



# La tassazione delle liberalità nell'imposta sulle successioni e donazioni

## Analisi del presupposto dell'imposta e delle presunzioni di liberalità con riferimento anche agli aspetti elusivi

di Stefano d'Orsi

*Dottore commercialista in Bologna*

*Cultore di diritto tributario presso la facoltà di Economia e Commercio nell'Università di Bologna*

L'art. 1 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 sulle successioni e donazioni (1), nel definire l'oggetto dell'imposta, non si discosta nel suo contenuto dalla precedente disposizione, limitandosi a chiarire che l'imposta si applica ai trasferimenti aventi per oggetto i beni ed i diritti dipendenti da successione a causa di morte e quelli che avvengono a titolo gratuito per atto tra vivi, intendendosi a tal fine non solo le donazioni, ma qualsiasi liberalità regolata dal successivo art. 58 (2).

È opinione diffusa che tale disposizione ha posto fine alle incertezze interpretative riguardanti il tipo di regime fiscale applicabile agli atti gratuiti non liberali e a quelli neutri, che sono regolati dalla disciplina dell'imposta di registro (3).

Il comma 3 dell'art. 1 fa riferimento alle donazioni presunte e secondo alcuni (4) tale inclusione viene considerata come operazione di coordinamento,

poiché tale disposizione risulta essere già contenuta nel testo unico dell'imposta di registro (5).

Si tratta di una norma cautelativa, che stabilisce una presunzione assoluta *iuris et de iure* nei riguardi dei trasferimenti immobiliari onerosi fra coniugi o parenti in linea retta o che tali siano considerati ai fini dell'applicazione del tributo.

Infine, sono escluse le donazioni o liberalità previste da alcuni articoli del codice civile, come le erogazioni liberali per spese di mantenimento, educazione, malattia, abbigliamento e cure (art. 742 del codice civile), le donazioni remuneratorie, cioè fatte per riconoscenza o in considerazione di meriti del donatario, inoltre non sono considerate donazioni le liberalità fatte per servizi resi o in conformità agli usi (art. 770 del codice civile) e le donazioni di beni di modico valore (art. 783 del codice civile).

Sembrirebbe, da un primo confronto, che l'ambito applicativo dell'imposta di successione e donazione è stato ridotto in quanto il comma 1 dell'art. 1 non riporta il riferimento agli atti gratuiti di trasferimento già presente nel disposto del D.P.R. n. 637/1972.

D'altra parte, non tutti gli atti gratuiti costituiscono liberalità, poiché quest'ultima è categoria più ampia: la dottrina civilistica considera il negozio gratuito come il genere, le liberalità come la specie e la donazione come la principale delle liberalità (6).

Nell'atto gratuito non si presenta interdipenden-

(1) Si consulti specificatamente il contenuto dell'art. 1 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

(2) Si consulti specificatamente il contenuto dell'art. 58 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

(3) Uricchio, *Gli atti di liberalità nel nuovo testo unico delle successioni e donazioni*, in "Corr. trib.", 1991, pagg. 2434 e seguenti; Gaffuri, *Profilo fiscale dell'atto di liberalità*, in "Dir. prat. trib.", 1975, I, pag. 91.

(4) Di Ciaccia S., *Riflessioni sul nuovo testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni*, in "Riv. leg. fisc.", 1991, pag. 557.

(5) Si fa riferimento all'art. 26 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

(6) Torrente A., *La donazione*, in "Trattato di diritto civile e commerciale", Milano, 1956.

za tra le prestazioni, cui le parti sono reciprocamente tenute, non essendovi connessione giuridica fra i vantaggi reciproci di carattere patrimoniale.

L'atto di liberalità è caratterizzato dall'*animus donandi* con cui una delle parti viene arricchita, pertanto, per qualificare l'atto, occorre che l'attribuzione patrimoniale sia disposta liberamente e spontaneamente al fine di recare un vantaggio alla controparte.

La modifica apportata, di cui sopra si faceva riferimento, permette di eliminare la disarticolazione con la disciplina dell'imposta di registro che si applica ad atti gratuiti non liberali, come il mutuo gratuito o il comodato, chiarendo il regime di tali atti e di quelli neutri.

Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, oltre a tali atti gratuiti non liberali già previsti dalla legislazione del registro, anche i trasferimenti di beni e diritti in adempimento alle obbligazioni naturali, in quanto effettuate in esecuzione di doveri morali o sociali (art. 2034 del codice civile) e neppure la *cessio bonorum* (artt. 1977 e seguenti del codice civile).

Non sono di natura traslativa, pertanto non soggetti ad imposta, le prestazioni d'opera senza compenso, l'ospitalità concessa nella propria abitazione o un invito a pranzo.

