

Martedì  
 30 Agosto 2016

IL GIORNALE DEI PROFESSIONISTI

www.isole24ore.com  
 @24NormeTributi



## CASSAZIONE Abuso del diritto anche in Dogana

Laura Ambrosi ▶ pagina 39



### LA SETTIMANA DI NORME & TRIBUTI

- LUNEDÌ: Edilizia e ambiente, Il merito, Autonomie locali e Pa
- MARTEDÌ: Condominio
- MERCOLEDÌ: Diritto dell'economia
- GIOVEDÌ: Giurisprudenza / Il merito
- VENERDÌ: Incentivi e agevolazioni

**Fisco e liberalità.** Le conseguenze della sentenza n. 13133/16 sui casi in cui il figlio paga la casa con denaro del padre

# Donazione indiretta a rischio tasse

Per essere esente da imposta l'operazione deve essere indicata nel contratto

Angelo Busani

Per essere esente da imposta, la donazione indiretta deve essere espressamente menzionata nel contratto di compravendita; in caso contrario, è dovuta l'imposta di donazione. È questa l'assai sorprendente decisione contenuta nella sentenza di Cassazione n. 13133 del 24 giugno 2016, priva di precedenti sia in giurisprudenza che nella prassi amministrativa. Ai sensi dell'articolo 1, comma 4-bis, Dlg 346/1990 (testo unico dell'imposta di successione e donazione), se il genitore dà denaro al figlio (ad esempio, facendogli un bonifico) con l'intenzione di regalarlo, alla donazione informale così effettuata non è applicabile l'imposta di donazione se la provvista del denaro è "collegata" a un atto avente a oggetto il trasferimento di un'azienda o di un immobile per il quale sia prevista l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro o dell'Iva.

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 svariati 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.

#### IL PRESUPPOSTO

Serve un collegamento tra la dazione di fondi e l'acquisto di un immobile anche se la legge non ne specifica le modalità.

Inoltre, se si pensa a un presupposto impositivo come quello dell'imposta di registro, è inevitabile ritenere che i presupposti per l'applicazione di una tassazione diversa da quella ordinaria debbano essere esplicitamente indicati, anche se la legge non lo richiede.

Mascello alla pretesa impositiva verso la liberalità indiretta, la quale necessariamente deriva da una attività di accertamento, perché essa è l'analisi della capacità contributiva dell'acquirente, il datario e l'indagine sulla provenienza delle risorse finanziarie dal medesimo impiegato, 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; o all'assegno circolare direttamente intestato al venditore emesso addebitando il conto corrente dei genitori dell'acquirente).

Infine, più in generale, secondo l'articolo 10 dello Statuto del contribuente, i rapporti tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Allora la legge richiede che null'altro "staseno non" "collegamento" quindi, un fatto oggettivo) tra i due fattori materiali, quali la dazione del denaro, da un lato, e il suo successivo impiego, dall'altro lato, si appare che si possa escludere la sussistenza del presupposto dell'esenzione (e, quindi, il collegamento) solamente perché detto collegamento non sia stato espressamente 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 (si vedano le circolari 38/E/05 e 18/E/13, nonché la risoluzione n. 60/06).

Concludere quindi che una liberalità indiretta sia tassata per il solo fatto di non essere stata enunciata, non richiedendola la legge, pare insomma una conclusione quanto meno frettolosa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Giurisprudenza.** L'irrelevanza civilistica non frena la pretesa tributaria

## Gli atti informali sono «nulli» ma imponibili per la Cassazione

La sentenza n. 13133/16 ha giudicato un caso di donazione indiretta: vale a dire l'effettuazione di una donazione non mediante un atto formale (il quale deve essere necessariamente un atto pubblico, a pena di nullità: articolo 782 del codice civile) ma, appunto, in modo "indiretto" e cioè giungendo allo stesso risultato cui si perviene con una donazione "diretta": se un padre vuol regalare un appartamento al figlio, può comprarlo e donarglielo; ma, appunto, può anche corrispondere il denaro al figlio affinché questi se lo integri direttamente pagando il prezzo con il denaro affluito dal padre.

delle applicabili franchigie). Quando invece il padre trasmette del denaro al figlio, ma senza che questa dazione di denaro sia collegata a un acquisto che il figlio debba effettuare, si ha una cosiddetta "donazione informale" del denaro.

#### IL DUBBIO

La tesi della Suprema corte lascia perplessi in quanto con un negozio inesistente non si manifesta capacità contributiva.

