

Le “donazioni indirette” e l’imposta di donazione

di ANGELO BUSANI

Il presente contributo intende chiarire le modalità di procurare incremento nel patrimonio altrui attraverso schemi di donazione sia formali che indiretti per sottolineare come, nell’uno e nell’altro caso, tali fattispecie siano equiparabili sotto il profilo del trattamento civilistico. In questo solco si è indirizzato anche il

legislatore fiscale che, dato l’aumento del fenomeno delle donazioni indirette e mosso dalla necessità di non vedersi sottratta materia imponibile, ha di fatto equiparato le due fattispecie di esonero dall’imposizione dell’imposta di donazione.

Assai frequentemente, nella prassi professionale e nella vita quotidiana, si rileva che l’effetto di procurare l’incremento dell’altrui patrimonio per spirito liberale viene realizzato non solo mediante lo schema della “donazione formale” o “donazione diretta” (la quale è, per l’articolo 769 del codice civile, «*il contratto 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*», da stipularsi necessariamente nella forma dell’atto pubblico notarile) ma anche, e forse soprattutto, mediante l’utilizzo di strumenti diversi dalla “donazione formale” (collettivamente identificati come donazioni o liberalità “indirette”), i quali ne raggiungono, con meno formalità, e quindi con maggiore speditezza, il medesimo effetto: e cioè il depauperamento del patrimonio del donante e l’arricchimento del patrimonio del donatario, il tutto attivato dallo «*spirito di liberalità*» del donante, vale a dire dalla sua intenzione¹ di provocare quell’effetto².

La rilevanza del fenomeno delle donazioni “indirette” è testimoniata anche dal fatto che il codice civile (articolo 809) sancisce che «*le liberalità, anche se risultano da atti diversi*» dalla “donazione formale” «*sono soggette alle stesse norme che regolano la revocazione delle donazioni per causa d’ingratitude e per sopravvenienza di figli nonché a quelle sulla riduzione delle donazioni per integrare la quota dovuta ai legittimari*»; nonché dal fatto che, nell’articolo 737 del codice civile, si

¹ Questo è un aspetto da tenere sempre in grande considerazione, perché di fondamentale importanza: 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.

² Sul concetto di “donazione indiretta” cfr. ad esempio CARNEVALI, *Successioni*, II, in Tr. dir. privato, diretto da Rescigno, vol. 6, 1997, 498; PALAZZO, *Atti gratuiti e donazioni*, in Trattato di diritto civile, diretto da Sacco, Torino, 2000, 347; TORRENTE, *La donazione*, in Trattato dir. civ. comm. Cicu - Messineo, Milano, 1956, 15.

sancisce che anche le donazioni “indirette”, al pari delle donazioni “formali”, sono soggette a collazione. 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.

1. Casi di liberalità indirette

Il caso tipico della liberalità indiretta è quello dei genitori che pagano il prezzo dell’acquisto di un bene il quale viene intestato al loro figlio; ma non vanno dimenticate altre situazioni forse più infrequenti, ma non meno rilevanti, come la rinuncia che un soggetto faccia a un proprio diritto reale (per favorire il soggetto gravato da tale diritto reale) o di credito (per favorire il debitore), il contratto a favore di terzo (Tizio acquista un bene da Caio a favore di Sempronio), l’assicurazione a favore di terzo, l’adempimento del debito altrui, la compravendita con corrispettivo irrisorio, l’assunzione di garanzia per debito altrui, l’incremento del fondo altrui (come nel caso della realizzazione di una costruzione o di una piantagione), la volontaria inerzia per permettere l’altrui usucapione o la prescrizione di un proprio diritto a favore del soggetto debitore, eccetera. Donazione indiretta può essere³ anche la immissione di denaro in un conto bancario, intestandolo (o cointestandolo) a un soggetto diverso da quello che vi effettua la provvista.