La nuova formulazione dell'art. 1 del D.Lgs. n. 346/1990 pone il problema del suo coordinamento con l'art. 25 del D.P.R. n. 131/1986 che, per regolare gli atti a titolo insieme oneroso e gratuito, prevede l'applicazione dell'imposta di registro per la parte onerosa e l'imposta di successione e donazione per la parte gratuita.

Considerando come fattispecie dell'art. 25 il *negotium mixtum cum donatione*, nel quale la parte gratuita è "la proiezione oggettiva dell'*animus donandi*" corrispondente alla sproporzione fra il prezzo pattuito e valore del bene, si potrà risolvere il problema.

Nell'ipotesi di tale negozio, secondo la Cassazione (7) oltre alla duplice verifica della componente onerosa e di liberalità del negozio, occorre accertare anche, facendo riferimento alla differenza fra valore del bene e prezzo pattuito, la sussistenza dell'estremo della coscienza nell'alienante di dare una cosa di valore economicamente maggiore del corrispettivo convenuto, a titolo di prezzo e quindi l'in-

tenzione di attribuire gratuitamente tale maggior valore (ad esempio il vitalizio oneroso in cui si ravvisa una sproporzione fra la rendita e i beni ceduti).

Rientrano nella categoria degli atti di liberalità le donazioni indirette e quelle modali; l'utilizzazione di uno schema negoziale diverso dalle donazioni o l'apposizione di un onere non alterano la struttura dell'atto, in quanto l'elemento causale, resta sempre quello della liberalità (8).

La giurisprudenza, confermando tale orientamento, ha ammesso l'applicabilità dell'aliquota della donazione al valore del bene, cui è stato sottratto il valore dell'onere (9).

Agli effetti dell'art. 58, comma 1, gli oneri di cui è gravata la donazione, aventi per oggetto prestazioni a soggetti terzi individuati, sono ritenuti donazioni per i destinatari. Si pone, a questo punto, la seguente questione: come un atto, che non ha la forma della donazione contrattuale, possa qualificarsi gratuito.

È possibile riscontrare, tanto nella dottrina quanto nella giurisprudenza, casi che permettono di qualificare meglio tali atti.

La registrazione di una sentenza che accertava una liberalità attuata con il deposito di somma presso una banca, e con il rilascio di libretti di deposito intestati ai futuri eredi e con le istruzioni date dal depositante all'istituto di credito per la consegna dei libretti a questi ultimi, ha suscitato una controversia tributaria risolta dalla Corte di Cassazione con la presunzione di donazione e la conseguente imposizione.

Si trattava di un negozio in favore di terzi da considerare liberalità o meno, e la Corte ha dichiarato di aver voluto prescindere dagli aspetti formali e regolare in un modo uniforme la vasta categoria delle liberalità (Cass. 16 novembre 1974, n. 3669, in "Rep. Giurisp. Ital.", 1970-1980, Utet).

Altro caso concreto più volte discusso dalla giurisprudenza riguarda la stipulazione da parte di un genitore di un preliminare di compravendita di un immobile con sostituzione nel contratto definitivo del proprio figlio e con somministrazione ad esso del denaro necessario per il pagamento del prezzo.

La Cassazione, nelle più recenti decisioni, ha configurato la donazione e il beneficiario deve effettua-

(7) Cass. 27 febbraio 1986, n. 1266, in "Rep. giurisp. ital.", 1981-1992, Utet. In generale A. Cataudella, *La donazione mista*, Milano, 1970; U. Carnevali, voce "donazione", in "Enc. Giur.", XII, Roma, 1982, 2, pagg. 1-3, che contesta che la donazione mista sia un'ipotesi di donazione indiretta, e *La donazione*, in "Tratt. dir. civ.", diretto da Rescigno, VI, Torino, 1982, pagg. 507-509.

(8) Santoro Passarelli, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1982, pag. 226, si oppone U. Carnevali, *La donazione modale*, Milano, 1969, pag. 176, che per l'inserimento dell'onere ritiene oneroso il contratto.

(9) Cass. 16 gennaio 1981, n. 151; Comm. trib. Il grado di Ravenna, 17 febbraio 1986, n. 92; Comm. trib. Il grado di Bolzano, 29 novembre 1984.

re la collazione dell'immobile e non del denaro fornitogli dal padre per il pagamento (10).

Nel passato tale forma negoziale per la giurisprudenza e ancora oggi per la dottrina, veniva considerata donazione diretta della somma per l'acquisto e quindi alla collazione dell'eredità andava la somma versata al compratore, poiché l'immobile non era mai entrato nel patrimonio del donante.

