

## Donazione nulla per carenza di forma tassata come donazione indiretta

Alcune sentenze della Corte di Cassazione hanno accolto tale indirizzo

/ Anita MAURO

Con due recenti pronunce, la Corte di Cassazione ha esaminato la tassazione, ai fini dell'imposta di donazione, delle **donazioni indirette**.

Si tratta delle ordinanze 3 dicembre 2020 n. 27665 e 9 dicembre 2020 n. 28047.

Le due pronunce appaiono di particolare interesse, in quanto non solo forniscono un'interpretazione adeguata dell'art. 56-bis del DLgs. 346/90 (confermando l'interpretazione accolta anche dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 11 agosto 2015 n. 30, § 1.2), ma anche perché affermano che la **donazione nulla** per carenza di forma deve essere assoggettata a imposizione quale liberalità indiretta.

In particolare, nella pronuncia n. 27665/2020 si afferma che, nella categoria delle **liberalità indirette**, "rientrano, e rilevano ai fini impositivi considerati dalla norma, liberalità che neppure si traducono in contratti scritti, trattandosi di meri comportamenti materiali, oppure che risultano da documenti scritti per i quali non è imposta la formalità della registrazione, per cui anche la donazione per così dire «informale» non sembra estranea, come pure sostenuto in dottrina, al meccanismo di emersione oggetto di causa, atteso che l'inosservanza della forma pubblica richiesta dall'art. 782 c.c., e la relativa sanzione della nullità, se rilevano sul piano civilistico, a tutela del donante, nessuna conseguenza producono sul piano tributario, in ragione del principio generale affermato dall'art. 53 Cost."

Da tale affermazione, viene desunta l'**imponibilità**, ex art. 56-bis del DLgs. 346/90, delle liberalità operate con bonifico bancario, che, quindi, possono essere "accertate" dall'Agenzia delle Entrate, in presenza di "dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi", applicando l'aliquota più elevata (8%) e le franchigie ordinarie (un milione di euro per il coniuge ed i parenti in linea retta; 100.000 euro per i fratelli e le sorelle; 1,5 milioni di euro per i portatori di handicap grave; si veda "Liberalità indirette accertate dalle Entrate con imposta di donazione all'8%" del 4 dicembre 2020).

Alle medesime conclusioni giunge la Cassazione n. 28047/2020, ove afferma che configurano liberalità indirette "tutti quegli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento (del donatario) correlato ad un impoverimento (del donante) senza l'adozione della forma solenne del contratto di donazione tipizzato dall'art. 769 c.c., e che costituiscono manifestazione di **capacità contributiva**, essendo irri-

levante a tali fini la formale stipula di un atto e viceversa rilevante il fatto economico provocato dal trasferimento da un patrimonio ad un altro".

Le affermazioni della Cassazione si prestano ad alcune **riflessioni**.

In primo luogo, va rilevato come le Sezioni Unite della Cassazione (n. 18725/2017) abbiano sancito la **natura di donazione diretta** (e non di liberalità indiretta) della donazione operata mediante operazioni bancarie, con conseguente nullità della donazione per carenza di forma pubblica.

Di tale orientamento le pronunce della Suprema Corte sembrano aver preso atto, ove affermano che la nullità della donazione non esclude l'imponibilità dell'atto ai fini dell'imposta di donazioni. Tuttavia, la tassazione della liberalità informale viene, poi, ricondotta alle norme sulle liberalità indirette (art. 56-bis) e non a quelle sulle donazioni dirette (per quanto nulle). Da ciò deriva, secondo il percorso argomentativo della Corte, in assenza di una registrazione volontaria, l'impossibilità di applicare le **aliquote ordinarie** (in entrambi i casi, l'aliquota applicabile sarebbe stata quella del 4%, trattandosi di donazioni tra coniugi nella pronuncia n. 27665 e tra genitore e figlia nella n. 28047) e la necessità di applicare l'aliquota "punitiva" dell'8%, facendo applicazione (dopo averlo adeguato alle nuove norme del DL 262/2006) dell'art. 56-bis comma 2 del DLgs. 346/90.

La Cassazione, quindi, dopo aver affermato che le **donazioni nulle per carenza di forma** rientrano nel campo di applicazione dell'imposta di donazione, sceglie di tassarle come liberalità indirette e non come donazioni dirette (nulle). Il motivo di tale scelta non sembra dettato da considerazioni sulla natura giuridica degli atti (ad esempio, secondo la dottrina, la donazione nulla per carenza di forma diviene liberalità indiretta ove il donante rimetta al donatario il debito per la restituzione delle somme) quanto dalle difficoltà accertative esistenti per le liberalità non formali, atteso che Cass. 28047/2020 afferma che le liberalità operate con bonifico "non sarebbero state accertabili dall'ufficio, e neppure tassabili".

La seconda considerazione riguarda la necessità, più volte riconosciuta dalla giurisprudenza (Cass. 28 febbraio 2018 n. 4682), che la liberalità indiretta sia assistita dallo **spirito liberale**: non basta un trasferimento senza corrispettivo per rinvenire una liberalità indiretta, ma è necessaria la prova dell'esistenza dell'*animus donandi*.