Rivista Trimestrale di Diritto Tributario

Tax Law Quarterly

3/2016

Comitato di direzione

Fabrizio Amatucci, Massimo Basilavecchia, Roberto Cordeiro Guerra
Lorenzo del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari
Maria Cecilia Fregni, Alessandro Giovannini
Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini
Salvatore Muleo, Franco Paparella
Livia Salvini, Loris Tosi

Estratto

G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

INDICE-SOMMARIO

pag.

Gli Autori e i Revisori IX

Dottrina

G. Boletto, Riflessioni sull'esclusione della condotta abusiva dall'area di penale rilevanza (*The exclusion of abusive conduct from the scope of criminal law*) 535

A. Busani, La tassazione delle donazioni "indirette" e delle donazioni "informali" (stipulate in Italia e all'estero) (*The taxation of "indirect" and "informal" donations (entered into in Italy and abroad)*) 553

G. Marongiu, Lo Statuto dei diritti del contribuente (*The Taxpayer Bill of Rights*) 579

M. Pierro, Cooperazione amministrativa tra Svizzera e UE: lo scambio di informazioni (*Administrative cooperation between Switzerland and EU: the exchange of information*) 593

F. Pistolesi, L'impatto della giurisprudenza europea sul processo tributario italiano (*The influence of European case law on the Italian tax trial*) 621

M.E. Sánchez López, La transmisión automática de información. ¿hacia un sistema global de intercambio de datos? (Lo scambio automatico di informazioni. Verso un sistema globale di scambio di dati?) (*Automatic exchange of information: towards a global system for the exchange of tax data?*) 647

C. Trenta, Vanished on the way. Applicable law and VAT treatment of transported goods in intra-EU trade (Scomparsi lungo la strada. Diritto applicabile e regime IVA delle cessioni intracomunitarie di beni) 677

pag.

A. Viotto, Considerazioni critiche, nella prospettiva costituzionale ed in quella comunitaria, sulla tassazione degli immobili e delle attività finanziarie detenuti all'estero (*Critical remarks from a constitutional and European perspective on taxation of real properties and financial assets held abroad*) 701

Giurisprudenza

Cass., sez. un., 14 aprile 2016, n. 7371 – *Pres. Cicala, Rel. Greco*; Cass., sez. un., 10 maggio 2016, n. 9451 – *Pres. Cicala, Rel. Greco*, con nota di **Giovanni Consolo**, IRAP e autonoma organizzazione: esercizio associato di attività professionali e impiego di dipendenti esecutivi nella giurisprudenza delle Sezioni Unite (*Regional business tax (IRAP) and autonomous organization: professional activities carried out in an associated form and the hiring of employees with executive functions in the case law of the Italian Supreme Court*) 743

Commissione Tributaria Regionale di Venezia-Mestre, sez. I, 19 maggio 2015, n. 874/1/15 – *Pres. Tamborra, Rel. Rindone*, con nota di **Edoardo Carlo Leoni**, Il monitoraggio fiscale dei finanziamenti esteri infruttiferi (*The "tax monitoring" discipline of foreign non-interest bearing loans*) 765

Cass., sez. V, 16 marzo 2016, n. 5139 – *Pres. Bielli, Rel. Cirillo*, con nota di **Damiano Peruzza**, Fermo amministrativo: confermata la "teoria dei cerchi concentrici" (*Administrative hold: the Italian Supreme Court confirms the "concentric circles theory"*) 789

GLI AUTORI E I REVISORI

Giulia Boletto
Professore aggregato di Diritto tributario, Università di Pisa

Angelo Busani
Notaio in Milano

Giovanni Consolo
Dottorando di ricerca in Diritto tributario, Università di Milano-Bicocca

Edoardo Carlo Leoni
Dottorando di ricerca in Diritto tributario, Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia

Gianni Marongiu
Professore emerito di Diritto tributario, Università di Genova

Damiano Peruzza
Assegnista di ricerca in Diritto tributario, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano

Maria Pierro
Professore associato di Diritto tributario, Università degli Studi dell'Insubria

Francesco Pistolesi
Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Siena

María Esther Sánchez López
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, UCLM

Cristina Trenta
Docent, Associate Professor in Tax Law

Antonio Viotto
Professore associato di Diritto tributario, Università Ca' Foscari di Venezia

La revisione dei contributi pubblicati è stata effettuata da: **Andrea Carinci** *(Professore straordinario di Diritto tributario, Università di Bologna);* **Adriano Di Pietro** *(Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Bologna);* **Augusto Fantozzi** *(Professore ordinario di Diritto tributario, Università Telematica Giustino Fortunato);* **Andrea Fedele** *(Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Roma Sapienza);* **Franco Gallo** *(Professore emerito di Diritto tributario, Università di Roma LUISS);* **Enrico Marello** *(Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Torino);* **Mario Nussi** *(Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Udine);* **Salvatore Sammartino** *(Professore ordinario di Diritto tributario, Università di Palermo).*

Angelo Busani

LA TASSAZIONE DELLE DONAZIONI "INDIRETTE" E DELLE DONAZIONI "INFORMALI" (STIPULATE IN ITALIA E ALL'ESTERO)

THE TAXATION OF "INDIRECT" AND "INFORMAL" DONATIONS (ENTERED INTO IN ITALY AND ABROAD)

Abstract

Con questo contributo si intende dimostrare che per le donazioni "indirette", non risultanti da atti soggetti a registrazione, non vi è l'obbligo di registrazione; e che delle donazioni "indirette" risultanti invece da atti soggetti a registrazione (diverse da quelle per cui vi è l'esonero da tassazione sancito dall'art. 1, comma 4 *bis*, D.Lgs. 346/1990) pure non vi è l'obbligo della registrazione, avendo peraltro i contraenti la facoltà registrarle in vista dell'evenienza che essi si trovino a dover riferire dello spostamento patrimoniale a titolo gratuito, non assoggettato a tassazione, nel contesto di un procedimento finalizzato all'accertamento di altri tributi. Quanto infine alla donazione stipulata all'estero tra un donante non residente in Italia e un donatario ovunque residente, si intende dimostrare che si tratta di atto non soggetto a registrazione in Italia.

Parole chiave: donazione, donazione indiretta, donazione informale, liberalità, imposta di donazione

This essay aims at demonstrating that "indirect" donations, not resulting from acts subject to registration, are not subject to registration. On the other side, also for "indirect" donations resulting from acts subject to registration (other from those expressly exempted from the gift tax according to Art. 1, para. 4-bis, Legislative Decree no. 346/1990), there is no duty of registration, since the contracting parties have the possibility to register the act in case they have to justify such tax-exempted donation to the Italian Tax Authorities. Finally, the paper tries to proof that a donation made abroad between a donor not resident in Italy and a donee, resident in Italy or elsewhere, is not subjected to registration in Italy.

Keywords: *donation, indirect donation, informal donation, liberality, gift tax*

Sommario:

1. Possibili fattispecie di attribuzione liberale. – 2. Donazione "diretta", "indiretta" e "informale". – 3. La tassazione della donazione "indiretta" e della donazione "informale". – 4. La liberalità diversa dalla donazione "formale" che non risulta da un atto soggetto a registrazione. – 5. La tassazione della liberalità diversa dalla donazione "formale" che risulta da un atto soggetto a registrazione. – 6. Conclusione sulla tassazione delle donazioni "indirette" e "informali". – 7. La stipula delle donazioni al di fuori del territorio nazionale.

1. *Possibili fattispecie di attribuzione liberale*

Analizzando quel che accade nella concretezza della quotidiana vita di relazione, le situazioni in cui un soggetto intende beneficiare un altro soggetto (senza ricevere, in cambio, una controprestazione) si possono probabilmente ridurre alle seguenti tre casistiche:

a) la stipula di un formale contratto di donazione (e cioè del contratto di cui all'art. 769 c.c., «col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione»);

b) la confezione di un atto giuridico o di un negozio giuridico (diverso dalla donazione di cui all'art. 769 c.c.)[1] che abbia lo stesso effetto[2] di una donazione

[1] Si veda, ad esempio, di recente, Cass. 21 ottobre 2015, n. 21449, in *Riv. Nel diritto*, 2015, p. 2155, secondo cui «la donazione indiretta è l'attribuzione di una liberalità che, tuttavia, viene effettuata non per il tramite dello strumento negoziale tipico di cui all'art. 769 c.c. ma mediante un negozio a titolo oneroso che determina la produzione, accanto al suo effetto proprio, di un ulteriore effetto, ovvero l'arricchimento – sorretto dall'*animus donandi* – di colui che della liberalità è destinatario»; nonché Cass. 4 settembre 2015, n. 17604, in *Rep. Foro it.*, 2015, (voce) *Successione ereditaria*, n. 100, secondo cui «nell'ipotesi di acquisto di un immobile con denaro proprio del disponente ed intestazione ad altro soggetto, che il disponente medesimo intenda in tal modo beneficiare, si configura la donazione indiretta dell'immobile e non del denaro impiegato per l'acquisto, sicché, in caso di collazione, secondo le previsioni dell'art. 737 c.c., il conferimento deve avere ad oggetto l'immobile e non il denaro»; Cass. 16 aprile 2015, n. 7683, in *Foro it.*, 2015, I, c. 3937, secondo cui «nell'assicurazione sulla vita la designazione quale terzo beneficiario di persona non legata al designante da alcun vincolo di mantenimento o dipendenza economica deve presumersi, fino a prova contraria, compiuta a titolo di liberalità e costituisce una donazione indiretta; ne consegue che, se compiuta da un incapace naturale, è annullabile a prescindere dal pregiudizio che quest'ultimo possa averne risentito»; e Cass. 25 marzo 2013, n. 7480, in *Famiglia e dir.*, 2013, p. 554, con nota di Oberto, secondo cui «l'attribuzione patrimoniale effettuata dalla convivente *more uxorio* che, nel corso della relazione paramatrimoniale, ha proceduto all'acquisto di un immobile in comunione con il partner per

"formale", e cioè l'intenzione[3] del donante (condivisa dal donatario) di provo-

quote uguali, pur avendo sborsato l'intero prezzo per l'acquisto, è qualificabile alla stregua di una donazione indiretta della quota dell'immobile stesso; tale liberalità è valida malgrado il mancato rispetto delle forme solenni previste per la donazione, inapplicabili alla donazione indiretta».