Contrariamente, la Corte di Cassazione afferma che per individuare l'effettivo bene oggetto del trasferimento non è sufficiente considerare l'aspetto formale, dal momento che il negozio ha solo funzione strumentale, per realizzare l'intento pratico della liberalità, e quindi l'oggetto della collazione è l'immobile.

Con riferimento alla donazione indiretta, ai fini dell'applicazione del tributo, non rileva se la liberalità sia il risultato ulteriore e finale apparente di un atto avente altro scopo tipico, ma solo che si è in presenza di attribuzione effettuata con *animus donandi* (11).

In tal modo viene ad integrarsi il comma 1 con il 4, che è del tutto innovativo rispetto al previgente testo normativo, ed escludere dall'applicazione dell'imposta le erogazioni riportate agli artt. 742, 770 e 783 del codice civile.

La Cassazione, con una sentenza riferita all'intestazione di beni al donatario con prezzo pagato dal donante (12), ribadisce il concetto di donazione indiretta come liberalità attuata non con il tipico negozio di donazione, ma mediante un negozio oneroso che produce, in concomitanza con l'effetto diretto che gli è proprio, l'effetto indiretto dell'arricchimento senza corrispettivo *animus donandi* nel destinatario della liberalità; in tale schema non si applica l'ipotesi di intestazione di beni al donatario, mentre il prezzo viene pagato dal donante.

Si obietta che il bene acquistato con il denaro non ha mai fatto parte del patrimonio del donante, perché oggetto della donazione non possono essere che i beni presenti e non anche quelli futuri (13).

Diverso è il caso in cui vi sia stata una donazione di denaro per l'acquisto di un bene immobile, in tal caso la giurisprudenza non configurava una donazione indiretta dell'immobile, ma diretta di denaro

gravata dall'onere di un determinato reimpiego (14).

L'*animus donandi* è presente quando il genitore effettua l'acquisto di un bene, in nome e per conto del figlio minore, e l'atto va qualificato, ai fini dell'imposta di registro, come donazione indiretta, se manca la prova che tale acquisto è stato effettuato con il denaro del minore.

Non è possibile richiamare l'art. 5 del D.L. 8 marzo 1945, n. 90 secondo cui *iuris et de iure* le trasmissioni di immobili a titolo oneroso fra parenti entro il terzo grado si presumono liberalità, se non viene data la prova, in base a titoli aventi data certa, della provenienza del prezzo pagato, non trattandosi nella specie di negozio di trasmissione di immobili fra parenti, l'ufficio del registro, attenendosi alla regola dell'esame dell'intrinseca natura dell'atto, al fine della sua qualificazione (15), ha individuato nell'atto di acquisto una donazione indiretta.

Nel caso del minore, secondo l'*id quod plerumque accidit*, è verosimile che egli non abbia mezzi economici propri per procedere all'acquisto di un bene immobile; il padre in quanto amministratore dei suoi eventuali beni, avrebbe potuto facilmente fornire le prove della provenienza dei mezzi utilizzati per l'acquisto. Il fatto che non sia stata precisata in alcun modo la provenienza è, per la Commissione dei Trenta, elemento presuntivo fondato e preciso per ritenere che l'acquisto è stato effettuato con denaro del padre, che, a tal fine avrebbe dovuto fornire la prova contraria.

Ricordiamo infine che il testo unico sulle imposte di successioni e donazioni, con riferimento alle donazioni remuneratorie, nella stesura definitiva, e a differenza dello schema presentato alla Commissione dei Trenta, non riporta la norma che stabiliva l'inapplicabilità del tributo nei confronti delle donazioni *ex art. 770, comma 1, del codice civile*.

L'eliminazione dell'inciso comporterebbe che le donazioni remuneratorie fossero soggette a tassazione, tranne quando la loro entità fosse contenuta nei limiti del modico valore, tuttavia il Ministero delle finanze, nella sua interpretazione, si è espresso diversamente (16).

Non si applica l'imposta quando è riconducibile ad una consuetudine sociale, per la quale viene me-

(10) Cass. 15 dicembre 1984, n. 681, in "Riv. not.", 1985, II, pag. 724.

(11) Cass. 16 novembre 1974, n. 3669.

(12) Cass. civ., Sez. I, 17 dicembre 1989, n. 5410, in "Giur. It.", 1990, pag. 1590.

(13) Trib. Milano, 5 dicembre 1978, in "Dir. Famiglia", 1979, pag. 128.

(14) Cass. 19 ottobre 1978, n. 4771, in "Rep. Foro It.", 1978, voce donazione, n. 7.

(15) Si fa riferimento all'art. 8, R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269.

(16) Circolare ministeriale n. 17/350134 del 15 marzo 1991 (in "il fisco" n. 13/1994, pag. 2124).

no la spontaneità dell'erogazione (*animus donandi*) (17).

