

Risposta n. 366/2022

OGGETTO: Applicazione dell'imposta di donazione alla liberalità diretta di denaro con atto pubblico

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante intende donare ad un terzo una somma di denaro all'esclusivo scopo di consentire a detto beneficiario di acquistare un determinato immobile abitativo. Al riguardo, l'istante premette che:

- ai sensi dell'articolo 1, comma 4-*bis*, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (*"Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni"*) *"l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto"*;
- la circolare 16 novembre 2000, n. 207/E, a commento della citata norma, chiarisce che per tutti gli acquisti immobiliari finanziati da terzi è possibile dichiarare in atto che il pagamento è avvenuto a cura del soggetto donante;
- il collegamento tra la donazione e gli atti assoggettati all'imposta di

registro in misura proporzionale oppure all'IVA risulta, pertanto, essere assicurato da una dichiarazione in tal senso da rendere in atto;

- nella prassi la citata norma è sempre stata riferita alle cd. "*donazioni indirette*", attraverso le quali il pagamento del prezzo del trasferimento immobiliare avviene da parte del terzo beneficiante direttamente al proprietario dell'immobile;
- la norma in questione, in realtà, riguarda le donazioni o altre liberalità "*collegate ad atti concernenti il trasferimento*";
- per motivi personali, l'istante non intende intervenire direttamente nell'atto di trasferimento, ma donare, con separato atto pubblico antecedente, la somma necessaria all'acquisto. Al riguardo, l'istante chiede di conoscere se l'esenzione in esame possa applicarsi anche alla donazione diretta di denaro, effettuata con atto pubblico precedente all'atto di trasferimento, allo scopo esclusivo dell'acquisto di un determinato immobile censito in catasto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'esenzione *ex* articolo 1, comma 4-*bis* del citato d.lgs. n. 346 del 1990 sia applicabile anche alla donazione diretta di denaro effettuata per atto pubblico, antecedente all'atto di trasferimento, alle seguenti condizioni:

- che si dichiari nell'atto di donazione che la somma viene donata esclusivamente allo scopo di consentire al donatario l'acquisto dell'immobile con la conseguenza che nel caso di mancato acquisto, la donazione si considererà risolta "*ipso iure et de facto*" con obbligo di restituzione immediato del denaro;
- che il donatario dichiari espressamente, nel successivo atto di trasferimento dell'immobile, che la somma impiegata per l'acquisto è a lui pervenuta in forza di un atto di donazione senza necessariamente esplicitare il nome della donante.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'imposta di successione e donazione è stata reintrodotta nel nostro ordinamento dall'articolo 2, comma 47 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, con rimodulazione di aliquote e franchigie di esenzione a seconda del grado di parentela. Si applicano, in quanto compatibili, le norme previste dal decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (*"Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni"*, di seguito TUS), nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.

In relazione al quesito proposto, si richiamano le disposizioni contenute nell'articolo 1 (*"Oggetto dell'imposta"*) del citato TUS.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del TUS *"L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi"*.

Ai sensi del successivo comma 4-*bis*, introdotto dall'articolo 69, comma 1, lettera a) della legge 21 novembre 2000, n. 342, *"Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto"*.

Dunque, l'esenzione stabilita dalla disposizione di cui al citato comma 4-*bis*, è riconosciuta nel caso in cui la *"donazione o altra liberalità collegata"* sia una liberalità cosiddetta *"indiretta"*, ossia eseguita senza uno specifico atto registrato e consistente nella fornitura di una provvista economica finalizzata ad es. alla compravendita di un immobile o di un'azienda da parte di un terzo.

Diversamente, ove la liberalità sia realizzata attraverso un atto soggetto all'obbligo di registrazione, il trasferimento effettuato sconta l'imposta di donazione.

Nelle liberalità *"indirette"*, l'operazione di donazione non ha i requisiti formali

prescritti dal codice civile per la donazione, vale a dire la forma dell'atto pubblico *ex* articolo 782 del codice civile.

Lo scopo donativo, consistente nell'arricchimento del donatario per spirito di liberalità e conseguente depauperamento del donante, può risultare infatti anche da un negozio diverso dalla donazione "tipica".

