



INDICE

1. Il bonifico disposto da un coniuge in favore dell'altro configura donazione indiretta soggetta a imposta di donazione.

IL BONIFICO DISPOSTO DA UN CONIUGE IN FAVORE DELL'ALTRO CONFIGURA DONAZIONE INDIRETTA SOGGETTA A IMPOSTA DI DONAZIONE

*a cura del dott. Paolo Gaeta
member of International Academy of Estate and
Trust Law*

1. Il caso

Con l'ordinanza n. 27665 del 7 ottobre 2020, la Corte di Cassazione si esprime per la prima volta in materia di tassazione delle donazioni indirette.

L'Agenzia delle Entrate, in sede di controllo sui redditi dichiarati, aveva accertato l'accreditamento della somma di 12 milioni di euro, da parte del marito, sul conto detenuto dalla fiduciaria SOFIR, fiduciante la moglie, denaro subito trasferito su altro conto corrente, intestato alla RELAX s.r.l., della quale il marito era socio.

Secondo l'AdE la fattispecie descritta configura un'ipotesi di liberalità indiretta; pertanto, aveva liquidato l'imposta sulle donazioni applicando l'aliquota dell'8 per cento, oltre interessi, sull'intero importo di euro 12.000.000,00 oggetto della liberalità.

2. La tesi dei ricorrenti

Secondo i ricorrenti l'operazione non integra una liberalità indiretta per: (i) **assenza dell'*animus donandi*** e **dell'*impoverimento del donante*** (atteso che del trasferimento di ricchezza non ha beneficiato la contribuente ma la società RELAX, della quale la moglie

non era socia, essendo unico socio la fiduciaria bolognese SOFIR per conto del marito); (ii) **mancato arricchimento della moglie**, e che quindi "il semplice transito per meno di 24 ore della somma di euro 12 mln su un rapporto fiduciario riconducibile alla signora" non realizza alcun arricchimento gratuito di quest'ultima, trattandosi di denaro riferibile al marito e destinato ad una società sempre ad esso riferibile.

3. Il giudizio della Corte

Secondo la Corte, non c'è da dubitare della sussistenza né del **dato soggettivo**, rappresentato dall'**intenzione del donante** (il marito), condivisa dal donatario (la moglie), di provocare un incremento del patrimonio del soggetto beneficiario, con depauperamento del patrimonio del soggetto disponente, attuato mediante ordini bancari, né del **dato oggettivo**, rappresentato dall'**effettività del trasferimento di ricchezza** (12 milioni di euro) sul conto riferibile alla contribuente.

I giudici, infatti, avevano ritenuto "*accertata, per mancanza di prova contraria legale, l'esistenza di una liberalità attuata dal marito senza che apparisse una controprestazione da parte della moglie*" e che, pertanto, risultava pienamente integrato il paradigma dell'**arricchimento senza corrispettivo**.

Fattispecie questa che configura un'ipotesi di donazione indiretta, o meglio una liberalità atipica. Atipica o indiretta, in quanto risulta da atti diversi dal contratto tipico di donazione (art. 769 c.c.), non soggetti a particolari prescrizioni di forma[1], ma che, nonostante ciò, realizza effetti economici equivalenti a quelli prodotti dalla donazione tradizionale.

Il fatto che la donazione indiretta crei effetti economici equivalenti a quelli prodotti dalla donazione "classica" è certamente rilevante dal punto di vista fiscale; il trasferimento gratuito, privo cioè di una controprestazione, costituisce il presupposto per l'applicazione dell'imposta di donazione.

Nel caso di specie, la Cassazione ha ritenuto applicabile l'articolo 56-bis, d. lgs. 346/90 (testo unico imposta successione e donazione). Tale norma è entrata a far parte del TUS nel 2000 con l. 342, art. 69, comma 1, lett. p), pertanto, era già esistente nel momento in cui l'imposta di donazione venne abrogata (legge 383/01). L'imposta sulle donazioni e successioni viene poi nuovamente reintrodotta nel 2006 (decreto-legge n. 262 del 2006) mediante rinvio espresso alla previgente disciplina.