Se l'erogazione però supera i limiti della normale proporzionalità rispetto al servizio reso o all'attività svolta dal donatario, si torna all'applicabilità del tributo, perché si è di nuovo in presenza dello spirito di liberalità.

Nell'atto pubblico è opportuno specificare il motivo remuneratorio o la natura di liberalità d'uso, specificando se si voleva seguire un obbligo sociale, o una regola di costume, o se prevale l'*animus donandi*, anche in rapporto ai servizi resi o alle qualità del donatario.

Certamente difficile risulta il compito assegnato agli uffici del registro di accertare la modicità della donazione, che la rende non assoggettabile al tributo (art. 783 del codice civile), perché è necessaria la ricerca di elementi estranei alla struttura oggettiva dell'atto per valutare il modico valore "anche in rapporto alle condizioni economiche del donante" (art. 783, comma 2, del codice civile).

Il disegno antielusive delle disposizioni del nuovo testo unico delle imposte di successioni e donazioni poggia in modo particolare sul comma 3 dell'art. 1, che nella seconda parte, facendo riferimento alle donazioni presunte, richiama l'art. 26 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Le norme antielusive sono presenti sia nell'art. 10 (che sancisce l'inclusione nell'attivo ereditario dei beni alienati dal *de cuius* nell'ultimo semestre di vita), sia nell'art. 1 che dimostra un piano preordinato per fronteggiare più incisivamente evasione ed elusione, in cui si deve includere la presunzione dell'art. 11 all'attivo ereditario.

Il carattere assoluto di questa presunzione, *iuris et de iure*, nonostante la scomparsa, rispetto al previgente testo unico dell'inciso "salvo prova contraria", non sembra esaurientemente chiarito.

Elementi essenziali per individuare la presunzione sono:

- il trasferimento a titolo oneroso,
- imposta sulle successioni inferiore rispetto a quella sulle donazioni,
- presenza dell'elemento soggettivo (rapporto coniugale o parentela in linea retta).

La trasformazione in presunzione assoluta è stata resa necessaria dalla facilità con cui si poteva dimostrare la prova contraria.

Secondo l'orientamento della giurisprudenza, il suo oggetto, infatti, si era spostato dalla dimostrazione della provenienza effettiva dei mezzi finan-

ziari utilizzati per il pagamento del prezzo, alla pura sussistenza della loro disponibilità (18).

Una parte di dottrina ritiene opportuno che vengano riviste le presunzioni assolute e che sia dato loro il carattere della relatività nel senso di ammettere la prova in contrario, sulla base di principi enunciati dalla Corte Costituzionale (19).

Inoltre l'acquirente a titolo oneroso, legato al venditore da rapporti di parentela, non riceverebbe lo stesso trattamento fiscale degli altri acquirenti, ma avrebbe oneri fiscali maggiorati per un presupposto di fatto (art. 3 della Costituzione) e vedrebbe il suo diritto alla difesa in ogni stato e grado del processo (art. 24 della Costituzione) ristretto ed impedito.

Il principio della capacità contributiva, non viene leso dalle disposizioni antielusive, né è in contrasto con esse, anzi costituisce una specificazione di essa, in quanto ciascuno deve essere chiamato alle spese pubbliche, in quanto in "possesso di effettiva capacità contributiva e di idoneità effettiva senza aggravio per gli altri, e senza ledere il principio di equa distribuzione dei carichi pubblici" (20).

Se la presunzione avesse l'effetto di sottoporre integralmente il trasferimento oneroso al trattamento tributario proprio delle donazioni, e ciò comportasse la conversione del negozio da oneroso a gratuito, sia pure ai soli fini fiscali, obbligato alla denuncia ed al pagamento dell'Invim, sarebbe l'acquirente (presunto donatario) e non il venditore (presunto donante).

Il problema cruciale è stabilire se gli atti sottoposti all'imposta di donazione, siano sottoposti alla legge di registro o a quella di successione e donazione, e il dibattito su tali argomenti nel passato è stato ampio e vario (21).

(18) La giurisprudenza aveva spostato l'oggetto della prova contraria dalla provenienza effettiva dei mezzi finanziari atti all'acquisto, alla pura esistenza di essi, vedi A. Fedele, *Le presunzioni nell'imposta di registro e sull'incremento di valore degli immobili*, in "Riv. dir. fin.", 1985, I, pag. 556 e Cass. 28 settembre 1985, n. 4730, in "Rass. Trib.", 1985, II, pag. 664.

(19) Corte Cost. (sentt. nn. 103 del 1967; 109 del 1967; 99 del 1968; 1077 del 1971) ha costantemente riconosciuto che in materia fiscale le "presunzioni per poter essere considerata in armonia con il principio della capacità contributiva sancita dall'art. 53 della Costituzione devono essere confortate da elementi concretamente positivi che le giustificano razionalmente".

