
La tassazione è obbligatoria sugli atti soggetti a registrazione

Donazioni indirette

IL Sole 24 Ore | FOCUS NORME TRIBUTI | 18 OTTOBRE 2024 | Angelo Busani

Donazioni indirette

Sono donazioni indirette tutti quegli atti, diversi dalla donazione formale stipulata in uno studio notarile, che abbiano lo stesso effetto di una donazione formale e, cioè, l'attuazione della volontà del donante di provocare, per spirito di liberalità, un incremento del patrimonio del soggetto beneficiario in connessione con il depauperamento del patrimonio del donante stesso. Ad esempio, l'adempimento di un pagamento dovuto da un altro soggetto, la rinuncia a un credito o a un diritto reale, la vendita con corrispettivo volutamente irrisorio, la polizza di assicurazione sulla vita, l'accollo di un debito altrui eccetera. Una volta definito il concetto di donazione indiretta, ci si può, dunque, occupare della sua considerazione da parte del legislatore tributario. Nel Dlgs 346/1990 (Testo unico dell'imposta di successione e donazione, Tus), le liberalità diverse dalla donazione formale sono osservate in una pluralità di norme. In particolare: nell'articolo 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»; nell'articolo 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 altre liberalità «collegate» ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione 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'Iva. L'amministrazione finanziaria (nella circolare 30/E/2015) ha sbrigativamente espresso, sul punto della tassazione delle donazioni indirette, la seguente osservazione: «L'imposta sulle successioni e donazioni si applica alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione (articolo 1, comma 4-bis, 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 assai frettolosa, poiché sembra evocare un generalizzato obbligo di registrazione: sia delle donazioni (diverse da quelle formali risultanti da atti soggetti a registrazione); sia delle liberalità derivanti da atti non soggetti a registrazione perché non formati per iscritto - invero, una delle regole base dell'imposta di registro è che la soggezione a registrazione consegue alla formazione di un atto «per iscritto nel territorio dello Stato», articolo 2, lettera a), Dpr 131/1986, Testo unico dell'imposta di registro (Tur). Il che appare contestabile (come confermato dalla Cassazione nella recente sentenza 7442/2024) per le ragioni che seguono. Occorre, anzitutto, considerare che «gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro» (articolo 55, comma 1, Tus). Da ciò parrebbe doversi desumere che, in tanto la donazione indiretta sarebbe rilevante ai fini dell'imposta di donazione, in quanto essa sia risultante «da atti soggetti alla registrazione» - e, come noto, per esserci obbligo di registrazione, deve esserci, anzitutto, di regola, la formazione «per iscritto» «nel territorio dello Stato» dell'atto da sottoporre a tassazione, articolo 1, lettera a), Tur; pertanto, ad esempio, le donazioni informali (non stipulate per iscritto né enunciate in un atto scritto) non sarebbero un possibile oggetto di tassazione. In altre parole, quando non si sia in presenza di «atti soggetti alla registrazione» non si avrebbe una fattispecie rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta di donazione, a meno che (articolo 56-bis, Tus):

a) si faccia luogo alla registrazione volontaria della donazione indiretta non risultante «da atti soggetti alla registrazione»;
b) la donazione indiretta non risultante «da atti soggetti alla registrazione» sia confessata dal contribuente nell'ambito di una procedura di accertamento tributario. Infatti, quando il Tus si occupa (articolo 56-bis) della tassazione delle liberalità diverse dalla donazione formale, enuncia due principi (che si rendono applicabili, per quanto sopra osservato, alle sole liberalità indirette «risultanti da atti soggetti alla registrazione»): **a)** la facoltà del contribuente di registrare «volontariamente» le liberalità indirette (articolo 56-bis, comma 3, Tus); **b)** il potere dell'amministrazione di accertare le liberalità indirette e di tassarle con l'aliquota dell'8% (solo) al congiunto ricorrere dei seguenti due presupposti (articolo 56-bis, comma 1, Tus):

b.1. «quando l'esistenza» della liberalità indiretta «risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi»;

b.2. «quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore» a un milione di euro. Se, dunque, il potere dell'amministrazione di accertare donazioni indirette si ha solo al ricorrere dei predetti due presupposti, pare potersi concludere che non vi sia un generalizzato obbligo di sottoporre a tassazione tutte le donazioni indirette «risultanti» «da atti soggetti alla registrazione», ma si pongano solo le seguenti ipotesi di tassazione delle donazioni indirette, se «risultanti», beninteso, «da atti soggetti alla registrazione»:

a) la tassazione delle donazioni indirette quando per esse sia esplicita la facoltà di registrazione volontaria, cui evidentemente può ricorrere il contribuente che abbia il timore di subire l'accertamento previsto nell'articolo 56-bis, Tus;

b) la tassazione delle donazioni indirette la cui «esistenza» «risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi» (evidentemente diversi dall'imposta di donazione). © RIPRODUZIONE RISERVATA