[2] Sul punto, AMADIO, *La nozione di liberalità non donativa nel codice civile*, in AA.VV., *Liberalità non donative e attività notarile, I Quaderni della Fondazione del Notariato*, Milano, 2008, p. 18, per il quale la nozione di liberalità "atipica" dovrebbe ritenersi «comprensiva di tutte le fattispecie negoziali volte a procurare al beneficiario un vantaggio economico, in vista della realizzazione di un interesse non patrimoniale del disponente , mediante strutture precettive diverse dalla diretta disposizione di un proprio diritto e dall'assunzione di un obbligo da parte del secondo nei confronti del primo».

[3] Questa intenzione (e cioè lo "spirito di liberalità" o *animus donandi*) è un aspetto da tenere sempre in primaria considerazione, perché di fondamentale importanza ai fini della materia in esame: infatti, facendosi ad esempio riferimento a una compravendita per la quale sia pattuito un prezzo inferiore a quello di mercato, in tanto si avrà una liberalità indiretta (di valore pari alla differenza tra il prezzo pattuito e quello di mercato) in quanto il venditore abbia effettivamente l'intenzione di beneficiare l'acquirente (e, nel caso in cui si tratti di genitore e figlio, questa situazione può essere considerata senz'altro quale un fatto da cui scaturisce una presunzione grave, precisa e concordante della sussistenza dell'intento donativo); nel caso in cui non vi sia invece questo intento di beneficiare il compratore, si avrà, volta a volta, una situazione in cui l'acquirente ha fatto "un affare" per incapacità commerciale del venditore, piuttosto che una situazione di necessità di "svendita" da parte del venditore, magari al cospetto di situazioni debitorie da sanare con urgenza.

Circa la individuazione della natura dello "spirito di liberalità", come noto, dapprima venne avanzata l'idea della *liberalità* come *causa* della donazione (OPPO, *Adempimento e liberalità*, Milano, 1947, p. 76).

Questa tesi venne però sottoposta al rilievo critico circa il suo carattere "aspecifico" (se per liberalità si intenda la spontaneità dell'atto), il suo carattere "tautologico" (se si identifichi lo scopo di liberalità con la volontà di donare) e la sua confusione con la motivazione soggettiva che sospinge il donante ad effettuare la donazione: con l'esito che venne avanzata l'idea di concepire la *liberalità* non più come *causa*, bensì come *effetto*, e cioè come «effetto economico del contratto» (CATAUDELLA, *Successioni e donazioni. La donazione*, in BESSONE (diretto da), *Trattato di diritto privato*, V, Torino, 2005, p. 6), vale a dire il risultato degli atti posti in essere al fine di realizzare un oggettivo incremento del patrimonio del beneficiario (in tal senso cfr. anche CARNEVALI, (voce) *Liberalità (atti di)*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, p. 215).

Anche questa opinione però non è stata scevra di rilievi critici, in quanto ad essa si è obiettato che l'arricchimento del donatario, pur essendo un *naturale negotii*, non è un carattere invariabile di una donazione: ad esempio, nella donazione modale, il valore delle cosa donata può essere per intero assorbito (art. 793 c.c.) dall'adempimento del *modus*; inoltre, la donazione può avere a oggetto beni privi di valore economico (ma solo morale, affettivo o storico: si pensi alla donazione di carte di famiglia). Astraendo dalla vita concreta (e quindi con un ragionamento svolto sotto un profilo più prettamente teorico), inoltre, non può non osservarsi che la donazione non è il contratto che arricchisce il donatario *tout court*, ma è

care un incremento del patrimonio del soggetto beneficiario con il correlativo depauperamento del patrimonio del soggetto disponente (per un esempio di atto unilaterale: l'adempimento di un pagamento dovuto da altri[4], la rinuncia a un credito o a un diritto reale[5], la *electio amici* in dipendenza della stipula di un

---

quello che arricchisce «per spirito di liberalità» (art. 769 c.c.); e che focalizzando l'attenzione sul mero profilo dell'arricchimento del donatario non si riesce poi a distinguere l'atto *liberale* dall'atto *gratuito* (si pensi al mutuo infruttifero concesso al socio di maggioranza alla "sua" società; si pensi all'erogazione a fondo perduto effettuata da una banca – a fini di promozione della propria immagine – per un'iniziativa di carattere solidaristico). Ne consegue la proposta di qualificare la *liberalità* (rispetto all'atto *gratuito*) come la fattispecie nella quale vi è bensì una attribuzione senza corrispettivo, ma qualificata dallo «scopo di soddisfare un interesse di natura non patrimoniale del disponente» (Cecchini, *L'interesse a donare*, in *Riv. dir. civ.*, 1976, I, p. 262; tesi poi ripresa e sviluppata da Manzini, *"Spirito di liberalità" e controllo sull'esistenza della "causa donandi"*, in *Contr. e impresa*, 1985, p. 419; dal medesimo Cecchini, *Regolamento contrattuale e interessi delle parti (intorno alla nozione di causa)*, in *Riv. dir. civ.*, 1991, I, p. 229; e da Gianola, *Atto gratuito, atto liberale – ai limiti della donazione*, Milano, 2002, p. 149). In sostanza, si ritorna all'idea della *liberalità* come *causa* del contratto, ma non più, come in origine, nel senso di causa *in astratto* del negozio liberale, bensì come causa *in concreto* del negozio specificamente posto in essere al fine di attribuire un diritto al donatario, senza che questi debba effettuare una controprestazione e senza che la volontà del donante sia mossa da un interesse di natura patrimoniale.

[4] Si vedano Cass. 23 maggio 2014, n. 11491, in *Rep. Foro it.*, 2014, (voce) *Donazione*, n. 13, secondo cui «le donazioni di denaro finalizzate all'acquisto di un bene (nella specie, azioni) costituiscono donazione indiretta di quel bene poiché, in presenza di collegamento tra la messa a disposizione del denaro e il fine specifico dell'acquisto del bene, la compravendita costituisce lo strumento del trasferimento del bene, oggetto dell'arricchimento del patrimonio del destinatari»; Cass. 31 gennaio 2014, n. 2149, in *Rep. Foro it.*, 2014, (voce) *Donazione*, n. 11, secondo cui «la donazione indiretta dell'immobile non è configurabile quando il donante paghi soltanto una parte del prezzo del bene, giacché la corresponsione del denaro costituisce una diversa modalità per attuare l'identico risultato giuridico-economico dell'attribuzione liberale dell'immobile esclusivamente nell'ipotesi in cui ne sostenga l'intero costo»; e Cass. 22 settembre 2000, n. 12563, in *Rep. Foro it.*, 2000, (voce) *Donazione*, n. 22, secondo cui «nell'ipotesi di acquisto di un immobile con denaro proprio del disponente ed intestazione ad altro soggetto che il disponente intende in tal modo beneficiare, l'atto integra una donazione indiretta del bene stesso costituendo strumento formale per il trasferimento del bene ed il corrispondente arricchimento del patrimonio del destinatario».

[5] Si vedano Cass. 25 febbraio 2015, n. 3819, in *Foro it.*, 2015, I, c. 2833; in *Nuova giur. civ.*, 2015, I, p. 577, con nota di Mazzariol; in *Riv. giur. ed.*, 2015, I, p. 384; in *Riv. not.*, 2015, p. 807, con nota di Milloni, secondo cui «la rinuncia alla quota di comproprietà di un bene, fatta in modo da avvantaggiare in via riflessa tutti gli altri comproprietari, costituisce donazione indiretta e come tale non richiede la forma dell'atto pubblico»; e Cass., 30 dicembre 1997, n. 13117, in *Notariato*, 1998, p. 407, con nota di Tordiglione, secondo cui «la rinuncia all'usufrutto, se ispirata da *animus donandi*, è suscettibile di integrare una donazione indiretta a favore del nudo proprietario dei beni gravati dal diritto reale parziario

contratto "per persona da nominare"[6], il rilascio di una "delega" ad operare su un conto corrente senza obbligo di rendiconto[7], l'istituzione di un *trust*[8]; per un esempio di contratto: la vendita con corrispettivo volutamente irrisorio[9],

---

rinunciato, perché, comportando un'estinzione anticipata di tale diritto, si risolve nel conseguimento da parte di detto dominus dei vantaggi patrimoniali inerenti all'acquisizione del godimento immediato del bene, che gli sarebbe sottratto se l'usufrutto fosse durato fino alla sua naturale scadenza: il controvalore di tali vantaggi è, pertanto, senz'altro passibile di convogliamento nella massa ereditaria di cui all'art. 556 c.c.».

[6] Si veda MAGLIULO, *La dichiarazione di nomina di terzo tra preliminare e definitivo immobiliare*, in AA.VV., *Liberalità non donative e attività notarile, I Quaderni della Fondazione del Notariato*, Milano, 2008, p. 48.

[7] Si veda Cass. 14 gennaio 2010, n. 468, in *Giust. civ.*, 2011, I, p. 527, secondo cui «la delega ad operare su conto corrente e sul deposito titoli, ancorché senza obbligo di rendiconto – in occasione, nel caso di specie, di ricovero in ospedale del titolare del conto a distanza di meno di un mese dalla morte dello stesso – non è sufficiente a provare l'esistenza dell'*animus donandi*».

[8] Si veda BARTOLI, *Trust interno e liberalità non donativa*, in AA.VV., *Liberalità non donative e attività notarile, I Quaderni della Fondazione del Notariato*, Milano, 2008, p. 59.