Non sono secondarie le fattispecie di questa natura che si verificano in ambito societario: Tizio, unico socio di una srl con capitale sociale di 10mila euro, il cui patrimonio è del valore di 1 milione 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 srl 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 1 milione 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. E su questa falsariga si potrebbe continuare assai a lungo.

2. La normativa fiscale in tema di “donazione indiretta”

Come detto, il legislatore civilistico ha inteso prendere atto del fenomeno delle donazioni indirette e di sussumerlo (con gli articoli 809 e 737 del codice civile) nell’ambito della stessa disciplina sostanziale disposta per la “donazione formale”, cosicché, ad esempio, se l’attribuzione donativa sia lesiva della quota di legittima di un legittimario del donante, tale lesione si ha sia nel caso in cui l’attribuzione donativa discenda da una “donazione formale” sia nel caso in cui essa derivi da una “donazione indiretta”.

Anche il legislatore fiscale, rilevata (seppur con notevole ritardo) l’imponenza del fenomeno delle donazioni indirette e quindi preso atto⁴ che le attribuzioni gratuite vengono

³ Cass., 10 aprile 1999, n. 3499, in *Giur. it.*, 1999, 2017.

⁴ Cfr. STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova, 2000, *passim*.

www.sfef.it

assai spesso veicolate (anche per sfuggire alla conseguente tassazione) mediante strumentazioni diverse dalle “donazioni dirette”, ha inteso seguire (per non lasciarsi sfuggire materia imponibile) la strada dell’equiparazione sostanziale tra “donazione formale” e “donazione indiretta”, già tracciata dal legislatore civilistico. Cosicché, per effetto dell’articolo 69, comma 1, legge 21 novembre 2000, n. 342, vennero introdotte⁵ nel Testo Unico dell’imposta di successione e donazione (il d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, di seguito “Tus”), con ciò acclarandosi che la normativa allora vigente non era adeguata⁶ per fronteggiare il fenomeno delle donazioni indirette, due nuove prescrizioni⁷:

a) il nuovo articolo 1, comma 4-bis, per il quale «*Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, 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*»;

b) il nuovo articolo 56-bis (intitolato “Accertamento delle liberalità indirette”), del seguente tenore: «*1. Ferma l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli articoli 742 e 783 del codice civile, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente in presenza di entrambe le seguenti condizioni:*

a) quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;

b) 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.

2. Alle liberalità di cui al comma 1 si applica l'aliquota del sette per cento, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale che supera l'importo di 350 milioni di lire.

3. Le liberalità di cui al comma 1 possono essere registrate volontariamente, ai sensi dell'articolo 8 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In tale caso si applica l'imposta con le aliquote⁸ indicate all'articolo 56».

Come noto, queste norme hanno poi avuto un’esistenza travagliata.

Introdotte, come detto, alla fine dell’anno 2000, esse vennero immediatamente soppresse (tanto che, in sostanza, non si fece in tempo ad applicarle praticamente nemmeno una volta), unitamente a tutta la disciplina dell’imposta di successione e donazione, per effetto degli articoli 13 e seguenti, legge 18 ottobre 2001, n. 383. Infine, con il d.l. 3 ottobre 2006,

www.sfef.it

⁵ Cfr. CASALINI – CHIZZINI, *La tassazione delle liberalità indirette*, in *Corr. Trib.*, 2001, 629.

⁶ Il Tus bensì esordiva (e tutt’oggi esordisce) con la proclamazione di principio (articolo 1, comma 1) per la quale «*l'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi*»; ma, in concreto, stante il fatto che l’imposta di donazione è strutturata sul presupposto della “esistenza fisica” del contratto scritto di donazione, e che le “donazioni indirette” sono poste in essere per lo più informalmente, e in particolare senza essere incardinate in un documento scritto, la pretesa di una loro tassazione risultava essere una mera petizione di principio, senza alcuna pratica rilevanza.

⁷ Questa stessa norma introdusse pure la prescrizione (articolo 55, comma 1-bis, d. lgs. 346/1990) secondo cui 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.

