

LE DONAZIONI INDIRETTE. L'ABUSO DEL DIRITTO

Thomas Tassani

Università degli Studi di Urbino - Commissione Studi Tributari CNN

1.

Il presupposto dell'imposta sulle successioni e donazioni, come definito dall'art. 2, comma 47, d.l. 262/2006, comprende, oltre ai trasferimenti *mortis causa*, i trasferimenti "per donazione o a titolo gratuito" e la "costituzione di vincoli di destinazione", in ciò ampliando il campo applicativo dell'imposta disegnato dal previgente art. 1, comma 1, d.lg. 346/1990 che considerava, quali atti *inter vivos* assoggettati ad imposta, la donazione e le altre liberalità.

Se la tipicità e la forma pubblica dell'atto di donazione consentono una sicura individuazione della fattispecie, appare più complesso determinare la realizzazione del presupposto nei casi di liberalità "atipiche" oppure "indirette".

In questo senso, tuttavia, la nuova formula legislativa, che parla di atti "a titolo gratuito" e non più, invece, di "altra liberalità tra vivi", indicherebbe la volontà legislativa di prescindere dall'accertamento dell'*animus donandi*, sostituito da un dato che può più facilmente esteriorizzarsi in termini oggettivi, come è la "gratuità" dell'atto che riflette i suoi effetti su una sfera patrimoniale altrui.

L'elemento causale della gratuità sarebbe quindi in grado di identificare quegli atti che attribuiscono vantaggi senza un sacrificio correlativo e di qualificare una categoria generica di cui gli atti liberali e la donazione rappresentano ulteriori sottospecie. L'Amministrazione finanziaria ha qualificato gli atti a titolo gratuito come "atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni" (Circ. Ag. Ent. 22 gen. 2008/3/E). Di contro, l'elemento causale della onerosità (da distinguersi dalla corrispettività, tipicamente riferibile ai soli contratti di scambio) esclude sicuramente il negozio dal campo applicativo dell'imposta.

2.

La tassazione delle liberalità diverse dalla donazione è sempre apparsa estremamente problematica, in primo luogo per la disposizione di cui all'art. 55, d.lg. 346/1990, che

sanciva (e sancisce) l'assoggettamento a termine fisso dei soli "atti di donazione", da cui derivavano insormontabili ostacoli a livello operativo, data l'estrema difficoltà per l'Amministrazione di operare i necessari accertamenti.

Tanto che con la riforma operata con la legge 342/2000 è stato introdotto un sistema di tassazione che prevede, in primo luogo, l'applicazione delle imposte sulle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione (art. 1, comma 4 *bis*, d.lg. 346/1990) e, in secondo luogo, la tassazione delle liberalità diverse dalle donazioni quando risultino da dichiarazioni rese nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi ed abbiano determinato un incremento patrimoniale superiore ad una determinata soglia (art. 56 *bis*, d.lg. 346/1990, al cui commento si rinvia). Si ritiene che per la definizione del concetto di liberalità indiretta ci si debba rifare alle nozioni di diritto civile.

Oltre ad atti gratuiti ed onerosi è inoltre possibile configurare, ad avviso di parte della dottrina di diritto civile, anche la categoria degli atti "neutri".

In questi non pare però poter essere ricompreso il contratto a favore di terzo che, come autorevolmente notato risulta strutturalmente oneroso e quindi non assoggettabile al tributo.

In presenza di atti neutri, quali la obbligazione naturale ed atti abdicativi (come la rinuncia), la tassazione dovrebbe essere affermata, ad avviso di parte della dottrina, solo qualora sia rinvenibile un intento liberale, in queste ipotesi essendo rilevante la ricerca dell'*animus donandi*.

Tale criterio risulterebbe peraltro utile anche per eliminare problemi di sovrapposizione con il tributo di registro, considerato l'assoggettamento a tale ultima imposta di diversi atti di per sé neutri come la rinuncia ai diritti reali immobiliari di godimento (art. 1, n. 1, Tariffa, parte prima, d.P.R. 131/1986).

La prassi amministrativa ha affermato l'assoggettamento ad imposta sulle successioni e donazioni dell'atto di rinuncia del diritto di usufrutto vitalizio, sulla base dell'effetto traslativo e dell'assenza di onerosità (Ris. Ag. Ent. 16 feb. 2007/25/E).

Per quanto attiene gli atti con causa mista, in parte gratuita ed in parte onerosa, l'art. 25, d.P.R. 131/1986 prevede la regola della tassazione ad imposta di registro della parte onerosa dell'atto, salva l'applicazione della imposta sulle successioni e donazioni per la parte a titolo gratuito. Qualora peraltro l'atto sia considerato in termini di negozio

indiretto, sarà applicabile integralmente l'imposta sulle successioni e donazioni, in quanto liberalità indiretta.