[9] Si vedano Cass. 3 novembre 2009, n. 23297, in *Giust. civ.*, 2010, I, p. 1134; in *Questioni dir. famiglia*, 2010, 2, 36, con nota di Piccione, secondo cui «nel *negotium mixtum cum donatione*, la causa del contratto ha natura onerosa ma il negozio commutativo stipulato tra i contraenti ha lo scopo di raggiungere per via indiretta, attraverso la voluta sproporzione tra le prestazioni corrispettive, una finalità diversa e ulteriore rispetto a quella dello scambio, consistente nell'arricchimento, per puro spirito di liberalità, di quello tra i contraenti che riceve la prestazione di maggior valore realizzandosi così una donazione indiretta; per la validità di tale *negotium* non è necessaria la forma della donazione ma quella prescritta per lo schema negoziale effettivamente adottato dalle parti, sia perché l'art. 809 c.c., nel sancire l'applicabilità delle norme sulle donazioni agli altri atti di liberalità realizzati con negozi diversi da quelli previsti dall'art. 769 c.c., non richiama l'art. 782 c.c., che prescrive la forma dell'atto pubblico per la donazione, sia perché, essendo la norma appena richiamata volta a tutelare il donante, essa, a differenza delle norme che tutelano i terzi, non può essere estesa a quei negozi che perseguono l'intento di liberalità con schemi negoziali previsti per il raggiungimento di finalità diverse»; e Cass. 29 settembre 2004, n. 19601, in *Rep. Foro it.*, 2004, (voce) *Donazione*, n. 9, secondo cui «nel c.d. *negotium mixtum cum donatione*, la causa del contratto ha natura onerosa, ma il negozio commutativo stipulato dai contraenti ha la finalità di raggiungere, per via indiretta, attraverso la voluta sproporzione tra le prestazioni corrispettive, una finalità diversa e ulteriore rispetto a quella dello scambio, consistente nell'arricchimento, per puro spirito di liberalità, di quello dei contraenti che riceve la prestazione di maggior valore, con ciò realizzando il negozio posto in essere una fattispecie di donazione indiretta; ne consegue che la compravendita ad un prezzo inferiore a quello effettivo non integra, di per sé stessa, un *negotium mixtum cum donatione*, essendo, all'uopo, altresì necessario non solo la sussistenza di una sproporzione tra prestazioni, ma anche la significativa entità di tale sproporzione, oltre alla indispensabile consapevolezza, da parte dell'alienante, dell'insufficienza del corrispettivo ricevuto ri-

l'assicurazione[10] o un altro contratto a favore di un terzo[11])[12];

c) lo svolgimento di un'attività materiale[13] (ad esempio: effettuare un bonifico bancario; cointestare un rapporto bancario[14]; consegnare un assegno circolare intestato al donatario affinché questi lo incassi sul proprio conto corrente bancario[15]; consegnare un titolo al portatore; incrementare

---

spetto al valore del bene ceduto, funzionale all'arricchimento di controparte acquirente della differenza tra il valore reale del bene e la minore entità del corrispettivo».

[10] Si veda Cass. 19 febbraio 2016, n. 3263, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsoa, sulla quale cfr. BUSANI, *Le polizze sulla vita sono donazioni indirette*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 marzo 2016.

[11] Si veda TAGLIAFERRI, *L'intestazione di immobile in nome altrui tramite contratto a favore di terzo*, in AA.VV., *Liberalità non donative e attività notarile, I Quaderni della Fondazione del Notariato*, Milano, 2008, p. 107.

[12] Al risultato di una donazione indiretta si giunge anche mediante il compimento di operazioni societarie (si veda sul punto MALTONI, *Le liberalità non donative realizzate attraverso atti costitutivi e modificativi di società*, in AA.VV., *Liberalità non donative e attività notarile, I Quaderni della Fondazione del Notariato*, Milano, 2008, p. 98): ad esempio, Tizio, unico socio di una società con capitale sociale di 10mila euro, il cui patrimonio è del valore di 1milione di euro, permette a Caio un aumento di capitale di 30mila euro con il quale questi diviene "proprietario" del 75 per cento della società; Tizio, unico socio della società Alfa con capitale sociale di 10mila euro, il cui patrimonio è del valore di 990mila euro, consente la fusione di Alfa con Beta (società unipersonale di Caio, con capitale sociale 10mila euro e valore patrimoniale di 10mila euro), con il rapporto di cambio di 1:1, con la conseguenza che la società Gamma, risultante dalla fusione, ha il valore di 1milione di euro e il capitale sociale di 20mila euro, ripartito al 50 per cento tra Tizio e Caio; ancora, Tizio e Caio costituiscono la *newco* Omega conferendo Tizio denaro per 490mila euro e Caio denaro per 10mila euro, convenendo che il capitale di Omega (di 10mila euro) sia ripartito per 7mila euro in capo a Caio e per 3mila euro in capo a Tizio.

[13] Sul punto che lo «spirito di liberalità» sia «ricollegabile a specifici comportamenti umani, non necessariamente ad atti formali aventi contenuto negoziale» si veda ad esempio TASSINARI, *Ipotesi dubbie di liberalità non donative*, in AA.VV., *Liberalità non donative e attività notarile, I Quaderni della Fondazione del Notariato*, Milano, 2008, p. 107.

[14] Invece, per la considerazione della cointestazione di rapporti bancari come donazione "indiretta", si vedano Cass. 16 gennaio 2014, n. 809, in *Nuova giur. civ.*, 2014, I, p. 594, con nota di Tomat; in *Famiglia e dir.*, 2015, p. 121, con nota di Alvisi; Cass. 9 maggio 2013, n. 10991, in *Rep. Foro it.*, 2013, (voce) *Donazione*, n. 15; Cass. 12 novembre 2008, n. 26983, in *Foro it.*, 2009, I, c. 1103; in *Riv. not.*, 2009, p. 1213, con nota di Nicodemo; in *Famiglia, persone e successioni*, 2009, p. 968, con nota di Ambanelli; Cass. 10 aprile 1999, n. 3499, in *Giur. it.*, 1999, c. 2017, le cui massime sono oltre riportate. Si veda, sul punto, anche MUSTO, *Il conto corrente cointestato: da fattispecie "tipica" a "tipologia" di liberalità non donativa?*, in *Nuova giur. civ.*, 2012, II, p. 552.

[15] È questa la fattispecie considerata in Cass. 24 giugno 2016, n. 13133, inedita, sulla quale si veda BUSANI, *Donazioni indirette a rischio tasse*, in *Il Sole 24 Ore*, 30 agosto 2016, che ha deciso per la tassabilità della donazione indiretta, realizzata mediante la dazione di un assegno circolare dal padre al figlio (destinato a servire come pagamento del prezzo di

il fondo altrui con costruzioni o piantagioni; ecc.) o la tenuta di un comportamento consapevolmente omissivo (come quello di lasciare decorrere un termine di prescrizione o di usucapione; oppure come quello di lasciare operare il meccanismo di cui all'art. 177, comma 1, lett. a), c.c., vale a dire la stipula di un contratto di acquisto da parte di uno solo dei coniugi in comunione legale dei beni con impiego di suo denaro personale, provocando la sottoposizione del bene acquistato al regime di comunione legale) che abbia come conseguenza, anche in questo caso, la diminuzione del patrimonio del soggetto disponente e l'aumento del patrimonio del soggetto beneficiario [16].

2. *Donazione "diretta", "indiretta" e "informale"*

Utilizzando un linguaggio sintetico, nel caso a), si parla di donazione "formale" o "diretta" (o di donazione, senz'altro); nel caso b), si parla di donazione "indiretta"; nel caso c), si parla di donazione "informale" [17].

Il caso a) (la donazione "formale") si distingue nettamente dai casi b) (donazione "indiretta") e c) (donazione "informale"), per la necessaria presenza, nel caso a), dell'atto pubblico a pena di nullità (ai sensi dell'art. 782 c.c.).

Più difficile distinguere tra i casi b) e c) (i quali, anzi, non infrequentemente – sia nel linguaggio "comune" sia in contesti tecnico-giuridici – sono accumunati, e forse in modo acritico). Per effettuare la distinzione, occorre partire dal presupposto che:

---

un acquisto immobiliare da compiersi dal figlio medesimo), per il fatto che nell'atto di acquisto, nel quale quel denaro venne poi utilizzato, non era stata fatta menzione della intervenuta donazione del denaro.

[16] Si vedano Cass. 23 maggio 2014, n. 11491, in *Rep. Foro it.*, 2014, (voce) *Donazione*, n. 13, secondo cui «le donazioni di denaro finalizzate all'acquisto di un bene (nella specie, azioni) costituiscono donazione indiretta di quel bene poiché, in presenza di collegamento tra la messa a disposizione del denaro e il fine specifico dell'acquisto del bene, la compravendita costituisce lo strumento del trasferimento del bene, oggetto dell'arricchimento del patrimonio del destinatario»; e App. Venezia, 24 settembre 2013, in *Foro pad.*, 2014, I, p. 315, secondo cui «l'acquisto di un immobile, successivamente al matrimonio da parte di uno dei coniugi (in relazione al quale è stato provato il diretto versamento del prezzo all'alienante ad opera dell'altro, negando rilievo alla contraria dichiarazione di quest'ultimo contenuta nell'atto di acquisto), va qualificato come donazione indiretta, conseguentemente assoggettandola a collazione».

[17] Si veda, ad esempio, SALANITRO, *Brevi appunti sulla tassabilità della donazione informale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, p. 273.

– nel caso b) (e cioè quello della donazione "indiretta") [18] si è in presenza di un cosiddetto "negozio-mezzo" [19] (quello che viene posto in essere dal solo soggetto disponente, se si tratta di un atto unilaterale; oppure il contratto che viene stipulato dal soggetto disponente e il soggetto beneficiario, se si tratta di un atto bilaterale), diverso dalla donazione "formale", attraverso il quale si perviene allo stesso risultato economico (il cosiddetto "negozio-fine") che si raggiungerebbe se si stipulasse una donazione "formale" (la quale è, dunque, il "negozio-fine" che si intende effettivamente stipulare seppur non ponendo in essere una donazione "formale", ma, appunto, ponendo in essere il "negozio-mezzo", e cioè la donazione "indiretta") [20];

– nel caso c) (e cioè quello della donazione "informale"), non si ha la formazione di alcun atto giuridico o negozio giuridico, ma si ha solo lo svolgimento di una attività meramente materiale con la quale si provoca, in capo al beneficiario, un incremento patrimoniale e, in capo al disponente, un correlativo depauperamento.