⁸ Le aliquote indicate in detto articolo 56 erano allora le seguenti: il tre per cento, per le donazioni a favore del coniuge e dei parenti in linea retta; il cinque per cento, per le donazioni a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado; il sette per cento, per le donazioni a favore di soggetti diversi dai precedenti. Nell’articolo 56 era pure sancito che l’imposta di donazione si doveva applicare esclusivamente sulla parte di valore della quota spettante a ciascun beneficiario che superasse i 350 milioni di lire; e che quando il beneficiario fosse un discendente in linea retta minore di età, anche chiamato per rappresentazione, o una persona con handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, come modificata dalla legge 21 maggio 1998, n. 162, l’imposta si doveva applicare esclusivamente sulla parte di valore della quota spettante a ciascun beneficiario che superasse l’ammontare di un miliardo di lire.

n. 262, quale risultante dalla legge di conversione 24 novembre 2006, n. 286, il Tus è stato parzialmente “resuscitato” con l’effetto che, limitando le osservazioni su questo punto alle finalità del presente lavoro, si è oggi al cospetto di un panorama normativo notevolmente disarmonico, poiché:

- a) senz’altro vigono oggi le “vecchie” prescrizioni, sopra riportate, recate dall’articolo 1, comma 1, Tus (sul generico assoggettamento a imposta delle liberalità indirette), e dall’articolo 1, comma 4-bis, Tus (sull’esonero da tassazione per certe liberalità indirette);
- b) vige pure la norma di cui al predetto articolo 56-bis, Tus, ma essa fa riferimento, come oltre si vedrà, a un sistema di tassazione (aliquote e franchigia) recato dal “vecchio” articolo 56, Tus, il quale non è stato innovato dalla normativa che ha ripristinato l’imposta di donazione, e che, se era coerente con il sistema di aliquote e franchigia vigente all’epoca in cui venne introdotto l’articolo 56-bis, Tus, è oggi completamente disarticolato dal sistema di aliquote e franchigie introdotto dalla norma che ha resuscitato il Tus.

3. Le donazioni indirette risultanti o meno da atti soggetti a registrazione

Per tentare di dipanare questa difficile materia, vi è da svolgere una preliminare riflessione sul tema che la donazione “indiretta”, come già accennato, si presta, per sua stessa natura, sia a risultare da un atto sottoposto a registrazione (ad esempio: dal contratto di compravendita stipulato dall’acquirente Tizio emerge che il prezzo è stato pagato da Caio, genitore di Tizio) sia a non risultare da alcun atto scritto: si pensi al materiale pagamento che il genitore Caio effettui perché escusso quale fideiussore del figlio Tizio e alla rinuncia all’azione di regresso che il genitore Caio poi esprima, esplicitamente o implicitamente, a favore del figlio garantito (o alla sua volontaria inerzia nell’esercizio di detta azione, in modo da lasciar prescrivere il suo diritto di regresso).

Ora, nel primo caso (donazione “indiretta” risultante da atto sottoposto a registrazione), in sede di registrazione l’imposta di donazione deve essere senz’altro corrisposta dal contribuente (e può essere pretesa dall’Amministrazione) in forza del principio recato dall’articolo 1, comma 1, Tus, per il quale l’imposta di donazione si applica appunto anche alle donazioni indirette (a meno che ricorra la fattispecie di esonero di cui all’articolo 1, comma 4-bis, Tus, oltre commentata)⁹.

Nel secondo caso, invece, seppur in linea di principio l’imposta sia sempre dovuta (tanto è vero che il contribuente può autodenunciare volontariamente la donazione “indiretta” ai sensi dell’articolo 56-bis, comma 3, Tus, di cui oltre), in pratica il legislatore mostra ampia consapevolezza del fatto che, essendo la donazione non formalizzata, si tratta di fattispecie che, da un lato, il contribuente non è portato ad autodenunciare (a meno che con l’autodenuncia il contribuente non consegua un vantaggio) e che, dall’altro, l’Amministrazione non è in grado di conoscere se non nell’ambito di una procedura di accertamento¹⁰.