(20) Cardarelli, *La portata degli effetti della presunzione di liberalità*, in "Comm. trib." n. 24/1987, pag. 1623; Penco *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1980, pagg. 156 e seguenti; D'Amati N., *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, con commento di F. Barbera, pag. 201.

(21) Cardarelli, *La portata, op. cit.*, pagg. 1622 e seguenti; Tesauro, *Le presunzioni nel processo tributario*, in "Riv. dir. fin.", 1986, pagg. 188 e seguenti, ritiene che la presunzione di liberalità non appartiene al diritto sostanziale, ma abbia natura processuale. Occorre fare distinzione fra presunzione come *ratio* della

(17) Comm. trib. centr., 24 ottobre 1990, n. 6838, Sez. XI (massima in "il fisco" n. 6/1991, pag. 983).

La normativa sembra propendere per l'applicazione della disciplina delle donazioni. La presunzione dell'art. 26 opera anche quando sono previste agevolazioni per i trasferimenti onerosi, mentre fino al 1984, l'Amministrazione finanziaria l'aveva escluso, poiché la *ratio* dell'agevolazione ed incentivazione prevaleva sull'esigenza di prevenzione dell'elusione.

Il parere dell'Avvocatura dello Stato (22), che ritenendo contraddittorio l'atteggiamento dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dell'elusione, ha ribadito che il confronto fra gli ammontari delle imposte va fatto in concreto tenendo conto degli effettivi vantaggi insiti nel tipo di trasferimento scelto.

Pertanto, il trattamento agevolato sarà applicabile solo se risulta in concreto più gravoso del trattamento previsto per le donazioni. Un esempio interessante è quello offerto dalla L. n. 118/1985 (cosiddetta della prima casa) in cui la presunzione era quasi sempre operante, almeno fino al 1° luglio 1986, periodo in cui le aliquote per i trasferimenti aventi per oggetto la prima casa erano del 2% (23).

Gli unici trasferimenti agevolati ad essere esclusi risultano quelli previsti dalla legge sulla proprietà diretto-coltivatrice grazie al mutato indirizzo dell'Amministrazione stessa.

Se un contratto è soggetto ad Iva (ad esempio compravendita di casa fra imprenditore edile e figlio), non dovrebbero essere applicate altre imposte proporzionali.

Da un lato la legge lo prevede espressamente per imposte di registro, ipotecarie e catastali, dall'altro non esiste la previsione di alternatività per le donazioni che la dottrina desume dalla logica del sistema.

norma, dalla presunzione in senso tecnico che è l'oggetto, il contenuto specifico di una norma probatoria che impone al giudice di risolvere in un certo modo un problema di accertamento dei fatti. Queste valgono oltre che per l'Amministrazione, anche per il giudice, cioè sono norme processuali e a questo si conduce quella di liberalità. Quindi non è norma sostanziale che porrebbe il problema in linea di diritto di un'equivalenza di due patti, quello noto e quello presunto. Si porrebbe un problema di incostituzionalità poiché il legislatore tratterebbe allo stesso modo delle donazioni le vendite tra parenti, con deviazione rispetto alla definizione generale del presupposto dei due tributi.

Cardarelli obietta che il legislatore non considera equivalenti le vendite e le donazioni fra parenti in linea retta, ma dà per certo che è evento eccezionale tale tipo di vendita per cui tassa il contratto come donazione in quanto presume che in effetti si tratti di donazione.

(22) Parere Avvocatura generale dello Stato del 10 novembre 1983, n. 32419, in "Boll. Trib.", 1984, pag. 849.

(23) Dopo il 1° luglio 1986 il campo delle presunzioni divenne più limitato per l'effetto combinato della L. 17 dicembre 1986, n. 880, che ha modificato le aliquote per le donazioni e della L. 23 dicembre 1986, n. 899, che ha aumentato l'aliquota dell'imposta di registro per l'acquisto della prima casa dal 2% al 4%.

Nel testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni si prevede invece la possibilità di detrarre l'Iva dall'imposta sulle donazioni (art. 56, comma 5, del D.Lgs. n. 346/1990).

La presunzione si estende a tutti i trasferimenti immobiliari, con esclusione delle permutate di immobili per le quali l'esclusione è rapportata al minore dei valori permutati e la si estende anche ad atti di trasferimento diversi dalle compravendite.

Per ogni atto di trasferimento immobiliare si richiede la dichiarazione se sussiste o meno fra le parti un rapporto coniugale o di parentela in linea retta che fa fede per considerare l'atto a titolo oneroso o gratuito.