---

[18] Si vedano AMADIO, *La nozione di liberalità non donativa nel codice civile*, cit., p. 17; CARNEVALI, *Sull'azione di riduzione delle donazioni indirette che hanno leso la quota di legittima*, in *Studi in onore di L. Mengoni* , I, Milano, 1995, p. 133; CARNEVALI, *Successioni*, II, in *Tr. dir. privato*, diretto da Rescigno, vol. 6, 1997, p. 498; MATARRESE, *Azione di riduzione di liberalità atipica*, in *Giust. civ.*, 2011, 5, p. 1287; MENGONI, *Successioni per causa di morte. Successione necessaria*, Milano, 2000, p. 43; PALAZZO, *Atti gratuiti e donazioni*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da Sacco, Torino, 2000, p. 347; TORRENTE, *La donazione*, in *Trattato dir. civ. comm. Cicu-Messineo*, Milano, 1956, p. 15.

[19] Si vedano Cass. 16 marzo 2004, n. 5333, in *Guida al dir.*, 2004, 15, p. 60, con nota di Sacchettini, secondo cui «la donazione indiretta è caratterizzata dal fine perseguito di realizzare una liberalità, e non già dal mezzo, che può essere il più vario, nei limiti consentiti dall'ordinamento; realizzazione dunque che può venire attuata anche mediante un collegamento tra più negozi, ossia un preliminare e il pagamento del prezzo, procurando in tal modo al destinatario della liberalità il diritto di rendersi intestatario del bene, non essendo necessaria la forma dell'atto pubblico prevista per la donazione, ma bastando l'osservanza della forma richiesta per l'atto da cui la donazione indiretta risulta»; Cass., sez. un., 5 agosto 1992, n. 9282, in *Foro it.*, 1993, I, c. 1544, con note di De Lorenzo e Fabiano; in *Vita not.*, 1993, p. 261; in *Nuova giur. civ.*, 1993, I, p. 373, con nota di Regine; in *Resp. civ.*, 1993, p. 283, con nota di Basini; in *Riv. not.*, 1993, p. 144, secondo cui «l'atto con cui in vita il *de cuius* abbia procurato al discendente l'acquisto di un immobile mediante il suo pagamento costituisce donazione indiretta del bene, sì che, ai fini della collazione, va conferito l'immobile e non il denaro».

[20] Secondo l'Amministrazione Finanziaria (Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015) le «liberalità indirette» sono «quegli atti di disposizione non formalizzati in atti pubblici, che perseguono le stesse finalità delle donazioni tipiche (si veda la circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, par. 2.2.10)».

La distinzione tra il caso b) (donazione "indiretta") e il caso c) (donazione "informale") è però complicata dalla considerazione che, ove si segua la tradizionale idea secondo cui, in tanto una donazione sia valida in quanto vi sia il rispetto [21] delle prescrizioni formali di cui al predetto art. 782 c.c. [22], il caso della donazione "informale" dovrebbe essere relegato o al rango di una fattispecie giuridicamente inesistente (perché rilevante solo sotto un profilo meramente materiale, fatta salva peraltro l'osservazione che da essa comunque deriva al "donante", il quale intenda esercitarla, l'azione per ripetere l'indebita dazione dal medesimo effettuata) oppure (se la considerasse originatrice di una situazione giuridicamente rilevante) affetta da nullità per violazione della norma secondo la quale appunto per porre validamente in essere una donazione vi deve essere ossequio della forma pretesa dall'art. 782 c.c. [23]; quando, invece, il caso della donazione "indiretta" non solo è af-

---

[21] Si veda, per tutti, BIONDI, *Le donazioni*, Torino, 1961, p. 157. La ragione è quella di rendere consapevole il donante della spogliazione che la donazione provoca nel suo patrimonio: in tal senso si veda, ad esempio, GALGANO, *Diritto civile e commerciale, Le obbligazioni e i contratti*, II, t. 1, Padova, 1993, p. 217.

[22] Che pare sottinteso in Cass. 24 febbraio 2004, n. 3642, in *Riv. not.*, 2005, p. 583, ove si afferma che, per integrare la fattispecie della donazione indiretta è necessario che la dazione della somma di denaro sia effettuata quale mezzo per l'unico e specifico fine dell'acquisto dell'immobile: deve cioè sussistere incontrovertibilmente un collegamento teleologico tra elargizione del denaro e acquisto dell'immobile: «nel caso di soggetto che abbia erogato il denaro per l'acquisto di un immobile in capo ad uno dei figli si deve distinguere l'ipotesi della donazione diretta del denaro, impiegato successivamente dal figlio in un acquisto immobiliare, in cui, ovviamente, oggetto della donazione rimane il denaro stesso, da quella in cui il donante fornisce il denaro quale mezzo per l'acquisto dell'immobile, che costituisce il fine della donazione. In tale caso il collegamento tra l'elargizione del denaro paterno e l'acquisto del bene immobile da parte del figlio porta a concludere che si è in presenza di una donazione (indiretta) dello stesso immobile e non del denaro impiegato per il suo acquisto».

[23] Si vedano Trib. Milano, 21 aprile 2011, in *Banca Dati BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui «è affetta da nullità, per difetto del requisito di forma, la donazione diretta di una somma di denaro, nel caso in cui avvenga mediante il trasferimento di titoli dal conto deposito del donante al conto di deposito del donatario. Trattasi di un negozio a titolo gratuito in forza del quale vi è un'attribuzione patrimoniale priva di controprestazione. Lo spirito di liberalità che caratterizza la donazione, non si identifica con un intento benefico o altruistico, bensì con lo scopo obiettivo che si raggiunge attraverso la gratuita attribuzione del bene al donatario. Essa, però, ove non effettuata nelle forme di cui all'art. 782 c.c., è nulla con la conseguenza che il controvalore dei titoli trasferiti va fatto rientrare nel patrimonio del donante per effetto della collazione»; e Cass. 6 novembre 2008, n. 26746, in *Giust. civ.*, 2009, I, p. 2384, secondo cui «ai fini della configurabilità della donazione indiretta d'immobile, è necessario che il denaro venga corrisposto dal donante al donatario allo specifico scopo dell'acquisto del bene o mediante il versamento diretto dell'importo all'alienante o mediante la previsione della destinazione della somma donata al trasferimento immobiliare; non ricorre, pertanto, tale fattispecie quando il danaro costituisca il bene di cui il do-

francato dal problema della invalidità per difetto di forma [24] ma è ritenuto (dal legislatore stesso) integrare una fattispecie meritevole di attenzione e, quindi, necessitante di normazione positiva [25].

Conseguenza di questo orientamento (ragionando in termini di tassazione) sarebbe che il caso della donazione "informale" non dovrebbe essere nemmeno preso in considerazione: una attività materiale non consistente in una situazione giuridicamente rilevante o, tutt'al più, originante una situazione giuridicamente rilevante ma affetta da nullità, non può evidentemente subire tassazione [26]; invero, stipulando un negozio nullo, non si avrebbe alcuna manifestazione di capacità contributiva, poiché manca la definitività

---

nante ha inteso beneficiare il donatario e il successivo reimpiego sia rimasto estraneo alla previsione del donante» (nel caso di specie la Suprema Corte ha stabilito che la mera elargizione di somme di danaro mediante assegni circolari, non potesse qualificarsi donazione indiretta ed ha invalidato il negozio concluso per il difetto di forma solenne).

[24] Si vedano Cass. 25 febbraio 2015, n. 3819, in *Foro it.*, 2015, I, c. 2833; in *Nuova giur. civ.*, 2015, I, p. 577, con nota di Mazzariol; in *Riv. giur. ed.*, 2015, I, p. 384; e in *Riv. not.*, 2015, p. 807, con nota di Milloni, secondo cui «la rinuncia alla quota di comproprietà di un bene, fatta in modo da avvantaggiare in via riflessa tutti gli altri comproprietari, costituisce donazione indiretta e come tale non richiede la forma dell'atto pubblico»; e Cass. 25 marzo 2013, n. 7480, in *Famiglia e dir.*, 2013, p. 554, con nota di Oberto, secondo cui «l'attribuzione patrimoniale effettuata dalla convivente more uxorio che, nel corso della relazione paramatrimoniale, ha proceduto all'acquisto di un immobile in comunione con il partner per quote uguali, pur avendo sborsato l'intero prezzo per l'acquisto, è qualificabile alla stregua di una donazione indiretta della quota dell'immobile stesso; tale liberalità è valida malgrado il mancato rispetto delle forme solenni previste per la donazione, inapplicabili alla donazione indiretta».

[25] Si veda l'art. 809 c.c., che equipara alle donazioni anche «le liberalità» che «risultano da atti diversi da quelli previsti dall'articolo 769» sotto il profilo che esse «sono soggette alle stesse norme che regolano la revocazione delle donazioni per causa d'ingratitudine e per sopravvenienza di figli nonché a quelle sulla riduzione delle donazioni per integrare la quota dovuta ai legittimari». Cfr. pure l'art. 737, comma 1, c.c., per il quale «I figli e i loro discendenti ed il coniuge che concorrono alla successione devono conferire ai coeredi tutto ciò che hanno ricevuto dal defunto per donazione direttamente o indirettamente, salvo che il defunto non li abbia da ciò dispensati». In pratica, la normativa "sostanziale" della donazione si applica qualunque sia il "veicolo" formale attraverso il quale si giunge all'effetto della donazione, con ciò evidenziandosi come al legislatore civilistico sia ben chiaro che allo stesso risultato concreto (depauperamento del donante; arricchimento del donatario) si può giungere sia per vie formali (la donazione "diretta") che per vie informali; ciò che conta è che, essendo l'effetto il medesimo, anche le regole applicabili siano le medesime.