⁹ Cfr. poi ZANNI - REBECCA - TRENTIN, *La tassazione delle liberalità indirette*, in *Il fisco*, 2010, 4448, sul punto se (pensando ad esempio a una donazione indiretta realizzata mediante la rinuncia a un credito) vada applicata sia l’imposta di registro che l’imposta di donazione o se quest’ultima “assorba” la prima.

¹⁰ Parzialmente diversa è la ricostruzione in SERASIN, *L’accertamento delle donazioni indirette ai primi riscontri giurisprudenziali*, in *Dialoghi Tributarî*, 2010, 453, ove si afferma che «il fatto che la liberalità venga posta in essere con atti che non si qualificano giuridicamente in senso liberale - impedisce all’interprete di desumere dalla sola esistenza dell’atto o del negozio che sia intervenuta una donazione. In altre parole, tale caratteristica rende impossibile stabilire aprioristicamente, in base alla tipica funzione economico-sociale del negozio prescelto, se un determinato arricchimento costituisca una liberalità indiretta [...]. Proprio le anzidette difficoltà, nel qualificare correttamente come liberalità indirette determinati atti e negozi, hanno spinto il Legislatore a subordinare, con l’art. 56-bis, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 346/1990, il potere dell’Amministrazione finanziaria di accertarne l’esistenza solo in presenza di esplicite ammissioni in tal senso da parte del beneficiario». Nel medesimo senso cfr. anche STEVANATO, *L’imprescindibile «ammissione» del contribuente ai fini dell’accertamento delle liberalità indirette*, in *Dialoghi Tributarî*, 2010, 453.

Cosicché, l'articolo 56-bis, commi 1 e 2, di cui oltre, di queste fattispecie dispone la tassazione quando la donazione emerga appunto nel corso di un accertamento; e, in vista di un tale possibile evento, ne stimola l'autodenuncia prospettando un prelievo di minor entità rispetto a quello che diverrebbe applicabile nel corso di una procedura di accertamento in caso di mancata autodenuncia.

4. Le donazioni indirette “collegate” ad atti traslativi

Come detto, una rilevante eccezione alla tassazione delle donazioni “indirette” risultanti da atti sottoposti alla registrazione è quella disposta dall'articolo 1, comma 4-bis, Tus, il quale, dopo aver appunto confermato (ribadendo il principio recato nell'articolo 1, comma 1, Tus) che l'imposta di donazione va applicata anche alle «liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione», esonera però dall'imposta di donazione le seguenti fattispecie:

- a) le «donazioni»;
 - b) oppure: le «altre liberalità»;
- che siano «collegate ad atti concernenti»:
- «il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari»;
 - oppure: «il trasferimento di aziende»;
- a condizione che «per l'atto» (si intende: di trasferimento immobiliare o di trasferimento aziendale) «sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto».

Probabilmente¹¹, nel dettare queste prescrizioni, il legislatore ha inteso sacrificare la percezione dell'imposta di donazione sull'altare dell'interesse all'emersione della reale provenienza 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 aziende¹².

A prescindere comunque da ogni ragionamento sul tema della *ratio* della normativa in esame, occorre sottolineare che l'esonero da essa disposto vale sia per le «donazioni» che per le «altre liberalità» e quindi è da credere che esso concerna sia le “donazioni formali” che le “donazioni indirette”. Inoltre, in tanto l'esonero si applica in quanto tali liberalità siano “collegate” ad atti traslativi (e quindi non nel caso in cui non vi siano da compiere atti qualificabili come «atti» di «trasferimento») aventi a oggetto «diritti immobiliari» o «aziende» (e quindi, ad esempio, non nel caso di trasferimento di beni mobili o di quote di partecipazione al capitale di società) e che siano soggetti alla «applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto» (e quindi non nel caso in cui si tratti di atti, fuori campo Iva, per i quali sia dovuta l'imposta di registro in misura fissa).

