

Sulle donazioni indirette di immobili c'è esclusione di imposta e non esenzione

Cassazione

Bocciata la tesi delle Entrate che imponeva la richiesta di esenzione

Basta individuare il legame tra la donazione e l'attività giuridica del donatario

Angelo Busani

La norma di cui articolo 1, comma 4-bis, del Dlgs 346/1990 (il testo unico dell'imposta di donazione) che esonera da tassazione le donazioni indirette "collegate" ad atti soggetti a imposta di registro o a Iva e aventi a oggetto immobili o aziende (è il classico caso dei genitori che pagano l'appartamento acquistato dal figlio) è da qualificare non come norma di «esenzione» dall'imposta di donazione ma come norma di «esclusione» dall'imposta in quanto ha la funzione di delimitare i confini della fattispecie impositiva, esprimendo la scelta del legislatore di individuare quei fatti che siano reale manifestazione della specifica capacità contributiva che la legge vuole incidere con l'applicazione di una determinata imposta.

Lo afferma la Cassazione nella ordinanza 17424/2023, derivando, da questa qualificazione che, trattandosi di una norma che delimita il perimetro impositivo (e non di una norma agevolativa), essa opera, quindi, direttamente senza rendere necessario l'intervento «attivo» del contribuente in quanto è già il legislatore che esclude, appunto, la rilevanza impositiva della fattispecie considerata. Si tratta pertanto di una norma che non riveste carattere di specialità, in quanto opera in modo sistematico nel delimitare l'ambito oggettivo del tributo in coerenza con lo scopo per il quale l'imposizione è stata imposta dal legislatore.

Di conseguenza, quando la norma in questione individua il "collegamento" tra la donazione indiretta e l'attività giuridica compiuta dal donatario come il presupposto per la non applicazione dell'imposta di donazione, non vi è la necessità (come invece preteso dall'agenzia delle Entrate nell'avviso di accertamento la cui impugnazione ha poi portato la Cassazione ad occuparsi del caso) dell'esplicita richiesta di applicazione del precetto da parte del contribuente, il quale, a tal fine, non può essere considerato onerato del farne espressa dichiarazione nell'atto in cui la donazione indiretta viene enunciata.

Secondo la Suprema Corte, l'analisi della natura e del fondamento dell'articolo 1, comma 4-bis, del Dlgs 346/1990, rende quindi evidente co-

me il contribuente (donatario-compratore) non sia tenuto ad indicare nell'atto di compravendita di "volersi avvalere" dell'esclusione prevista dalla detta norma, la quale, proprio in quanto recante una esclusione d'imposta, è incentrata solo sul dato dell'obiettivo collegamento tra la liberalità e il trasferimento di diritti immobiliari o di aziende assoggettabile ad imposta proporzionale di registro o a Iva.

Insomma qualora risulti tale collegamento si è automaticamente in presenza di una fattispecie esclusa dal campo di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Infatti, quando il legislatore tributario ritiene essenziale che il contribuente, per fruire di un beneficio, non solo possieda i requisiti oggettivi e soggettivi previsti dalla norma, ma anche li dichiari apertamente nell'atto pubblico, ne impone espressamente l'enunciazione (come accade, ad esempio, nel caso dell'applicazione dell'agevolazione prima casa).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LA PROVA

L'origine della provvista

Aggiunge la Cassazione (sentenza 17424/2023): «In merito alla prova circa la provenienza della provvista oggetto dell'atto di liberalità che un soggetto dichiara essere avvenuta in relazione ad acquisto immobiliare, la giurisprudenza di legittimità ha stabilito che in caso di donazione indiretta di un immobile, per verificare se tale bene rientri o meno nella comunione legale dei coniugi di cui agli artt. 177 ss. cod. civ., l'attestazione del notaio, dell'avvenuto pagamento del corrispettivo dell'immobile con denaro donato dal genitore al figlio, non può considerarsi sufficiente, trattandosi di mera presa d'atto della dichiarazione resa al riguardo dall'acquirente»