Si segnala che l' Agenzia delle Entrate ha affermato la riconducibilità delle attribuzioni conseguenti al patto di famiglia nell'ambito degli atti a titolo gratuito (Circ. Ag. Ent. 22 gen. 2008/3/E) e che le ricostruzioni dottrinali propendono per qualificare in questo senso le complessive attribuzioni conseguenti al patto di famiglia. Inoltre, si sottolinea l'esigenza di cogliere, anche sotto il profilo della imponibilità fiscale i diversi effetti del patto in una prospettiva unitaria, in sostanza, nel loro collegamento e nella reciproca dipendenza, pur collocandoli nell'ambito della futura successione nel patrimonio del disponente. Il trasferimento di aziende e di partecipazioni sociali dal disponente all'assegnatario può, dunque, non essere assoggettato ad imposta a condizione che l'assegnatario continui l'esercizio dell'impresa o mantenga il controllo per un periodo non inferiore ai cinque anni (si rinvia al commento dell'art. 2).

Parte della dottrina rileva come la attribuzione a carico dell'assegnatario ed a favore dei legittimari possa essere ricondotta, quantomeno dal punto di vista fiscale, al paradigma della donazione indiretta (COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI CNN 2008), con applicazione dell'art. 58, co. 1, d.lg. 1990/346, il quale dispone che "gli oneri di cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari". Come conseguenza, dovrà prendersi a riferimento il rapporto di parentela in linea retta o di coniugio intercorrente tra il disponente ed i legittimari medesimi, per determinare aliquota e franchigia di imposizione. A maggior ragione, anche le attribuzioni a favore dei legittimari compiute direttamente dal disponente dovrebbero essere assoggettate ad imposizione in questi stessi termini (COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI CNN 2008). Secondo una diversa interpretazione, le attribuzioni a favore dei legittimari, sia provenienti dal disponente sia successivamente stabiliti tra i legittimari, possono fruire del regime di esenzione in quanto in grado di completare, strutturalmente, il progetto convenzionale dei patti familiari.

Con riferimento alla rinuncia all'attribuzione in denaro o in natura loro spettante, che i partecipanti al patto di famiglia non assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni sociali, possono effettuare ai sensi dell'art. 768-*quater*, co. 2, c.c., l'Agenzia delle Entrate ha osservato che tale rinuncia non ha effetti traslativi ed è, quindi, soggetta alla

sola imposta di registro in misura fissa, dovuta per gli atti privi di contenuto patrimoniale *ex art. 11, tariffa, parte prima, allegata d.P.R. 1986/131 (Circ. Ag. Ent. 22 gen. 2008/3/E)*.

Il non assoggettamento ad imposta delle liberalità concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro o dell'I.v.a., previsto dal comma *4bis* dell'art. 1, configura un rapporto di "alternatività" tra i diversi tributi, in grado di evitare rischi di sovrapposizione nella imposizione.

Tuttavia, la disposizione non ha una portata generale, bensì limitata a specifiche fattispecie, tanto che da parte della dottrina è stata qualificata come "norma eccezionale di agevolazione".

Nel fare riferimento alle "altre liberalità", la norma risulta applicabile soprattutto alle liberalità indirette, mentre sembra da escludere che la stessa possa riguardare la donazione che ha ad oggetto l'immobile o l'azienda, visto che in queste ipotesi non si realizza alcuna sovrapposizione tra il tributo di registro (o l'I.v.a.) e l'imposta sulle donazioni; potendo allora essere riferita all'apposizione di un *modus* o di una condizione ad un contratto di donazione che non abbia direttamente ad oggetto l'immobile ma, per esempio, il denaro necessario per acquistarlo.

3.

Se, dunque, nel nuovo contesto normativo risulta essere determinante l'elemento della non onerosità, della gratuità dell'atto, piuttosto che quello derivante dallo spirito di liberalità del negozio ne deriva un significativo ampliamento dell'area di applicazione dell'imposta sulle donazioni, oltre che, in termini operativi, una maggiore facilità di accertamento dei requisiti oggettivi della fattispecie.

Occorre però anche considerare che, tutte le volte in cui il contegno negoziale evidenzia il raggiungimento di finalità ulteriori e diverse rispetto a quelle tipiche del contratto che si è utilizzato, possono, almeno sul piano astratto, porsi problemi di elusione fiscale.

Il fine indirettamente perseguito è infatti in grado di configurare quella "causa concreta", di disvelare quel "concreto assetto di interessi" che, se abbinati ad un effetto di risparmio fiscale, possono attivare l'operatività delle clausole antielusive e, oggi, del principio generale del divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario.

Con le sentenze del dicembre 2008, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affermato la sussistenza nell'ordinamento tributario italiano di un "principio generale non scritto", derivante dall'art. 53, commi 1 e 2 Cost., in forza del quale il contribuente "non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale".

In questo modo, la giurisprudenza di legittimità ha portato a compimento un percorso interpretativo che ha affrontato il problema della permeabilità dell'ordinamento fiscale italiano rispetto ad un principio, quello del divieto di abuso del diritto, di riconosciuta origine comunitaria, individuando una fonte nazionale del principio generale e superando, quindi, il problema della distinzione fra tributi armonizzati e non armonizzati.