Tale dichiarazione deve essere contestuale all'atto che determina l'attribuzione della proprietà, ma è possibile produrre la documentazione anche dopo entro e non oltre il termine utile per la registrazione dell'atto.

Tuttavia se entro un anno il contraente dimostra l'inesistenza del rapporto coniugale o di parentela in linea retta, è possibile ottenere il rimborso delle maggiori imposte assolte.

Per concludere, è interessante analizzare la problematica che accompagna i trasferimenti liberali di titoli di Stato.

È chiaro che gli atti di liberalità aventi per oggetto solo i beni esclusi per legge dall'attivo ereditario (BOT compresi), sono assoggettati a tassazione fissa nella misura di lire 100.000, al contempo non si tiene conto del loro valore nel caso in cui siano compresi nell'atto di donazione di altri beni. Tale norma si riferisce anche alle successioni nel cui attivo ereditario i titoli di Stato non vengono ricompresi (24).

La necessità dello Stato di raccogliere i risparmi dei contribuenti in concorrenza con altri enti pubblici e privati per finanziare molto spesso anche le spese correnti, oltre a costringerlo ad offrire tassi sempre più elevati, lo ha indotto ad agevolare l'acquisto dei suoi titoli con esenzioni fiscali.

Queste agevolazioni inducono il contribuente, quasi in complicità con l'ordinamento che lo permette, ad assumere comportamenti in cui la connotazione elusiva è molto evidente, nella scelta alternativa di più comportamenti che escludono l'illecito fiscale, il soggetto passivo è naturalmente indotto a scegliere quello fiscalmente meno oneroso.

Normale e legittimo atteggiamento, che attiene alle libertà negoziali, insite nel contratto (donazione) o nell'atto unilaterale (testamento) è donare ai propri congiunti titoli di Stato o trasformare il valore di beni soggetti ad onerosa tassazione in titoli

(24) Art. 59, commi 1 e 3, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

del debito pubblico da inserire nel proprio futuro attivo ereditario.

Non è stato ritenuto altrettanto normale l'espediente di donare ai propri eredi titoli di Stato con cui effettuare la permuta con beni immobili appartenenti al donante.

Il caso, divenuto di scuola, è quello del genitore di età avanzata, che dona ai figli una certa quantità di buoni del Tesoro con rogito notarile e a distanza di qualche giorno, opera una permuta, trasferendo immobili in cambio dei buoni del Tesoro precedentemente donati (25).

La Guardia di finanza ritenne che nel comportamento dei soggetti passivi si potesse ravvisare un atto di liberalità con oggetto i beni immobili, ponendo come fondamento la presunzione di liberalità.

La controversia ebbe risultati alterni. Il Tribunale di Milano accolse la tesi dell'Amministrazione finanziaria e dichiarò dovuta l'imposta sulle donazioni. La Corte d'appello affermò il contrario (26), cioè non era rilevante da dove provenisse la disponibilità per l'acquisto e soprattutto che non si poteva ravvisare un negozio indiretto fraudolento dal collegamento fra negozi tipici, aventi una propria causa e consentiti dall'ordinamento: l'Amministrazione finanziaria poteva solo indagare sul contratto di permuta, pertanto effettuare la tassazione sugli effetti di quest'ultimo.

Parte della dottrina (27) riteneva che entrambi i contratti avessero una funzione strumentale, e che fossero causalmente interdipendenti e carenti di volontà negoziale: al primo mancava la volontà di donare, ossia di trasmettere definitivamente la proprietà dei buoni del Tesoro; al secondo il requisito della reciproca onerosità dello scambio, essendo acquistato il corrispettivo attraverso la donazione.

La Cassazione, a sua volta, ritenne che dal collegamento dei due negozi, risultasse evidente l'intenzione di realizzare un atto "in frode alle legge fiscale" pertanto dichiarò applicabile al trasferimento immobiliare l'imposta sulle donazioni assai più gravosa.

Tuttavia non è stato provato dalla Cassazione che il nesso di interdipendenza tra i due negozi suggeriva implicitamente uno scopo fraudolento.

Il problema dell'elusione, si è visto, è strettamen-

te collegato a quello dell'interpretazione degli atti simulati e della loro tassabilità ed è lo Stato che, per assicurarsi mezzi finanziari, cede, esenti dalle imposte di successione e donazione i titoli del debito pubblico e prevede agevolazioni per i trasferimenti di tali titoli, creando il terreno favorevole all'elusione, da cui poi è costretto a difendersi con provvedimenti spesso contraddittori e non sufficientemente efficaci giuridicamente.