[26] Al riguardo, non pare possibile far ricorso all'art. 38, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale invero non dispensa dall'obbligo di registrazione (e dal pagamento della imposta di registro) in caso di «nullità … dell'atto» (presentato per la registrazione): infatti, detta norma presuppone l'esistenza di un «atto» (da presentare alla registrazione), ciò che, nella fattispecie, manca (trattandosi, appunto, di una attività materiale, quale la mera dazione del denaro). Sull'inapplicabilità dell'art. 38, D.P.R. n. 131/1986, ai contratti verbali, cfr. Stevanato, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova, 2000, p. 37.

dell'attribuzione (potendo il donante esercitare, sia pur nel termine prescrizionale, l'azione di ripetizione della dazione indebita) e, inoltre, non si vedrebbe perché, negata la rilevanza ai principi civilistici in tema di forma *ad substantiam* della donazione, alla tassazione si dovrebbe far luogo solo in caso di consegna materiale di un bene mobile (come il denaro) ma non anche in caso di consegna materiale (gratuita e definitiva) di un bene immobile [27].

Qualora, invece, si segua un orientamento meno formalistico e, perciò, meno ancorato su concezioni "tradizionali" , e si dia prevalenza allo "spirito di liberalità" che possa informare l'attività materiale dalla quale origini un arricchimento del patrimonio del beneficiario e un correlativo depauperamento del soggetto disponente, allora la donazione "informale" (sempre ragionando in termini di tassazione) non verrebbe più a costituire una fattispecie a sé stante rispetto alla donazione "indiretta", ma andrebbe a rappresentare una possibile variante di una donazione "indiretta" [28] se non una donazione "diret-

---

[27] Sono considerazioni di SALANITRO, *Brevi appunti sulla tassabilità della donazione informale*, cit., p. 280.

[28] Si vedano Cass. 16 gennaio 2014, n. 809, in *Nuova giur. civ.*, 2014, I, p. 594, con nota di Tomat; in *Famiglia e dir.*, 2015, p. 121, con nota di Alvisi, secondo cui «affinché le somme depositate nel tempo da un correntista su un conto cointestato, acceso senza provvista, integrino l'oggetto di una donazione, indiretta in favore dell'altro cointestatario è necessario che lo spirito di liberalità assista ogni versamento»; Cass. 9 maggio 2013, n. 10991, in *Rep. Foro it.*, 2013, (voce) *Donazione*, n. 15, secondo cui «la cointestazione di buoni postali fruttiferi, nella specie operata da un genitore per ripartire fra i figli anticipatamente le proprie sostanze, può configurare, ove sia accertata l'esistenza dell'*animus donandi*, una donazione indiretta, in quanto, attraverso il negozio direttamente concluso con il terzo depositario, la parte che deposita il proprio denaro consegue l'effetto ulteriore di attuare un'attribuzione patrimoniale in favore di colui che ne diventa beneficiario per la corrispondente quota, essendo questi, quale contitolare del titolo nominativo a firma disgiunta, legittimato a fare valere i relativi diritti»; Cass. 12 novembre 2008, n. 26983, in *Foro it.*, 2009, I, c. 1103; in *Riv. not.*, 2009, p. 1213, con nota di Nicodemo; in *Famiglia, persone e successioni*, 2009, p. 968, con nota di Ambanelli, secondo cui «non si configura una liberalità d'uso, né una donazione indiretta in caso di cointestazione di un libretto bancario su cui erano state in precedenza depositate somme di denaro appartenenti ad uno solo dei cointestatari, allorquando difetti la prova che, all'atto della cointestazione, il proprietario del denaro non avesse altro scopo che quello di liberalità»; e Cass. 10 aprile 1999, n. 3499, in *Giur. it.*, 1999, c. 2017, secondo cui «le donazioni indirette si sottraggono alla necessità della forma solenne e sono valide qualora sia stata osservata la forma prescritta per il negozio tipico che è stato utilizzato per realizzare lo scopo di liberalità» (nella specie, è stata ritenuta donazione indiretta la cointestazione, con firma e disponibilità disgiunte, di una somma di danaro – depositata presso un istituto di credito – appartenuta, all'atto della cointestazione, ad uno solo dei contestatari).

ta" (che, seppur civilisticamente nulla, sarebbe sorprendentemente tassata[29] perché comunque ritenuta quale manifestazione di capacità contributiva, essendo irrilevante la formale stipula di un atto ed essendo invece rilevante il fatto economico provocato dal trasferimento materiale del bene "donato", ad esempio il denaro versato o bonificato sul conto corrente del donatario)[30].

Ci si deve, a questo punto, occupare[31] della considerazione della donazio-

---

[29] Si vedano Cass. 18 gennaio 2012, n. 634, in *Vita not.*, 2012, p. 336; in *Rass. trib.*, 2012, p. 761; in *Fisco 1*, 2012, p. 1323, secondo cui «presupposto per l'applicabilità dell'imposta sulle donazioni è il trasferimento per scopo di liberalità di un diritto o della titolarità di un bene, anche se realizzato senza l'osservanza della forma dell'atto pubblico, richiesta a pena di nullità dell'art. 782 c.c. per l'atto di donazione e la sua accettazione» (in applicazione di tale principio, la Suprema Corte ha ritenuto, in particolare, soggetto al tributo in parola il trasferimento senza redazione di un atto pubblico – da parte del nonno in favore dei nipoti – di valuta estera e oro); e Cass. 29 ottobre 2010, n. 22118, in *Rep. Foro it.*, 2010, (voce) *Successioni (imposta)*, n. 17, secondo cui «il presupposto per l'applicabilità dell'imposta sulle donazioni va individuato, giusto quanto previsto dall'art. 1 d. leg. n. 346 del 1990, nel trasferimento per scopo di liberalità di un diritto o della titolarità di un bene senza che abbia rilevanza alcuna l'inosservanza della forma dell'atto pubblico, richiesta a pena di nullità dell'art. 782 c.c., per l'atto di donazione e la sua accettazione» (in applicazione del principio, la Suprema Corte ha ritenuto assoggettabili all'imposta sulle donazioni atti di liberalità aventi ad oggetto denaro e beni mobili effettuati da un genitore verso i figli pur in assenza di un atto pubblico di donazione e della relativa accettazione).

[30] Interessante notare che nella fattispecie giudicata dalla predetta Cass. n. 634/2012, si trattava di un versamento di denaro effettuato dai nonni sul conto corrente bancario dei nipoti minorenni; quindi, non vi era alcun documento scritto (se non le contabili bancarie) ed è stata ritenuta essersi manifestata una capacità contributiva in capo a soggetti legalmente incapaci, destinatari, ma non partecipi, dell'attività liberale dei nonni. La sentenza cassa Comm. Trib. Reg. Toscana, 26 aprile 2006, inedita, la quale aveva ritenuto inapplicabile l'imposta di donazione a una fattispecie di donazione ritenuta nulla per violazione delle prescrizioni formali di cui all'art. 782 c.c. e non perfezionata per mancanza di una valida dichiarazione di accettazione da parte dei donatari.

[31] Si dà per qui presupposta, in senso affermativo (lo ha esplicitamente affermato la Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015), la risposta alla domanda se, con la riesumazione dell'imposta di successione e donazione (dopo la sua soppressione sancita con L. 18 ottobre 2011, n. 383), disposta dall'art. 2, commi 47-53, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in L. 24 novembre 2006, n. 286, siano tornate in vigore (in quanto «compatibili») anche le norme del D.Lgs. n. 346/1990 inerenti la tassazione delle donazioni "indirette". Invero, un giudizio di incompatibilità avrebbe potuto trarsi, non infondatamente, a causa della previsione, nelle norme riesumate, di aliquote e franchigie diverse da quelle attualmente applicabili (e, quindi, di un sistema di tassazione incompatibile con quello oggi vigente). Sul tema della ritenuta incompatibilità tra l'attuale sistema di imposizione delle donazioni e la normativa sulla tassazione delle donazioni "indirette" contenuta nel D.Lgs. n. 346/1990, si vedano Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 168-2006/T, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*; Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 135-2011/T, *Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile*; Fedele, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in Rescigno (a cura di), *Successioni e donazioni*, vol. II, Padova, 2010, p. 605;

ne "indiretta" (e della donazione "informale", sia che la si consideri una fattispecie a sé stante rispetto alla donazione "indiretta", sia che la si consideri una *species* del *genus* donazione "indiretta") da parte del legislatore tributario [32].

3. *La tassazione della donazione "indiretta" e della donazione "informale"*

Nel testo unico dell'imposta di successione e donazione (il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346), le liberalità diverse dalla donazione "formale" sono osservate in una pluralità di norme:

a) l'art. 1, comma 1, ove si sancisce che l'imposta sulle donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti «per donazione o altra liberalità tra vivi»;

b) l'art. 1, comma 4, ove si sancisce che l'imposta di donazione non si applica ai casi di «donazione o liberalità di cui agli articoli 742 e783 del codice civile» (vale dire per le "spese non soggette a collazione", di cui all'art. 742 c.c., e per le donazioni "di modico valore", di cui all'art. 783 c.c.);

c) l'art. 1, comma 4 *bis*, ove si sancisce che, ferma restando «l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione», l'imposta però non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità «collegate» [33] ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione

---

GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008, p. 143; GHINASSI, *Le liberalità indirette nel nuovo tributo successorio*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 394; ZANNI REBECCA TRENTIN, *La tassazione delle liberalità indirette*, in *Il Fisco*, 2010, p. 4448.

[32] In materia, in generale, si vedano GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., p. 143; LUPI, *Riforma delle successioni: il nodo delle liberalità indirette*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 855; LUPI, *Le liberalità non formalizzate nella riforma del tributo successorio*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 330; STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, cit., *passim*.

[33] Pare potersi convenire che si hanno «donazioni» o «altre liberalità collegate» ad atti traslativi (soggetti a imposta proporzionale di registro o a Iva) ogni qualvolta, implicitamente o esplicitamente, vi sia un nesso tra l'atto traslativo compiuto dall'acquirente/donatario e la formazione, in capo a tale soggetto, della provvista occorrente per effettuare il pagamento di tale acquisto.

