ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

L'imposta sulle successioni e donazioni

Novità e adempimenti dichiarativi

Donazioni dirette ed indirette: tendenze civilistiche ed effetti tributari

Guido Feller

28 novembre 2017 – Auditorium San Fedele Milano

Donazioni

- **Donazione Diretta/Formale**
  - Art. 769 c.c.: *«La donazione è il contratto col quale, per spirito di liberalità una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione.»*
  - Art. 782 c.c.: *«La donazione deve essere fatta per atto pubblico, sotto pena di nullità.»*
- **Donazione con riserva di disporre**
  - Art. 790 c.c.: *«Quando il donante si è riservato la facoltà di disporre di qualche oggetto compreso nella donazione o di una determinata somma sui beni donati, e muore senza averne disposto, tale facoltà non può essere esercitata dagli eredi.»*
- **Donazione modale**
  - Art. 793 c.c.: *«La donazione può essere gravata da un onere. Il donatario è tenuto all'adempimento dell'onere entro i limiti del valore della cosa donata….»*
- **Donazione di modico valore**
  - *Art. 783 c.c.: «La donazione di modico valore che ha per oggetto beni mobili è valida anche se manca l'atto pubblico, purché vi sia stata la tradizione (*). La modicità deve essere valutata anche in rapporto alle condizioni economiche del donante».*

*Per tradizione si intende la consegna della cosa nelle mani del donatario.