¹¹ Invece, per GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008, 143, si trattava di evitare un carico tributario eccessivo: la norma in questione «non indica affatto un'inconciliabilità di principio tra le due imposte (di registro e di donazione), nel caso in cui i fatti imponenti, tra loro distinti ed autonomamente individuabili, siano compresi in un contesto negoziale unitario. Si tratta, invece e più semplicemente, di una norma eccezionale di agevolazione, per l'interesse meritevole di tutela che essa mira a preservare da carichi tributari eccessivi».

¹² 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)».

Pertanto, non vi è l'esonero da imposta di donazione se la donazione "indiretta" sia "collegata" all'effettuazione di atti non traslativi oppure di atti traslativi ma non aventi a oggetto beni immobili o aziende oppure se questi atti traslativi di immobili e aziende non siano soggetti all'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale o dell'Iva¹³. Un problema interpretativo abbastanza notevole è inoltre quello di delineare appropriatamente il concetto di "collegamento" tra la liberalità e l'atto traslativo, che la norma di esonero da tassazione, qui in commento, enuncia, come detto, quale presupposto per la sua applicazione. Sotto questo profilo, pare potersi convenire che si avranno «donazioni» o «altre liberalità collegate» ad atti traslativi 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 acquisto¹⁴. Quindi, si può ricorrere, ad esempio, al diretto intervento del donante, nel contesto dell'atto traslativo, per permettergli la dichiarazione circa la provenienza dal suo patrimonio del denaro usato dall'acquirente/donatario per pagare il prezzo dovuto al cedente; 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 prova 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 o un giroconto bancario nel giorno stesso del *signing* o del *closing* o nei giorni immediatamente precedenti a tali eventi) da rendere oggettivamente verificabile che tale afflusso era indiscutibilmente finalizzato al pagamento di quel prezzo.

5. L'accertamento e la registrazione volontaria delle altre "donazioni indirette"

Se la materia finora affrontata è bensì complicata, ma comunque non pare presentare soverchie difficoltà, l'analisi di quanto disposto dall'articolo 56-bis, Tus, appare invece caratterizzata da una notevole complessità.

Qui di seguito ovviamente di tale norma ipotizziamo la vigenza (sulla base della considerazione che dal sistema emerge il principio dell'individuazione di capacità contributiva ogni qualvolta si verificano incrementi patrimoniali di cui un soggetto benefici per altrui spirito di liberalità, qualunque sia la forma tecnica con la quale detti incrementi vengano posti in essere), pur nella consapevolezza che il suaccennato disallineamento di questa norma rispetto al nuovo quadro di tassazione in cui essa dovrebbe operare potrebbe essere un indice per ritenerla non "resuscitata" dal d.l. 262/2006 a causa del fatto che essa appunto non rientri tra le norme del Tus "resuscitabili" «*in quanto compatibili*» (articolo 2, comma 50, d.l. 262/2006) con il nuovo assetto normativo.

Comunque, come già sopra detto, nell'articolo 56-bis, Tus, il legislatore prende atto che le donazioni non formalizzate, per loro stessa natura, si prestano malamente ad essere, da un lato, presupposto dell'obbligo di registrazione in capo al contribuente e, d'altro lato,

¹³ Non è però facilmente comprensibile perché l'esonero da tassazione sia stato limitato al caso della liberalità "collegata" all'atto traslativo che sia soggetto a imposta proporzionale di registro: se lo scopo della norma era, come pare, quello di spingere all'emersione della provenienza della provvista occorrente per effettuare l'acquisto, non c'era invero ragione di disapplicare la tassazione nel solo caso dell'atto tassato con l'imposta proporzionale. Alla stessa stregua, non è comprensibile perché la norma esonerativa abbia riguardato solo gli acquisti di immobili e di aziende e abbia trascurato gli acquisti di mobili o di partecipazioni.