Quindi, si può ricorrere, ad esempio, al diretto intervento del donante, nel contesto dell'atto traslativo, per permettergli una dichiarazione circa la provenienza dal suo patrimonio del denaro usato dall'acquirente/donatario per pagare il prezzo dovuto al cedente; oppure si può ricorrere a una semplice dichiarazione del donatario/acquirente, nel contesto dell'atto di acquisto, circa la provenienza del denaro da lui utilizzato per pagare il prezzo (suffragata da comprova recata da idonea documentazione bancaria); ma non è impensabile di ritenere il presupposto del "collegamento", voluto dalla legge esonerativa, verificato ogni qualvolta sia dimostrabile, seppur in mancanza di dichiarazioni o di espressioni in tal senso contenute nell'atto traslativo, che il denaro servito per il pagamento del prezzo del contratto traslativo sia pervenuto all'acquirente/donatario in circostanze tali (ad esempio, un bonifico

di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per tali atti sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto[34];

---

o un giroconto bancario nel giorno stesso del *closing* o nei giorni immediatamente precedenti) da rendere oggettivamente verificabile come tale afflusso fosse indiscutibilmente finalizzato al pagamento di quel prezzo (che, in ipotesi, il donatario mai avrebbe potuto pagare stante la consistenza del suo patrimonio e la sua capacità reddituale).

Invece, per la sopra menzionata Cass. n. 13133/2016, non si può avere l'esenzione di cui all'art. 1, comma 4 *bis*, D.Lgs. n. 346/1990, qualora nell'atto di acquisto, effettuato dal donatario impiegando il denaro corrispostogli dal donante, non sia fatta menzione della provenienza del denaro dal donante: secondo la Cassazione, per «regola generale», l'esenzione da un tributo e la fruizione di una agevolazione presuppongono che il contribuente faccia «esplicito esercizio» del diritto e pure ne faccia «espressa dichiarazione in atto». Pretendendo un comportamento che la legge non impone, la Suprema Corte compie un evidente passo falso, per svariate ragioni. Anzitutto perché quando il legislatore tributario vuole che in atto risultino dichiarazioni necessarie per l'ottenimento di un'agevolazione, lo dice espressamente: nell'agevolazione "prima casa" non basta all'acquirente di non essere proprietario di altre abitazioni, ma occorre che lo dichiari espressamente.

Inoltre, se si pensa a un procedimento impositivo come quello dell'imposta di registro (ove vengono tassate le risultanze dell'atto esibito per la registrazione), è inevitabile ritenere che i presupposti per l'applicazione di una tassazione diversa da quella ordinaria debbano essere esplicitati in atto, anche se la legge non lo richiede (lo afferma implicitamente l'art. 3 *ter*, D.Lgs. n. 463/1997, in tema di autoliquidazione dell'imposta di registro, sancendo che l'Ufficio la controlla «sulla base degli elementi desumibili dall'atto» sottoposto a registrazione). Ma se si pensa alla pretesa impositiva verso una liberalità indiretta, la quale necessariamente deriva da una approfondita attività di accertamento (perché comporta l'analisi della capacità contributiva dell'acquirente/donatario e l'indagine sulla provenienza delle risorse finanziarie dal medesimo impiegate), non si può credere che, nell'ambito di questo *iter*, il fisco non si accorga del "collegamento" tra l'afflusso del denaro e il suo impiego per pagare un prezzo (si pensi al bonifico fatto dal genitore al figlio nullatenente, qualche giorno prima del rogito, di una somma pari a quella del prezzo da pagare; oppure all'assegno circolare, direttamente intestato al venditore, emesso addebitando il conto corrente dei genitori dell'acquirente).

Infine, più in generale, secondo l'art. 10 dello statuto del contribuente, i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Allora, se la legge solamente richiede che esista un collegamento (e, quindi, un fatto oggettivo) tra due fattori, quali la dazione del denaro e il suo successivo impiego, non appare che si possa escludere la maturazione del presupposto dell'esenzione (e, quindi, il collegamento) solamente perché non lo si è dichiarato. Per la stessa ragione, nel campo dell'agevolazione "prima casa", dove pure la legge richiede alcune dichiarazioni come presupposto di concessione dell'agevolazione, è pacifico che la mancanza di dette dichiarazioni possa essere rimediata con un atto integrativo (circolari 38/E/2005 e 18/E/2013, nonché risoluzione 110/E/2006). Concludere quindi che una liberalità indiretta sia tassata per il solo fatto di non essere stata enunciata, non richiedendolo la legge, pare insomma una conclusione abbastanza frettolosa.

[34] Probabilmente, nel dettare queste prescrizioni, il legislatore ha inteso sacrificare la percezione dell'imposta di donazione sull'altare dell'interesse all'emersione della reale pro-

d) l'art. 55, comma 1 *bis*, ove si sancisce che sono soggetti a registrazione in termine fisso anche «gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette», formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato;

e) l'art. 56 *bis*, comma 1, ove si sanciscono i presupposti per l'accertamento, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, delle «liberalità diverse dalle donazioni»;

f) l'art. 58, comma 5, ove si sancisce che «Le disposizioni» del Titolo III (rubricato "Applicazione dell'imposta alle donazioni") del D.Lgs. n. 346/1990 «si applicano, in quanto compatibili, anche per gli atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione».

A questo punto, occorre chiedersi a cosa il legislatore del D.Lgs. n. 346/1990 abbia inteso riferirsi (e quale scopo abbia perseguito) parlando variamente (o confusamente) di «altra liberalità tra vivi» (all'art. 1, comma 1), di «liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione» (all'art. 1, comma 4 *bis*), di «donazioni … indirette» (all'art. 55, comma 1 *bis*), di «liberalità diverse dalle donazioni» (all'art. 56 *bis*, comma 1) e di «atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione» (all'art. 58, comma 5) [35].

Si tratta dunque di un fenomeno unitario o di una pluralità di fattispecie? Si tratta della considerazione unitaria di qualsiasi fattispecie in cui sia civilisticamente ravvisabile una donazione "indiretta" o una donazione "informale"?

L'Amministrazione Finanziaria ha sbrigativamente espresso, sul punto, la seguente osservazione: «Come già chiarito dalla circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008, par. 2 [36], quindi, l'imposta sulle successioni e donazioni si ap-

---

venienza della provvista occorrente per effettuare acquisti immobiliari o di aziende. In altri termini, il legislatore ha offerto l'esonero da tassazione all'afflusso finanziario in capo al soggetto acquirente alla condizione che venga acclarato il "collegamento" tra la liberalità (e quindi tra il titolare della forza finanziaria) e l'atto traslativo di immobili o di aziende. In C.M. 16 novembre 2000, n. 207/E è stato affermato che «per tutti gli acquisti immobiliari finanziati da terzi sarà possibile dichiarare in atto che il pagamento è avvenuto a cura del soggetto donante, così da consentire alle famiglie di rendere trasparenti i loro rapporti economici (ad esempio, la dazione di denaro dal padre al figlio ovvero il pagamento del relativo prezzo da parte del padre per l'acquisto di una casa)». Si veda, sul punto, anche GHINASSI, *Le liberalità indirette nel nuovo tributo successorio*, cit., p. 400.

[35] Si vedano CASALINI CHIZZINI, *La tassazione delle liberalità indirette*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 629.

[36] Per il vero, che nel paragrafo 2 della Circolare n. 3/E del 2008 sia affrontato questo argomento, pare essere affermazione non corrispondente a quanto effettivamente scritto in detto paragrafo 2 (il quale pare non affrontare questo argomento).

plica alle "liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione" (articolo 1, comma 4-*bis*, del TUS), nonché alle altre "liberalità tra vivi" che si caratterizzano per l'assenza di un atto scritto (soggetto a registrazione)».

Questa opinione dell'Amministrazione pare errata e, comunque, assai frettolosa e, perciò, imprecisa e incompleta: essa infatti sembra evocare un (invero inesistente) generalizzato obbligo di registrazione sia delle donazioni risultanti da atti soggetti a registrazione sia delle liberalità derivanti da atti non formati per iscritto. Il che appare contestabile per le ragioni che seguono.

4. *La liberalità diversa dalla donazione "formale" che non risulta da un atto soggetto a registrazione*

Anzitutto, occorre considerare almeno tre dati:

a) il rilievo che «[g]li atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro» (art. 55, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990);

b) il rilievo che l'art. 1, comma 4 *bis*[37], D.Lgs. n. 346/1990, disponga la non applicazione dell'imposta di donazione in talune fattispecie, dopo aver esordito sancendo che resta «[f]erma ... l'applicazione dell'imposta [di donazione] anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione»;

c) il rilievo che l'art. 55, comma 1 *bis*, D.Lgs. n. 346/1990, disponga la registrazione in termine fisso degli «atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette» formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato.

Da questi tre dati normativi parrebbe doversi desumere che, in tanto la donazione "indiretta" sarebbe rilevante ai fini dell'imposta di donazione, in quanto essa "risulti" (anche per effetto di enunciazione, ai sensi dell'art. 22, D.P.R. n. 131/1986) da un "atto" soggetto alla registrazione; e, quindi, non vi sarebbe una situazione rilevante ai fini dell'imposta di donazione (salvo per i casi, di cui oltre, della registrazione "volontaria" e della donazione che

[37] Per il quale «l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto».

venga "confessata" dal contribuente nell'ambito di una procedura di accertamento) se la donazione non risulti da un "atto" soggetto alla registrazione (e, come noto, per esserci obbligo di registrazione, deve esserci, anzitutto, di regola, la formazione «per iscritto» dell'atto da tassare «nel territorio dello Stato»: art. 1, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 131/1986). Pertanto:

a) da un lato, non pare rilevante per l'imposta di donazione la donazione "indiretta" che non risulti (anche per effetto di enunciazione, ai sensi dell'art. 22, D.P.R. n. 131/1986) da un atto formato «per iscritto» «nel territorio dello Stato» (fatta eccezione per i casi, di cui oltre, della registrazione "volontaria", della donazione "confessata" dal contribuente nell'ambito di una procedura di accertamento e della donazione effettuata all'estero); pertanto, ad esempio, le donazioni "informali" (non stipulate per iscritto né enunciate in un atto scritto) non sarebbero un possibile oggetto di tassazione[38];

b) d'altro lato, resta da verificare se qualsiasi donazione "indiretta" che risulti (anche per via di enunciazione) da un atto formato «per iscritto» «nel territorio dello Stato» sia da sottoporre a tassazione (fatta eccezione per la già accennata fattispecie di esonero da tassazione di cui all'art. 1, comma 4-*bis*, D.Lgs. n. 346/1990).