L'ordinamento tributario, nel considerare l'esistenza di un negozio nullo, dispone di tre alternative (28):

a) recepire l'istituto della nullità, nelle configurazioni dategli dall'ordinamento civile (accettando che ne scaturiscano conseguenze di ordine tributario),

b) disattendere la disposizione civilistica sulla nullità considerando, ai fini impositivi, il negozio nullo equivalente ad un negozio valido,

c) recepire in parte la disposizione civilistica sulla nullità e sui suoi effetti ed in parte disattendere.

Normalmente si verificano i due ultimi casi, per i quali l'esecuzione di un titolo nullo consente il prelievo dell'imposta reale o personale, anche se la nullità del titolo, che attribuiva la fonte di reddito, legittima la restituzione.

Il primo caso, invece, scaturisce dall'estensione dell'art. 1421 del codice civile a tutela dell'interesse dell'Erario (29).

La giurisprudenza tributaria ha affermato che ricorre il negozio indiretto, quando la volontà delle parti tende a creare rimedi negoziali per fini diversi da quelli che sono il normale effetto del rapporto negoziale (30).

Questo orientamento è criticato da Pacitto (31), il quale ritiene che per definire se il negozio ha generato effetti apparenti rivolti ad occultare l'esistenza o ad impedire illegittimamente il sorgere di fatti imponibili, dovrà stabilirsi se il negozio sia simulato (in forma assoluta o relativa) o se genera elusione fraudolenta.

Stesso procedimento si deve applicare ai negozi giuridici cosiddetti collegati da nessi giuridici o funzionali.

Ritornando specificatamente alla sentenza in

(28) Bosello F., *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in "Dir. prat. trib.", 1981, I, pagg. 1433 e seguenti.

(29) Pacitto P., *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, pag. 746.

(30) Cass. 28 ottobre 1968; Cass. 6 febbraio 1969, n. 388; Cass. 3 gennaio-3 maggio 1969, n. 1672, in "Riv. leg. fisc.", 1969, III.

(31) Pacitto P., *Attività negoziale, op. cit.*, pag. 756.

(25) Cass. 9 maggio 1979, n. 2658, in "Rass. Trib.", 1980, II, pag. 3, e in "Riv. dir. fin.", 1982, II, pag. 79, con commento di D. Jarach, *I contratti a gradini e l'imposta*.

(26) Sent. 18 giugno 1976, in "Giur. It.", 1976, II, pag. 99 con note di Dalfui, *Negozio indiretto*.

(27) Jarach, *I contratti a gradini, op. cit.*, pagg. 79 e seguenti e pag. 80.

esame (n. 2658/1979) si rileva che il problema riguardante il potere dell'Amministrazione finanziaria è di accertare l'esistenza di un negozio dissimulato, sulla base del documento che esprime la dichiarazione di volontà e di tassarne gli effetti conseguenti.

Esistono due diversi modi di interpretare le formule in esso contenute: una concezione formalistica per la quale occorre interpretare le formule dell'articolo come riferite alla coerenza giuridica delle singole clausole degli atti presentati a registrazione in relazione alle finalità perseguite in essi dalle parti (32), mentre altri ritengono che occorre considerare la rilevanza economica degli effetti giuridici degli atti, poiché essi producono vicende patrimoniali.

### Conclusioni

Dalle argomentazioni riportate nel presente lavoro si deduce con molta chiarezza, che la lotta all'elusione, per effetto dell'eterogeneità e della multiformità delle manifestazioni, necessita indispensabilmente della formulazione di un principio generale, nel cui contenuto siano compresi il maggior numero di fattispecie possibili. A tal proposito, è bene sottolineare l'efficienza raggiunta dagli strumenti antielusivi degli altri Paesi che hanno adottato il suddetto principio, contrariamente al nostro sistema che ha sempre preferito una pluralità di strumenti specifici.

Un principio generale antielusivo, indipendentemente dall'orientamento dottrinale che lo ha ispirato, deve comprendere: la manifestazione più diffusa del fenomeno, l'interposizione fittizia cioè la contrapposizione del possesso effettivo a quello apparente ed infine, l'esplicita allusione alla strumentalità dell'interposta persona, in modo da evidenziare il comportamento del soggetto.

È bene precisare, che alcuni fenomeni di arricchimento, tra cui quelli connessi agli atti di liberalità, sono riconducibili al concetto di reddito-entrata, e non al concetto di reddito-prodotto.

Le motivazioni dell'accertamento sintetico, basato su di una ingente sottoscrizione di capitale con risorse provenienti dalla consuetudine dei rapporti della figlia (contribuente) con il padre benestante, il cui atteggiamento liberale le aveva assicurato un alto tenore di vita ed un reddito tanto alto da permetterle una notevole capacità di risparmio (in contrasto con i modesti valori esposti in sede di dichiarazione dei redditi), sono molto discutibili.