Tale orientamento si basa su una concezione del principio di capacità contributiva quale limite relativo, in grado, secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale, di consentire una valutazione delle norme tributarie dal punto di vista di una razionale ripartizione dei carichi pubblici tra i consociati.

E' dunque il principio di uguaglianza sostanziale, che ispira entrambi i commi dell'art. 53, ed i connessi doveri di solidarietà sociale, il fondamento del principio del divieto di abuso del diritto. Perché, in questo modo, la inopponibilità dell'"utilizzo distorto dello strumento giuridico", posto in essere per la mera aspettativa del risparmio d'imposta, permetterebbe di negare il riconoscimento degli "indebiti vantaggi fiscali" e quindi di tassare la fattispecie in base alla norma che si ritiene essere stata aggirata.

Anche alla luce della più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenze della Sez.Trib., n. 1465 del 21/1/2009; . n. 20030, del 22 settembre 2010; n. 12042 del 25/5/2009; n. 10981 del 13/5/2009; n. 19827 del 15/9/2009; n. 1372 del 21/1/2011), è possibile affermare che, per applicare il principio del divieto di abuso e quindi "riqualificare" fiscalmente i contegni negoziali dei contribuenti, risulta necessario: a) che il comportamento del soggetto possa essere equiparato, dal punto di vista dei concreti effetti giuridico-economici, ad un diverso comportamento (che non è stato

adottato) che rappresenta la fattispecie astratta della norma che si ritiene essere stata aggirata; b) che il comportamento adottato sia più vantaggioso, dal punto di vista fiscale, rispetto a quello che si è scelto di non adottare; c) che tale risparmio di imposta risulti la motivazione esclusiva od assorbente della scelta negoziale compiuta (e che, quindi, non sussistano altre ragioni economicamente apprezzabili in grado di giustificare l'opzione negoziale); d) che il risparmio di imposta realizzato appaia quale "vantaggio indebito" alla luce del sistema tributario.

A ben vedere, simile schema risulta comune a quello sottostante all'art. 37-bis, Dpr 600/73, oltre che, pur se con talune precisazioni, a quello del principio del divieto di abuso del diritto comunitario elaborato dalla Corte di Giustizia.

D'altra parte, come la stessa Corte di Cassazione ha affermato, le singole norme antielusive previste dall'ordinamento rappresentano una "specificazione" del principio generale, immanente al sistema.

In termini generali, secondo la Corte di Cassazione, spetta all'Amministrazione l'onere della prova della sussistenza dei presupposti di una pratica abusiva.

L'Amministrazione deve dimostrare che la ragione prevalente che sorregge la scelta giuridica del contribuente è quella del risparmio fiscale e, per fare questo, deve mettere a confronto il comportamento posto in essere con "il comportamento fisiologico aggirato, onde far emergere quella anomala differenza incompatibile con una normale logica economica".

Il comportamento abusivo del contribuente può configurarsi solo quando si ponga come "elemento predominante ed assorbente", con la conseguenza che il divieto dell'abuso "non vale più" quando le operazioni possano "spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento del risparmio di imposta".

Il contribuente, per contro, potrà provare la sussistenza di ragioni economiche "alternative o concorrenti" di carattere "non meramente marginale" in grado di giustificare le operazioni poste in essere.

Sulla base di simile elaborazione concettuale, l'applicazione del principio del divieto di abuso del diritto risulta estremamente ampia, come confermano le più recenti affermazioni della prassi e della giurisprudenza. Che hanno considerato il principio in esame per rendere "inopponibili" le scelte negoziali dei contribuenti, ai fini delle

dell'Iva, dei tributi doganali, dell'imposta di registro, delle imposte sulle successioni e donazioni.

Nella ris. n. 234/E del 24 agosto 2009, l'Agenzia delle Entrate ha considerato abusivo il comportamento di chi, succeduto nella delazione di un chiamato all'eredità, rinuncia ai sensi dell'art. 479, comma 1, c.c., all'eredità dell'originario dante causa.

Si pensi inoltre alle ipotesi di "riqualificazione" alla luce del principio del divieto di abuso del diritto delle fattispecie di conferimento di azienda cui segua la cessione delle partecipazioni, ai fini del tributo del registro, ma che potrebbero ripetersi, in termini assai simili, anche nel settore dell'imposta sulle donazioni.

Per esempio, quando un imprenditore intende donare la propria azienda alla società già esistente e costituita dai figli e, per evitare l'applicazione della imposta, opta alternativamente a) per un conferimento della azienda in società con successiva donazione delle partecipazioni ai figli; b) per una donazione dell'azienda ai figli nella propria sfera personale con successivo conferimento da parte di questi ultimi nella società.

Data l'attuale latitudine del principio del divieto di abuso del diritto, sono immaginabili riprese fiscali da parte dell'Amministrazione finanziaria in queste ipotesi, cui il contribuente può opporsi provando la insussistenza dei requisiti applicativi del principio, oltre che attraverso la dimostrazione delle valide ragioni economiche.