L'introduzione dell'art. 56 bis da parte della l. 342 del 2000 aveva previsto una disciplina per le "**liberalità diverse dalle donazioni**", quali appunto sono le liberalità "indirette", ampio *genus* nel quale rientrano, e rilevano ai fini impositivi considerati dalla norma, liberalità che neppure si traducono in contratti scritti, trattandosi di meri comportamenti materiali, oppure che risultano da documenti scritti per i quali non è imposta la formalità della registrazione, per cui anche la donazione per così dire "informale" non sembra estranea, come pure sostenuto in dottrina, al meccanismo di emersione oggetto di causa, atteso che l'inosservanza della forma pubblica richiesta dall'art 782 c.c. (Forma della donazione) e la relativa sanzione della nullità, se rilevano sul piano civilistico, a tutela del donante, nessuna conseguenza producono sul piano tributario, in ragione del principio generale affermato dall'art. 53 Cost.

[1]L'art. 809 c.c. non richiama l'art. 782 c.c. che prescrive l'atto pubblico per la donazione.

La Corte ha poi colto l'occasione per precisare che l'articolo 56 bis, comma 1, d. lgs del 1990, il quale entra in auge ad opera del d.l. 262 del 2006 che reintroduce a sua volta la disciplina dell'imposta di donazione e successione mediante rinvio espresso alla previgente disciplina del 1990, debba trovare applicazione "**in quanto compatibile**".

Secondo i giudici non bisogna fare un'applicazione statica della disposizione, ma occorre armonizzare il contenuto della disposizione in esame con le nuove aliquote e franchigie. La normativa del '90 deve essere, quindi, armonizzata con l'odierno "assetto" dell'imposta di donazione[2].

Ciò detto, l'art. 56-bis, comma 2, prevede l'applicazione dell'aliquota unica del 7 per cento, all'epoca la misura massima prevista, ed a prescindere dal grado di parentela del beneficiario, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale dovuto alla liberalità eccedente la sopra indicata soglia di 350 milioni di Lire.

Se la normativa previgente deve essere armonizzata con l'odierno "assetto" dell'imposta di donazione, ne consegue che quando essa si riferisce all'unica franchigia di 350 milioni di lire, tale soglia di esenzione va oggi riferita, a seconda dei casi, a 1 milione di euro (nel caso della donazione tra coniugi e parenti in linea retta), a 100mila euro (donazione tra fratelli) e a 1,5 milioni di euro (donazione a favore di persona gravemente disabile); e, quando dispone l'aliquota del 7%, la norma deve essere letta come se si riferisse all'aliquota dell'8% (l'applicazione dell'aliquota del 7% era la conclusione invece raggiunta dalla Ctr Emilia Romagna nella sentenza 222/2018, poi appunto impugnata in Cassazione).

[2]"Secondo la prescelta interpretazione logico-sistematica della disposizione, si deve evitare l'applicazione di una aliquota e di una franchigia non più previste dalla novellata imposta, ed al fine di consentire ad essa disposizione di continuare ad operare, in maniera non priva di coerenza, nel modificato contesto normativo di riferimento, si deve guardare alle nuove disposizioni e, segnatamente, d. l. 262/2006, art. 2, commi 49 e 49 bis".

CONCLUSIONI

Si può concludere affermando che, in tema di imposta di successione, ai sensi dell'art. 56 bis, comma 1, d. lgs 346 del 1990, le liberalità diverse dalle donazioni, ossia tutti gli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento (del donatario) correlato ad un impoverimento (del donante) senza l'adozione della forma solenne del contratto di donazione di cui all'art. 769 c.c., che costituiscono manifestazione di capacità contributiva, sono sottoposte ad imposta quando siano di valore superiore alle franchigie previste e l'interessato, nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, abbia reso una dichiarazione in merito alla loro esistenza, applicandosi l'aliquota massima dell'8 per cento, a prescindere dal rapporto di parentela del beneficiario. Quindi, come conclude l'ordinanza 27665/2020, quando l'articolo 56- bis del d. lgs 346/90 si riferisce alla registrazione volontaria delle donazioni indirette, anche questa norma deve essere letta alla luce delle aliquote e alle franchigie esistenti.

Contattaci per informazioni ed approfondimenti a:
info@studiogaeta.com

Dott. Paolo Gaeta
Member of International Academy of Estate and Trust Law