Donazioni

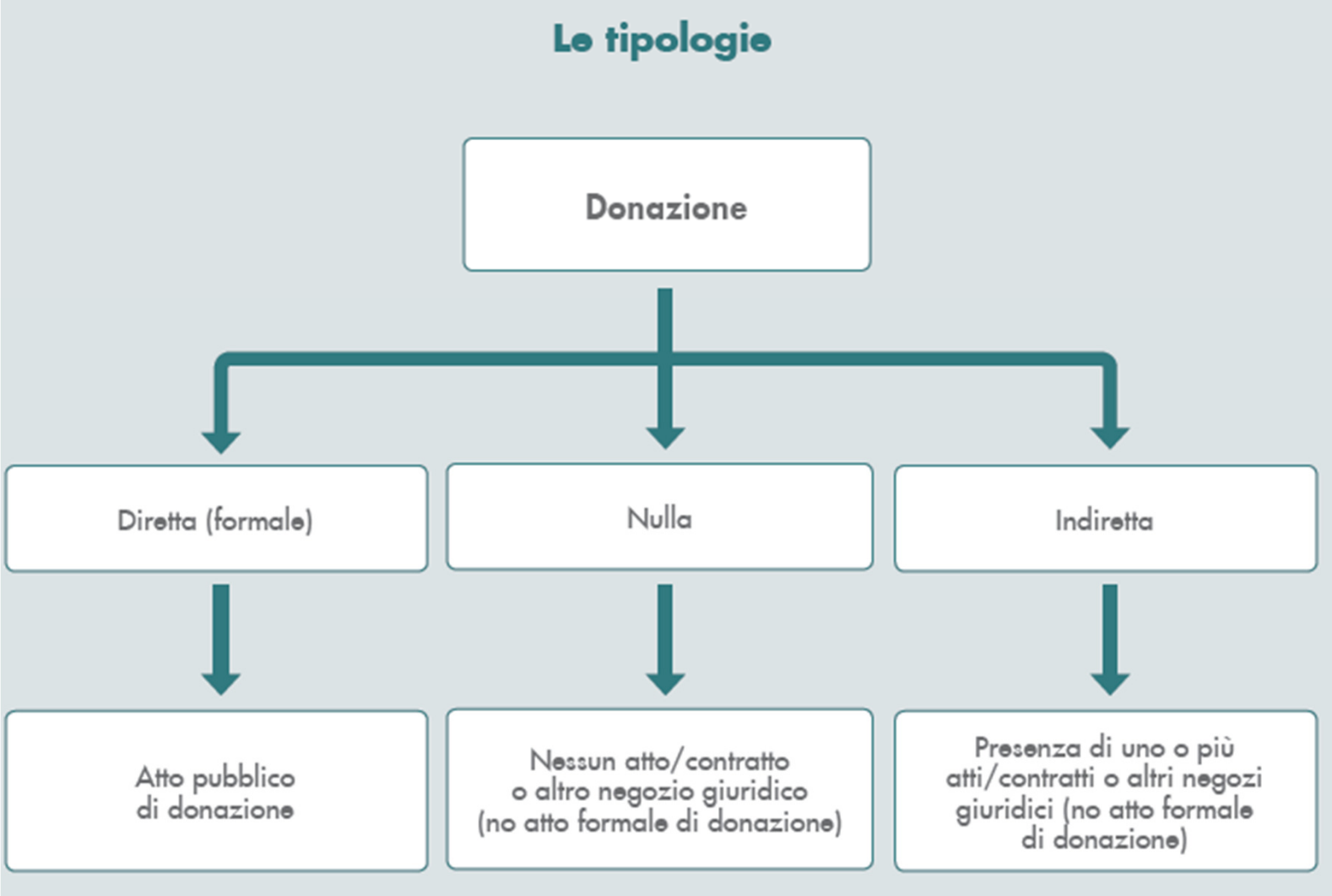
- **Donazioni nulle**

  Cassazione Sezioni Unite (n. 18725 del 27 luglio 2017)

  - *«Il trasferimento per spirito di liberalità di strumenti finanziari dal conto di deposito titoli del beneficiante a quello del beneficiario realizzato a mezzo banca, attraverso l'esecuzione di un ordine di bancogiro impartito dal disponente, non rientra tra le donazioni indirette, ma configura una donazione tipica ad esecuzione indiretta; ne deriva che la stabilità dell'attribuzione patrimoniale presuppone la stipulazione dell'atto pubblico di donazione tra beneficiante e beneficiario, salvo che ricorra l'ipotesi della donazione di modico valore."*

  - *«E' nulla per mancanza dell'atto pubblico la donazione che consiste in un bonifico di una somma di denaro effettuato per spirito di liberalità, senza che l'operazione bancaria costituisca il prezzo di un bene acquistato o di un servizio ricevuto. In tal caso si verifica una donazione "diretta", che necessita del requisito della forma scritta, in quanto vi è un passaggio immediato per spirito di liberalità di ingenti valori patrimoniali da un soggetto a un altro".*

Donazioni


Le tipologie
Donazione
Diretta (formale)
Nulla
Indiretta
Atto pubblico di donazione
Nessun atto/contratto o altro negozio giuridico (no atto formale di donazione)
Presenza di uno o più atti/contratti o altri negozi giuridici (no atto formale di donazione)

Donazioni indirette

- La donazione indiretta è la risultante della combinazione di due negozi giuridici: il negozio **mezzo** e il negozio **fine,** accessorio e integrativo

- **Cassazione 21/10/2015, n. 21449; Tribunale di Torino 15.07.2004:**

- *«l'effetto mediato di un arricchimento senza corrispettivo, voluto per spirito di liberalità del beneficiante a favore del beneficiario»*

- *«le parti ricorrono ad un determinato negozio giuridico, ma lo scopo pratico che esse si propongono non è quello attuato mediante il negozio adottato, ma uno scopo diverso, talora analogo a quello di un altro negozio, più spesso mancante di una propria forma tipica nell'ordinamento"*

- *"qualsiasi vantaggio patrimoniale, pecuniariamente apprezzabile, non causato da un contratto di donazione ma prodotto dall'attuazione di un atto materiale o di un negozio giuridico unilaterale o bilaterale, che pure avendo in ogni caso un proprio scopo tipico diverso dalla donazione diretta raggiunga identico risultato per lo spirito di liberalità"*

Donazioni indirette

Le donazioni indirette producono in tutto o in parte l'efficacia delle donazioni dirette?

- Art. 809 c.c.: *«liberalità, anche se risultano da atti diversi da quelli previsti dall'art. 769 c.c., sono soggette alle norme che regolano la revocazione delle donazioni (per cause di ingratitudine e sopravvenienza dei figli) e a riduzione….»*

- Cassazione 16.06.2014 n. 13684 afferma che *"l'art. 809 c.c. nell'indicare quali norme della donazione siano applicabili alle liberalità risultanti da atti diversi dalla donazione, va interpretato restrittivamente, nel senso che alle liberalità anzidette non si applicano* ***tutte*** *le altre disposizioni non espressamente richiamate. Ne consegue l'inapplicabilità dell'art. 778 c.c., che stabilisce i limiti al mandato a donare, al mandato a stipulare un negotium cum donatione»*

- Anche parte della dottrina ritiene che l'elenco sia tassativo

- Per l'efficacia delle donazioni indirette a differenza delle donazioni formali ex art. 769 c.c. **non si richiede la forma dell'atto pubblico**

Donazioni – imposizione tributaria

L'imposta sulle donazioni. Il D.Lgs. n. 346/1990

- L'imposizione tributaria in ambito di successioni e donazioni è disciplinata dal D.Lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990.