5. *La tassazione della liberalità diversa dalla donazione "formale" che risulta da un atto soggetto a registrazione*

Pare dover essere negativa la risposta alla predetta domanda se qualsiasi liberalità (diversa dalla donazione "formale") che risulti (anche per effetto di enunciazione, ai sensi dell'art. 22, D.P.R. n. 131/1986) da un atto formato «per iscritto» «nel territorio dello Stato» sia da sottoporre a tassazione.

Infatti, quando il D.Lgs. n. 346/1990 si occupa (all'art. 56 *bis*, D.Lgs. n. 346/1990, rubricato "Accertamento delle liberalità indirette") della tassazione delle liberalità diverse dalla donazione "formale", enuncia due principi:

---

[38] Si vedano, in tal senso, STEVANATO LUPI, *Trasferimenti informali di ricchezza e imposta di donazione*, in *Dialoghi trib.*, 2012, p. 542. Nel senso invece della sottoposizione delle donazioni "informali" a imposta di donazione, si vedano le già menzionate sentenze di Cass. 18 gennaio 2012, n. 634, in *Vita not.*, 2012, p. 336; in *Rass. trib.*, 2012, p. 761; in *Fisco 1*, 2012, p. 1323; e di Cass. 29 ottobre 2010, n. 22118, in *Rep. Foro it.*, 2010, (voce) *Successioni (imposta)*, n. 17.

a) la facoltà del contribuente di registrare «*volontariamente*» le liberalità indirette (art. 56-*bis*, comma 3, D.Lgs. 346/1990) [39];

b) il potere dell'Amministrazione di accertare le liberalità indirette solo al ricorrere di due presupposti: (*i*) «quando l'esistenza» della liberalità indiretta «risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi»; e (*ii*) «quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire» [40] (art. 56 *bis*, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990).

Nel caso a), l'imposizione è identica a quella applicabile a una donazione "diretta" (art. 56 *bis*, comma 3, D.Lgs. n. 346/1990) [41] e, quindi, a seconda delle concrete fattispecie, con le aliquote del 4, del 6 e dell'8 per cento e con le franchigie di 100mila euro, 1 milione di euro e di 1,5 milioni di euro.

Nel caso b), «si applica l'aliquota del sette [42] per cento, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale che supera l'importo di 350 milioni di lire» [43] (art. 56 *bis*, comma 2, D.Lgs. n. 346/1990) (con la precisazione che non è comunque irrogabile alcuna sanzione) [44].

---

[39] Fatta salva la difficoltà pratica rappresentata dalla mancata approvazione del modello, previsto dall'art. 69, comma 11, L. n. 342/2000, per la registrazione volontaria delle donazioni "indirette".

[40] Secondo la Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015, questa espressione normativa deve essere interpretata come se si riferisse alle franchigie attualmente vigenti (invece che alla soglia rappresentata da 350 milioni di lire), fissate in euro 1 milione se beneficiari della donazione siano il coniuge o i parenti in linea retta del donante, in euro 100mila se beneficiari della donazione siano i fratelli e le sorelle del donante e in euro 1 milione 500mila se beneficiari della donazione siano soggetti portatori di grave handicap (art. 2, comma 49, D.L. n. 262/2006).

[41] In tal senso la Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015.

[42] Secondo la Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015, questa espressione normativa deve essere interpretata come se si riferisse alle aliquota massima attualmente vigente, vale a dire all'aliquota dell'8 per cento.

[43] Secondo la Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015, questa espressione normativa deve essere interpretata come se si riferisse alle franchigie attualmente vigenti (invece che alla soglia rappresentata da 350 milioni di lire), fissate in euro 1 milione se beneficiari della donazione siano il coniuge o i parenti in linea retta del donante, in euro 100mila se beneficiari della donazione siano i fratelli e le sorelle del donante e in euro 1 milione 500mila se beneficiari della donazione siano soggetti portatori di grave handicap (art. 2, comma 49, D.L. n. 262/2006).

[44] Si veda in tal senso Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015.

Se, dunque, il potere dell'Amministrazione di accertare donazioni "indirette" si ha solo al ricorrere dei predetti due presupposti [45], pare potersi concludere che non vi sia un obbligo generalizzato di registrare tutte le donazioni "indirette" risultanti (anche per via di enunciazione) da atti soggetti a registrazione, ma si pongano solo le seguenti ipotesi di tassazione delle donazioni "indirette" risultanti da atti soggetti a registrazione (fermo restando l'esonero da tassazione per le donazioni "indirette" rientranti nel perimetro di quelle identificate nell'art. 1, comma 4 *bis*, D.Lgs. n. 346/1990):

a) la facoltà di registrazione volontaria delle donazioni "indirette", cui evidentemente ricorrerà chi tema l'accertamento previsto nell'art. 56 *bis*, comma 2, D.Lgs. n. 346/1990, di cui appena oltre;

b) la tassazione delle donazioni "indirette" (non rientranti nel perimetro di esenzione di cui all'art. 1, comma 4 *bis*, D.Lgs. n. 346/1990) la cui «esistenza» «risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi» (evidentemente diversi dall'imposta di donazione).

6. *Conclusione sulla tassazione delle donazioni "indirette" e "informali"*

Dal descritto panorama normativo pare potersi desumere che [46]:

a) quanto alle donazioni "informali" (e alle donazioni "indirette" non risultanti – anche per enunciazione – da atti soggetti a registrazione) non ricorre il presupposto per la loro sottoposizione a tassazione; e che:

b) quanto alle donazioni "indirette" risultanti (anche in via di enuncia-

---

[45] Si vedano in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 135-2011/T, *Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile*; GAFFURI, *Le liberalità informali*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2000, p. 285; GHINASSI, *Liberalità informali e tributo successorio*, in *Rass. trib.*, 3/2012, p. 764; MASSAROTTO, *Liberalità indirette: chiariti i dubbi su "voluntary disclosure" e trasferimenti di ricchezza*, in *Corr. trib.*, 37/2015, p. 3809; PETTORUTI, *Le liberalità non donative nell'imposizione indiretta*, in AA.VV., *Liberalità non donative e attività notarile*, Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, n. 1/2008; PISCHETOLA, *Liberalità indirette e imposta di donazione*, in *Notariato*, 6/2015, p. 653.

[46] Non si condividono queste conclusioni in CARUNCHIO, *La tassazione delle liberalità indirette e informali*, in *Il fisco*, 36/2015, p. 3429, ove invece si sostiene la tassabilità in ogni caso delle donazioni "informali" e la tassabilità delle donazioni "indirette" (senza distinguere quelle risultanti e quelle non risultanti da atto soggetti a registrazione) al ricorrere dei presupposti sanciti dall'art. 56 *bis*, D.Lgs. n. 346/1990.

zione) da atti soggetti a registrazione (diverse da quelle per cui vi è l'esonero da tassazione sancito dall'art. 1, comma 4 *bis*, D.Lgs. n. 346/1990), i contribuenti non siano messi al cospetto di un ineludibile obbligo di registrarle, bensì sia loro offerta una "opportunità" di registrazione delle donazioni "indirette" (che risultino da atti soggetti a registrazione) con riguardo all'evenienza che donante e donatario si trovino a doversi riferire a uno spostamento patrimoniale a titolo gratuito, non assoggettato a tassazione, nel contesto di un procedimento (tipico è il caso di una verifica circa la capacità reddituale)[47] finalizzato all'accertamento di altri tributi (la cui maggiore entità, rispetto all'imposta di donazione, "solleciti" il contribuente sotto accertamento di "confessare" la donazione, scontando il relativo carico fiscale, piuttosto che subire il maggior esborso che deriverebbe dalla mancata "confessione" della donazione).

In vista di questa evenienza, e della tassazione che ne conseguirebbe, al contribuente è, dunque, offerta l'opportunità di una minor tassazione in conseguenza del suo spontaneo attivarsi per la registrazione della donazione "indiretta".

Se, infatti, vi fosse un obbligo generalizzato di registrazione delle donazioni "indirette" (formate, o meno, mediante un atto scritto), si avrebbe che la norma sulla registrazione volontaria delle donazioni indirette non avrebbe alcun senso; e poco senso pure avrebbe la norma in tema di tassazione delle donazioni indirette "confessate", essendovi nel sistema la previsione della sanzionabilità della mancata registrazione degli atti e degli eventi che, invece, vi dovrebbero essere soggetti.

È chiaro, infine, che, se vi fosse nel sistema un obbligo di registrazione delle donazioni "indirette", si dovrebbe far luogo all'applicazione della norma per effetto della quale l'Amministrazione decade dal potere di accertare la mancata registrazione con la scadenza del quinto anno successivo alla data in cui la registrazione avrebbe dovuto avvenire (art. 76, comma 1, D.P.R. n. 131/1986, applicabile alla imposta di donazione ai sensi dell'art. 55, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990). Poiché, come osservato, un obbligo in tal senso non sussiste, ma pur sempre esiste nel sistema il principio della prescrizione decennale (art. 78, D.P.R. n. 131/1986), dovrebbe concludersi che non possano pretendersi imposte per donazioni "confessate" che abbiano data anteriore al decimo anno rispetto alla data della "confessione" (e

[47] Si vedano Comm. Trib. Prov. Udine, 3 giugno 2010, n. 77, in *Dialoghi trib.*, 2010, p. 458; e Comm. Trib. Prov. Savona, 19 febbraio 2010, n. 24, in *Dialoghi trib.*, 2010, p. 460.

che la "confessione" non possa certo essere considerata quale *dies a quo* per il decorso del termine prescrizionale).