Si applica in questo caso l'imposta di donazione? Se si ragiona in termini civilistici, la risposta è negativa: quella descritta è una donazione nulla per difetto del requisito formale dell'atto pubblico (Tribunale Milano, 21 aprile 2011; Cassazione 3642/04; Cassazione, 26746/08). Manca, inoltre, nel caso della donazione informale, un atto scritto da sottoporre a registrazione, il che impedisce l'applicazione dell'articolo 38 dpr 131/1986 (il Testo unico dell'imposta di registro) sull'obbligo di registrazione (e di pagamento dell'imposta) per gli atti nulli o annullabili.

Senonché, la Cassazione in più riprese ha percorso sorprendentemente altre strade: da un lato ha qualificato talune donazioni informali come valide

donazioni indirette (con le sentenze: n. 809/2014 per il versamento di somme su un conto cointestato; n. 10991/2013 per la cointestazione di buoni postali fruttiferi; n. 26983/2008 per la cointestazione di un libretto bancario; n. 3499/1999 per la cointestazione di somme di denaro); d'altro lato, non ha dato rilevanza alla nullità civilistica ritenendo tassabile, con l'imposta di donazione, la dazione del denaro per il solo fatto del suo afflusso nella disponibilità del donatario (sentenze n. 634/12 e 2218/10).

Entrambe queste conclusioni suscitano perplessità: la prima perché si qualifica come "indiretta" una donazione che indiretta non è; la seconda perché, stipulando un negozio nullo, non si ha alcuna manifestazione di capacità contributiva, in quanto manca la definitività dell'attribuzione al donatario.

Valga al riguardo notare che, nel caso giudicato nella sentenza n. 634/2012, si trattava di un versamento di denaro effettuato dai nonni sul conto corrente bancario dei nipoti minorenni; quindi, è stata ritenuta essersi manifestata una capacità contributiva in capo a soggetti legalmente incapaci, destinatari, ma non partecipanti, dell'attività liberale dei nonni. Il che evidentemente dà sé evidenza come la sentenza non sia stata del tutto azzeccata.

A. Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

#### Gli esempi

#### LA DONAZIONE INDIRETTA MEDIANTE OPERAZIONE SOCIETARIA

##### AUMENTO DI CAPITALE

Tizio, unico socio di una società con capitale sociale di 10 mila euro, il cui patrimonio è del valore di 1 milione di euro, permette a Caio un aumento di capitale di 30 mila euro con il quale questi diviene "proprietario" del 75% della società

##### FUSIONE

Tizio, unico socio della società Alfa con capitale sociale di 10 mila euro, il cui patrimonio è del valore di 990 mila euro, consente la fusione di Alfa con Beta (società unipersonale di Caio, con capitale sociale 10 mila euro e valore patrimoniale di 10 mila 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 20 mila euro, ripartito al 50 per cento tra Tizio e Caio

##### CONFERIMENTI

Tizio e Caio costituiscono la nuova Omega conferendo Tizio denaro per 490 mila euro e Caio denaro per 10 mila euro, convenendo che il capitale di Omega (di 10 mila euro) sia ripartito per 7 mila euro in capo a Caio e per 3 mila euro in capo a Tizio

#### LE DONAZIONI INDIRETTE IN GIURISPRUDENZA

Le tipologie	Sentenze della Cassazione
Adempimento di un pagamento dovuto da altri	n. 12563 del 22 settembre 2000 n. 2149 del 31 gennaio 2014 n. 11491 del 23 maggio 2014
Rinuncia a un credito o a un diritto reale	n. 3819 del 25 febbraio 2015 n. 13117 del 30 dicembre 1997
Rilascio di una "delega" ad operare su un conto corrente senza obbligo di rendiconto	n. 468 del 14 gennaio 2010 n. 23297 del 3 novembre 2009
Vendita con corrispettivo volutamente irrisorio	n. 1960 del 29 settembre 2004 n. 23297 del 3 novembre 2009 n. 19601 del 29 settembre 2004
Assicurazione a favore di un terzo	



### Un sistema di allarme serio non può essere solo APP e fotografie: la dissuasione è il primo obiettivo!

Evitare l'evento è meglio che subirlo. Per questo Silentron produce sistemi di allarme professionali che avvertono l'intruso parlando, fin dal suo avvicinarsi dall'esterno. Poi scatenano le sirene, se il locale viene violato, e se non basta diffondono nebbia o irritanti (a norma di legge) per impedire l'evento, chiedendo nel contempo soccorso con i mezzi di comunicazione più avanzati.