¹⁴ Cfr. GHINASSI, *Le liberalità indirette nel nuovo tributo successorio*, in *Rassegna Tributaria*, 2010, 400.

episodi suscettibili di accertamento da parte dell'Amministrazione. Cosicché detto articolo 56-bis, comma 1, dispone che «l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni [...] può essere effettuato esclusivamente in presenza di entrambe le seguenti condizioni: a) quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi; b) 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».

Pertanto, seppur vi sia nel sistema il principio che l'effettuazione di una donazione indiretta è da intendere come manifestazione di capacità contributiva suscettibile di rendere applicabile la sua tassazione con l'imposta di donazione, l'Amministrazione non ha il potere di procedere all'accertamento delle donazioni indirette¹⁵ se non (siano di una certa consistenza economica e) ricorra il caso di «dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi» (si può pensare ad esempio a un questionario compilato dal contribuente nell'ambito di un'attività di accertamento induttivo)¹⁶. Al di fuori di questo ambito, dunque, e fatta salva l'ipotesi della volontaria registrazione delle donazioni indirette, di cui oltre, il fisco non può pretendere alcunché dal contribuente a titolo di imposta di donazione per le donazioni indirette¹⁷.

Resta il caso della predetta "registrazione volontaria", normato dal comma 3 di detto articolo 56-bis, Tus. Ebbene, in tale norma si dispone che le liberalità indirette possono essere "autodenunciate" dal contribuente all'Agenzia delle Entrate e che, in tal caso, si applicherebbero le predette "vecchie" aliquote dell'imposta di donazione nella misura (dipendente dal rapporto di più o meno stretta familiarità tra donante e donatario) del tre, cinque e sette per cento (in luogo delle attuali aliquote stabilite nella misura del quattro, sei e otto per cento) sul valore imponibile eccedente l'importo di euro corrispondente alla "vecchia" franchigia di lire 350 milioni (le attuali franchigie sono invece, a seconda dei casi, di euro imilione, di euro 100mila e di euro 1,5 milioni). Disponendo la possibilità di questa registrazione volontaria con aliquote inferiori a quella (del 7 per cento) applicabile nel caso in cui la donazione indiretta venga, come detto, "dichiarata" «nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi», evidentemente il legislatore ha puntato su uno spontaneo comportamento del contribuente, sospingendolo a calcoli di convenienza e di probabilità circa la sua possibile sottoposizione ad accertamenti tributari.

Vi è però da dipanare il problema delle franchigie e delle aliquote applicabili alla tassazione delle donazioni indirette emerse nel corso di accertamenti o per autodenuncia.

La prima strada, radicale, sarebbe quella di ritenere che la normativa in questione si debba giudicare inapplicabile e abrogata per incompatibilità con la sopravvenuta disciplina recata dal d.l. 262/2006; ma s'è già detto che non appare coerente trarre questa conclusione una volta stabilito che, nel nostro ordinamento tributario, gli incrementi patrimoniali gratuiti rappresentano di regola materia imponibile, qualunque sia il veicolo tecnico per la loro effettuazione.

¹⁵ Pretendendo «l'aliquota del sette per cento, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale che supera l'importo di 350 milioni di lire» (articolo 56-bis, comma 2, Tus, sempre che sia ancor oggi vigente).

¹⁶ Cfr. Comm. Trib. Prov. Udine, 3 giugno 2010, n. 77, in *Dialoghi Tributarî*, 2010, 458; e Comm. Trib. Prov. Savona, 19 febbraio 2010, n. 24, in *Dialoghi Tributarî*, 2010, 460.