Nel nostro sistema tributario, le elargizioni da

padre a figlio non costituiscono reddito, né costituiscono presupposto per l'applicazione dell'imposta sulle donazioni.

L'ingente investimento in una sottoscrizione di capitali poteva di per sé giustificare l'accertamento sintetico, ma una volta stabilito che gli elementi e le circostanze certe non erano più tali per la prova contraria offerta dalla documentazione sulla provenienza delle somme, doveva venir meno l'interesse dell'Amministrazione all'azione e la Commissione tributaria centrale avrebbe dovuto rigettare il ricorso dell'Amministrazione.

L'indeducibilità dell'Ici dall'imposta di successione viene a costituire una duplicazione dell'imposizione patrimoniale in sede di successione, che finora era temperata dalla deduzione dell'Invim dall'imposta di successione e donazione.

L'introduzione dell'Ici, da più parti presentato come elemento di razionalizzazione e semplificazione del regime tributario degli immobili, ha raggiunto, solo in parte, tali scopi, realizzando di fatto un notevole aggravio per i possessori.

Si auspica, una volta attenuate le esigenze di gettito, che l'istituzione di questo nuovo tributo locale costituisca per il nostro sistema fiscale l'adeguamento a quegli ordinamenti che hanno concentrato nel tributo locale il principale onere tributario gravante sugli immobili e conseguentemente hanno ridotto le imposte sui trasferimenti al fine di stimolare la circolazione degli immobili stessi ed incrementare le attività economiche che a tale circolazione fanno capo.

I fenomeni di elusione si verificano più frequentemente nel campo delle imposte indirette, più in particolare nel campo delle imposte sui trasferimenti sia fra vivi sia *mortis causa*.

Siccome nei trasferimenti immobiliari nell'ambito della famiglia contratti di cessione a titolo oneroso dissimulano donazioni, il legislatore, cosciente che la scelta di un determinato negozio giuridico è condizionata dal maggior o minor costo fiscale ad esso connesso, avrebbe potuto intervenire con fattispecie supplementari per evitare l'abuso delle forme e l'adattamento del codice civile agli interessi personali, ma ha preferito invece introdurre una presunzione di liberalità, in presenza della quale l'elusione cessa di esistere.

Inoltre, bisogna evidenziare il comportamento del legislatore che, in riferimento a taluni beni dichiarati esenti dalla stessa legge di imposta che si vuole eludere, tende proprio ad orientare il contribuente all'acquisto di quei beni le cui finalità extrafiscali possono essere realizzate proprio attraverso il risparmio di imposta.

Spesso le agevolazioni fiscali inducono il contribuente a comportamenti elusivi, quasi in complicità con l'ordinamento tributario, tanto da essere

(32) D'Amati N., *Introduzione all'imposta di registro*, in "Dir. prat. trib.", 1987, I, pag. 3.

normale, legittimo ed attinente alle libertà negoziali del contratto di donazione o dell'atto unilaterale, donare ai propri congiunti titoli di Stato o trasformare il valore dei beni soggetti ad onerosa tassazione, in titoli del debito pubblico da inserire nel futuro attivo ereditario.

Gli eredi o i donatori, una volta venduti i titoli del debito pubblico, o i BOT ricevuti gratuitamente, potranno acquistare immobili senza incorrere nella fattispecie prevista dalle presunzioni, o senza essere accusati di aver utilizzato strumentalmente un negozio indiretto per dissimulare una donazione.

In tal modo, lo Stato, per assicurarsi mezzi finanziari, ha creato il terreno favorevole all'elusione, da cui è costretto a difendersi con provvedimenti contraddittori e non del tutto giuridicamente efficaci.

In tale ipotesi, le norme tributarie diventano di fatto il mezzo con cui attuare un certo orientamento di politica economica e finanziaria, tanto che l'uso di strumenti giuridico-formali diretti a realizzare un fine fiscalmente privilegiato (e non vietato), potrà ritenersi non illegittimo.

Antonio Casertano - Mario Spers

## IVA IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni ed integrazioni, aggiornato con l'iva comunitaria di cui al D.L. n. 331/1993, convertito nella L. n. 427/1993
- Commento articolo per articolo
- Appendice di legislazione



Il Fisco  
ROMA - MILANO

quinta  
edizione 1993

**Nelle librerie  
specializzate  
o con richiesta  
diretta all'editore**

**pagg. 940 L. 50.000**

**aggiornato a novembre 1993**

**Richiesta a: ETI S.p.a. - Viale Mazzini, 25 - 00195 - Roma  
versando l'importo di L. 50.000 sul c/c postale n. 61844007  
o in contrassegno di L. 50.000 più spese postali.**