Tipo di donazione	Casi particolari	Tassazione
Donazione "informale" non risultante da atto soggetto a registrazione	–	Non sussiste il presupposto per la sua tassazione
Donazione "indiretta" non risultante da atto soggetto a registrazione	–	Non sussiste il presupposto per la sua tassazione
Donazione "indiretta" o "informale" risultante (anche per enunciazione) da atto soggetto a registrazione	Rientrante nell'esonero da tassazione di cui all'art. 1, comma 4 *bis*, D.Lgs. n. 346/1990	Non sussiste il presupposto per la sua tassazione
	Facoltà di registrazione volontaria	Aliquote "ordinarie" (4%, 6%, 8%) Franchigie "ordinarie" (100mila, 1 milione, 1,5 milioni)
	Donazione dichiarata nell'ambito di un procedimento di accertamento	Aliquota dell'8% Franchigie "ordinarie" (100mila, 1 milione, 1,5 milioni)

7. *La stipula delle donazioni al di fuori del territorio nazionale*

Per la trattazione di questo argomento occorre anzitutto una ricognizione della normativa rilevante in materia.

Anzitutto, si deve prendere in considerazione l'art. 2, D.Lgs. n. 346/1990, il quale sancisce che:

a) se il donante è residente in Italia, l'imposta di donazione è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero;

b) se il donante non è residente in Italia, l'imposta di donazione è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti in Italia.

Inoltre, si deve considerare il disposto dell'art. 55, D.Lgs. n. 346/1990, il quale:

– nel comma 1, assoggetta le donazioni a registrazione «secondo le di-

sposizioni del testo unico dell'imposta di registro» e, dunque, attrae nell'imposta di donazione il principio per il quale in tanto si fa luogo a registrazione in quanto si tratti di attività giuridica incorporata in un documento formato «per iscritto» «nel territorio dello Stato», fatta eccezione per il caso di atti aventi a oggetto il «trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato» (art. 1, comma 1, lett. a) e d), D.P.R. n. 131/1986);

– nel comma 1-*bis*, sancisce che se la donazione ("diretta" o "indiretta") è formata all'estero a favore di beneficiari residenti in Italia, la donazione è soggetta a registrazione in termine fisso (detraendo le imposte che siano pagate all'estero);

conseguendone che, se la donazione è effettuata all'estero da un soggetto non residente in Italia:

a) a favore di un donatario residente in Italia:

a.1. qualora i beni donati siano esistenti in Italia, si deve far luogo a tassazione della donazione in Italia, detraendo l'imposta assolta all'estero;

a.2. qualora i beni donati non siano esistenti in Italia, la donazione non è tassabile in Italia[48];

b) a favore di un donatario non residente in Italia, qualora i beni donati siano esistenti in Italia, si deve far luogo a tassazione della donazione in Italia, detraendo l'imposta assolta all'estero.

Infine, ai sensi dell'art. 56 *bis*, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, l'accertamento delle donazioni «diverse … da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti» può essere effettuato solo quando non siano state già oggetto di registrazione volontaria (ai sensi dell'art. 56 *bis*, comma 2, D.Lgs. n. 346/1990) e ricorrano le seguenti due condizioni: (*i*) l'esistenza della donazione risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi; (*ii*) la liberalità determini, considerata unitariamente o sommata ad altra liberalità già

[48] In senso contrario a questa ricostruzione (e quindi ritenendo che la donazione a un donatario residente in Italia sia tassabile ovunque siano esistenti i beni oggetto di donazione) si sono espressi Fedele, *Le innovazioni nella Legge n. 342 del 2000, le definizioni della ratio del tributo. I rapporti con l'imposta di registro*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, p. 79; e Nastri, *Liberalità indirette e prassi negoziale*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, p. 318.

effettuata dal medesimo donante al medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire [49].

Da questo panorama normativo emerge dunque che:

a) se il donante è residente in Italia:

a.1. la donazione "diretta" stipulata in Italia (a favore di qualsiasi donatario) è tassata con riferimento a tutti i beni donati, anche se esistenti all'estero;

a.2. la donazione "indiretta" posta in essere in Italia (a favore di qualsiasi donatario) è soggetta a tassazione al ricorrere dei presupposti sopra indicati (nel paragrafo del presente articolo denominato "Conclusioni");

a.3. la donazione "diretta" stipulata all'estero (a favore di qualsiasi donatario) [50] è tassata con riferimento a tutti i beni donati, anche se esistenti all'estero;

a.4. la donazione "indiretta" posta in essere all'estero (a favore di qualsiasi donatario) è soggetta a tassazione al ricorrere dei presupposti sopra indicati (nel paragrafo del presente articolo denominato "Conclusioni");

b) se il donante non è residente in Italia:

b.1. la donazione "diretta" stipulata in Italia (a favore di qualsiasi donatario) è tassata con riferimento ai soli beni donati esistenti in Italia (detraendo le imposte che siano pagate all'estero);

b.2. la donazione "indiretta" posta in essere in Italia (a favore di qualsiasi donatario) è tassata (al ricorrere dei presupposti sopra indicati nel paragrafo del presente articolo denominato "Conclusioni") con riferimento ai soli beni donati esistenti in Italia (detraendo le imposte che siano pagate all'estero);

b.3. la donazione "diretta" stipulata all'estero (a favore di qualsiasi donatario) è tassata con riferimento ai soli beni donati esistenti in Italia (detraendo le imposte che siano pagate all'estero) [51];

---

[49] Secondo la Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015, questa espressione normativa deve essere interpretata come se si riferisse alle franchigie attualmente vigenti (invece che alla soglia rappresentata da 350 milioni di lire), fissate in euro 1 milione se beneficiari della donazione siano il coniuge o i parenti in linea retta del donante, in euro 100mila se beneficiari della donazione siano i fratelli e le sorelle del donante e in euro 1 milione e 500mila se beneficiari della donazione siano soggetti portatori di grave handicap (art. 2, comma 49, D.L. n. 262/2006).

[50] Invece, secondo STEVANATO, *Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, p. 271, l'art. 55, comma 1 *bis*, andrebbe letto nel senso che la donazione del donante residente in Italia, se effettuata all'estero, sarebbe soggetta a tassazione solo se sia effettuata a favore di un donatario residente in Italia.

[51] Si veda in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 194-2009/T, *I crite-*

b.4. la donazione "indiretta" posta in essere all'estero (a favore di qualsiasi donatario) è tassata (al ricorrere dei presupposti sopra indicati nel paragrafo del presente articolo denominato "Conclusioni") con riferimento ai soli beni donati esistenti in Italia (detraendo le imposte che siano pagate all'estero);

b.5. la donazione "diretta" stipulata all'estero (a favore di un donatario residente in Italia) avente a oggetto beni esistenti all'estero non deve essere registrata in Italia [52];

b.6. la donazione "indiretta" posta in essere all'estero (a favore di un donatario residente in Italia) avente a oggetto beni esistenti all'estero (stante quanto precede, al punto b.5, *a fortiori*) non deve essere registrata in Italia.

---

ri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni.

Si veda anche la risposta di Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, Settore Servizi e Consulenza, Ufficio Consulenza, alla richiesta (datata 20 maggio 2015) di consulenza giuridica n. 904-3/2015 da parte dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano, secondo cui «rilevano, dunque, ai fini dell'imposta di registro e, conseguentemente, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, solo gli atti formati all'estero che hanno ad oggetto beni immobili o aziende esistenti sul territorio dello Stato».

[52] Si vedano in tal senso Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni, Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, p. 462; e anche Consiglio Nazionale Del Notariato, Studio n. 194-2009/T, *I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni.*

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa, Settore Imposte Indirette, Ufficio Registro e altri tributi indiretti, in una risposta a interpello, datata 26 agosto 2014, senza protocollo, ha concluso che, se la donazione sia effettuata da un donante non residente in Italia a favore di un donatario residente in Italia e abbia a oggetto beni non esistenti in Italia (sella specie si trattava di denaro e titoli non emessi da ente italiano), non vi è il presupposto per l'applicazione dell'imposta di donazione né per la registrazione in Italia dell'atto di donazione. Alla medesima conclusione è giunta l'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, Settore Servizi e Consulenza, Ufficio Consulenza, nella risposta alla richiesta (datata 20 maggio 2015) di consulenza giuridica n. 904-3/2015 da parte dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano.

Residenza del donante	**Tipo di donazione**	**Luogo di stipula**	**Residenza del donatario**	**Tassazione**
Donante residente in Italia	Donazione diretta (di beni ovunque esistenti)	In Italia	Donatario ovunque residente	Tassazione relativa a tutti i beni, ovunque esistenti
	Donazione indiretta (di beni ovunque esistenti)			Tassazione relativa a tutti i beni, ovunque esistenti (al ricorrere dei presupposti di cui all'art. 1, comma 4 *bis*, e all'art. 56 *bis*, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990)
	Donazione diretta (di beni ovunque esistenti)	All'estero		Tassazione relativa a tutti i beni, ovunque esistenti
	Donazione indiretta (di beni ovunque esistenti)			Tassazione relativa a tutti i beni, ovunque esistenti (al ricorrere dei presupposti di cui all'art. 1, comma 4 *bis*, e all'art. 56 *bis*, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990)
Donante non residente in Italia	Donazione diretta (di beni ovunque esistenti)	In Italia		Tassazione relativa ai soli beni esistenti in Italia
	Donazione indiretta (di beni ovunque esistenti)			Tassazione relativa ai soli beni esistenti in Italia (al ricorrere dei presupposti di cui all'art. 1, comma 4 *bis*, e all'art. 56 *bis*, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990)
	Donazione diretta (di beni ovunque esistenti)	All'estero		Tassazione relativa ai soli beni esistenti in Italia
	Donazione indiretta (di beni ovunque esistenti)			Tassazione relativa ai soli beni esistenti in Italia (al ricorrere dei presupposti di cui all'art. 1, comma 4 *bis*, e all'art. 56 *bis*, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990)
	Donazione diretta (di beni esistenti all'estero)		Donatario ovunque residente (e quindi anche se residente in Italia)	Non si deve registrare
	Donazione indiretta (di beni esistenti all'estero)		Donatario ovunque residente (e quindi anche se residente in Italia)	Non si deve registrare