- L'art. 2, co 47 del D.L. n. 262/2006, recante *"Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria",* ha ripristinato l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti mortis causa, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, richiamano la disciplina del D.Lgs. n. 346/1990, nel testo in vigore alla data del 24 ottobre 2001.

Donazioni – imposizione tributaria

- **L'imposta si applica:**
  - Ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi
  - Alla costituzione di vincoli di destinazione (es. costituzione di trust, fondo patrimoniale, di un patrimonio destinato ad uno specifico affare).

  <u>Rientrano nella nozione di trasferimento:</u>
  - La costituzione di diritti reali di godimento (i.e. usufrutto, uso e abitazione)
  - La rinunzia a diritti reali o di credito
  - La costituzione di rendite o pensioni

- **L'imposta NON si applica (commi 4 e 4-bis):**
  - Alle donazioni di beni mobili di modico valore (art. 783 c.c.)
  - Alle liberalità non soggette a collazione ex. art. 742 c.c. (e.g. spese ordinarie di mantenimento e di educazione, liberalità fatta in occasione di servizi resi)
  - Alle donazioni o altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di azienda, se è prevista l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale o dell'Iva

Donazioni – imposizione tributaria

Atti di donazione formati all'estero

- Art. 55 D.lgs. n. 346/90: *«Sono soggetti a registrazione in termine fisso (200€) anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti in Italia. In tal caso, dall'imposta sulle donazioni si detraggono le imposte pagate all'estero in dipendenza della stessa donazione ed in relazione ai beni ivi esistenti, salva l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni»*
- Art. 2, co 2 D.lgs. n. 346/90: *«Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti.»*
- Parere Direzione Regionale della Lombardia 904-3/2015: La donazione oggetto di un atto formato all'estero fra un soggetto residente ed uno non residente in Italia non è soggetta a registrazione in Italia se i beni oggetto della donazione si trovano all'estero.

Donazioni – imposizione tributaria

Donante	Donatario	Beni	Atto	Registro	Donazione
Residente	Residente	Italia/estero	Italia	Fissa	Si
Non residente	Residente	Italia	Italia	Fissa	Si
Non residente	Residente	Estero	Italia	Fissa	Si
Non residente	Residente	Italia	Estero	Fissa (*)	Si (*)
Non residente	Residente	Estero	Estero	No (*)	No (*)

* Salvo tassazione estera

Donazioni – imposizione tributaria

- Art. 56-bis D.Lgs. 346/90: le donazioni indirette diverse da quelle formate all'estero (ex. art. 55) sono accertate e sottoposte ad imposta in presenza di entrambe le seguenti condizioni (circ. n. 30/E del 2015)
  1. Presenza di dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi (es. IRPEF)
  2. Liberalità di valore superiore alle franchigie oggi esistenti. Per le ipotesi in cui non è prevista la franchigia, l'imposta si applica a prescindere dall'importo della donazione.

Donazioni – imposizione tributaria

La fonte normativa dell'imposizione

- **Donazioni dirette**: sono soggette a registrazione (ex D. Lgs. N. 346/1990 ai sensi dell'art.1, comma 1) con applicazione della imposta di donazione
- **Donazioni indirette**:
  - **Risultanti da atti soggetti a registrazione**: sono soggette ad imposta di successione e donazione ai sensi dell'art. 1, comma 4 bis D.Lgs. n. 346/1990 o a imposta di registro proporzionale o ad IVA
- **Donazioni «nulle» (informali):**
  - **Assenza di atto scritto**: soggette ad imposta di successione e donazione (Circolare Agenzia delle Entrate n. 30/2015): questa previsione risulta ora incompatibile con l'orientamento civilistico.

Donazioni – imposizione tributaria

- **<u>Donazioni «nulle»: assenza di previsione normativa</u>**
  - Secondo Circolare n. 30/E del 2015, l'imposta si applicherebbe alle "liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione" nonché alle "altre liberalità tra vivi" caratterizzate dall'assenza di atto scritto (soggetto a registrazione)
  - L'espressione "altre liberalità tra vivi" può riferirsi a qualsiasi tipo di attribuzione liberale, ivi inclusa quella «nulla» con conseguente tassazione ad imposta di donazione
  - La nullità che grava sulla donazione informale determina la mancanza del presupposto impositivo per l'assenza di valido trasferimento di ricchezza e conseguentemente di qualunque indice di capacità contributiva