¹⁷ Cfr. 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, secondo il quale «il legislatore fiscale del T.U. 346/90, nonostante si affretti a fare ampia affermazione di principio con l'art. 1 D.lgs. 346/90 (asserendo in maniera roboante che siano assoggettate all'imposta tutte le liberalità indirette, in evidente ossequio al generale principio della capacità contributiva), di fatto rispetti il principio di "praticabilità" poiché non fornisce una altrettanto rigorosa metodica di individuazione del presupposto e non appronta uno strumentario di attuazione della pretesa tributaria capace di dare totale effettività a quella proclamazione di principio».

www.sfef.it

Non restano dunque che due strade: ritenere che l'articolo 56-bis, Tus, costituisca un microcosmo, con regole proprie, nell'ambito del più generale sistema dell'imposta di donazione, governato da regole diverse; oppure che l'articolo 56-bis, Tus debba essere letto in luce sistematica con la sopravvenuta disciplina recata dal d.l. 262/2006.

Pare francamente quest'ultima la soluzione più opportuna, in quanto la disciplina in tema di aliquote e franchigia recata dall'articolo 56-bis, Tus, era strettamente correlata con la disciplina in tema di aliquote e franchigia recata dal Tus anteriormente alla legge 18 ottobre 2001, n. 383, che abolì l'imposta di donazione. In altri termini, pare essere oggi opportuno il ripristino, in via interpretativa, di detta coerenza tra il disposto dell'articolo 56-bis, Tus con l'intero impianto normativo del quale esso fa parte, con il risultato che, insomma:

a) quando nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 56-bis, Tus, si fa riferimento alle «liberalità» che «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», questo valore parrebbe oggi dover essere letto¹⁸ con riferimento al valore delle odierne franchigie e cioè alle soglie di 1 milione di euro, di 100 mila euro e di 1,5 milioni di euro a seconda della natura del soggetto beneficiario della donazione (caso per caso: coniuge, parente in linea retta, fratello, sorella, soggetto gravemente handicappato);

www.sfef.it

b) quando nel comma 2 dell'articolo 56-bis, Tus, si fa riferimento all'aliquota del 7 per cento, e quindi a quella che era l'aliquota massima nel sistema impositivo del Tus, previgente alla legge 18 ottobre 2001, n. 383, l'entità di tale aliquota parrebbe oggi doversi ritenere¹⁹ attestata all'8 per cento, e cioè in misura pari all'aliquota massima oggi vigente;

www.sfef.it

c) quando infine nel comma 3 dell'articolo 56-bis, Tus, si contemplano le aliquote applicabili al caso della donazione indiretta autodenunciata²⁰, parrebbe che esse non debbano più essere quelle anteriori alla legge 18 ottobre 2001, n. 383 (tre, cinque e sette per cento) ma quelle oggi vigenti (quattro, sei e otto per cento)²¹ per effetto del d.l. 262/2006, come modificato dalla legge di conversione 286/2006.

¹⁸ In tal senso cfr. ZANNI - REBECCA - TRENTIN, *La tassazione delle liberalità indirette*, in *Il fisco*, 2010, 4448.

¹⁹ In tal senso cfr. ZANNI - REBECCA - TRENTIN, *La tassazione delle liberalità indirette*, in *Il fisco*, 2010, 4448.

²⁰ Va opportunamente rilevato che mai è stato emanato il decreto dirigenziale previsto dall'articolo 69, comma 11, legge 21 novembre 2000, n. 342, che avrebbe dovuto approvare un apposito modello per la registrazione volontaria delle donazioni indirette e precisare le modalità di versamento dell'imposta. Da un lato, questa inerzia da sé evidenzia come il problema della tassazione volontaria delle donazioni indirette probabilmente non si sia mai posto in nessun ufficio dell'Agenzia delle Entrate; d'altro lato non pare di doversi desumere da tale inerzia una implicita ammissione da parte dell'Amministrazione di avvenuta abrogazione implicita (o, meglio, di "non avvenuta resurrezione") dell'articolo 56-bis, Tus.

²¹ In tal senso cfr. lo Studio n. 107-2009/C del Consiglio Nazionale del Notariato.