Dal 1978 questa è la sicurezza Silentron, ovviamente senza fili! Chiedi Silentron al tuo installatore o scrivi direttamente a silentron@silentron.it

www.silentron.com



Silentron

**Immobili.** Ctp La Spezia

## Terreni edificabili, la rettifica del valore non pesa sull'Irpef

Ferruccio Bogetti  
 Piergiorgio Bianco

La rettifica del valore di cessione di un terreno edificabile ai fini del registro non genera più una maggiore plusvalenza ai fini dell'Irpef. Intanto perché le basi imponibili delle due imposte sono completamente diverse tra di loro. Poi è stato il legislatore nel maggio 2015 ad interpretare il collegamento tra le due imposte e a escludere che il valore dichiarato, accertato o definito ai fini del registro, possa "da sola" bastare per l'accertamento ai fini dell'imposta personale. E l'esclusione di tale automatismo si applica anche alle controversie ancora pendenti, perché il legislatore non ha stabilito una decorrenza specifica, a differenza di altre norme introdotte dal medesimo decreto legislativo. Così la Ctp La Spezia nella sentenza 436/1/16 (presente Failla, relatore Dello Iacono).

Questi i fatti. Fratello e sorella vendono un terreno di loro proprietà nel 2009 per 38 mila euro, ma l'Amministrazione sulla base del valore di mercato rettifica a 45 mila il corrispettivo indicato nell'atto notarile e liquida la differenza di imposta. La rettifica viene notificata ai venditori e all'acquirente, ma quest'ultimo presta acquiescenza pagando il dovuto, vista l'irrisorietà della pretesa tributaria. Sulla scorta delle rettifiche non impugnate da fratello e sorella, l'Amministrazione accerta loro nel 2014 una maggior plusvalenza rideterminata sulla differenza tra il valore rettificato ai fini del registro e pari a 45 mila e quello dichiarato in sede di cessione notarile e pari a 38 mila. Ma i due contribuenti ricorrono contro l'accertamento perché l'Amministrazione non può determinare la maggior plusvalenza basandosi esclusivamente sul valore accertato ai fini del registro, trattandosi solamente di un indizio comunque non sufficiente a legittimare la pretesa. Ma il 7 ottobre 2015 entrano in vigore le "Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese", in cui il legislatore elimina la «automatica presuntività» del valore rettificato ai fini delle imposte indirette e sino a quel momento utilizzato dall'Amministra-

zione per gli accertamenti delle plusvalenze e generatrice di tanti contenziosi (Dlgs 147/2015, al terzo comma del quinto articolo), e tale novità viene evidenziata con memoria di replica per l'udienza del 27 maggio 2016.

I giudici accolgono i ricorsi presentati dai due contribuenti sulla base del fatto che nessun automatismo può esserci tra imposta personale e imposta di registro in quanto i criteri per determinare la base imponibile ai fini delle imposte dirette e dell'imposta di registro sono diversi: ai fini delle imposte dirette, la plusvalenza sarà determinata dalla differenza tra il prezzo di acquisto e quello di cessione (il significato del termine "corrispettivo" utilizzato dal legislatore fa chiaramente comprendere la differenza rispetto al "valore venale" o al "valore di mercato"); ai fini dell'imposta di registro, per calcolare la plusvalenza si rimanda alla differenza tra il prezzo di acquisto ed il valore del merca-

#### LA MOTIVAZIONE

Le basi imponibili delle due imposte sono diverse e servono accertamenti distinti tra loro

to del bene (con relativa disputa sul valore venale).

Tale interpretazione è avvalorata dalla modifica introdotta nel 2015 dal legislatore che ha praticamente tolto all'Amministrazione la possibilità di accertare la plusvalenza "automaticamente" sulla scorta della rettifica del registro, senza ulteriori elementi. Circa la decorrenza secondo la Ctp - «sembra pacifico ritenere che la riforma legislativa del 2015 abbia valenza retroattiva, nella misura in cui con tale norma di interpretazione autentica il legislatore esprime la volontà di far regolare fattispecie e controversie ancora pendenti (ad esclusione evidentemente di quelle per le quali è stata emessa una sentenza sfavorevole passata in giudicato) tenuto conto che il legislatore non ha stabilito una decorrenza specifica, a differenza di altre norme introdotte dal medesimo decreto legislativo».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### FOCUS ESTATE | LE GUIDE PER I PROFESSIONISTI

LE USCITE

LUNEDÌ  
 Casa e condominio

MARTEDÌ  
 Diritto e giustizia

MERCOLEDÌ

Lavoro e previdenza

GIOVEDÌ

Fisco e incentivi

VENERDÌ

Società e imprese