Come stabilito dall'articolo 1, comma 4-*bis* del TUS citato, anche le donazioni "*indirette*", risultanti da atti soggetti a registrazione diversi dal contratto di donazione, sono soggette all'imposta di donazione ("*Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione*", articolo 1, comma 1, TUS cit.).

Tuttavia, il richiamato comma 4-*bis*, prevede un'eccezione alla citata norma, stabilendo che l'imposta di donazione non si applica nei casi di "*donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento di diritti immobiliari o aziende se per essi sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto.*"

Dunque, in tali ipotesi la donazione "*indiretta*" collegata all'atto di trasferimento non è soggetta ad imposta di donazione, in quanto si applica la sola tassazione prevista, ai fini dell'imposta di registro (in misura proporzionale) o dell'IVA, per l'atto di trasferimento collegato dal quale essa risulta.

Riguardo alle liberalità "*indirette*", la circolare 16 novembre 2000, n.207/E, chiarisce che esse costituiscono, in sostanza, di atti di disposizione, non formalizzati in atti pubblici, che perseguono le stesse finalità delle donazioni tipiche.

Tale documento di prassi chiarisce, inoltre, che per tutti gli acquisti immobiliari finanziati da terzi è possibile dichiarare in atto che il pagamento è avvenuto a cura del soggetto donante, così da consentire alle famiglie di rendere trasparenti i loro rapporti economici (ad esempio, la dazione di denaro dal padre al figlio ovvero il pagamento del relativo prezzo da parte del padre per l'acquisto di una casa).

Ai fini dell'esenzione in esame, la recente circolare 14 ottobre 2021, n. 12/E ha

ribadito che, come già affermato anche in giurisprudenza, è necessaria la presenza del nesso tra la donazione del denaro e l'acquisto dell'immobile (cfr. sentenza della Corte di Cassazione civ. Sez. V, n. 13133 del 24 giugno 2016). In caso di totale assenza o mancanza di prova di tale nesso, non può dirsi integrata la fattispecie della donazione indiretta. Quest'ultima può essere considerata come collegata a un atto di trasferimento immobiliare solo qualora l'atto di liberalità venga espressamente enunciato nell'atto stesso.

Pertanto, l'esenzione *ex* comma 4-*bis* citato è riconosciuta nelle ipotesi in cui la donazione o altra liberalità, non formalizzata in atti pubblici, sia collegata ad un trasferimento immobiliare soggetto ad IVA o registro e in esso enunciata.

Come affermato anche dalla Corte di Cassazione, SS.UU., già con sentenza del 5 agosto 1992, n. 9282, "*nell'ipotesi di acquisto di immobile con denaro proprio del disponente e di intestazione dello stesso ad altro soggetto, che il disponente ha inteso in tal modo beneficiare, costituendo la vendita mero strumento formale di trasferimento della proprietà del bene per l'attuazione di un complesso procedimento di arricchimento del destinatario del detto trasferimento, si ha donazione indiretta non già del denaro ma dell'immobile, poiché secondo la volontà del disponente alla quale aderisce il donatario, di quest'ultimo bene viene arricchito il patrimonio del beneficiario*".

Diversamente, nella fattispecie prospettata, la donazione della provvista finalizzata all'acquisto dell'immobile da parte del donatario, viene formalizzata con apposito separato atto pubblico notarile, antecedente alla stipula del contratto di compravendita immobiliare, realizzando una donazione diretta.

Pertanto, non si ravvisano in tale fattispecie, le caratteristiche della donazione "*indiretta*", che come sopra indicato è rappresentata da quelle attività o atti giuridici che producono il depauperamento del patrimonio del donante e il corrispondente arricchimento del donatario attraverso atti diversi dal vero e proprio contratto di donazione. In quanto tale, lo stipulando atto di donazione è fiscalmente rilevante e,

dunque, da assoggettare all'ordinaria disciplina prevista finì dell'imposta di successione e donazione dagli articoli 2, commi 47 e seguenti, del decreto-legge n. 262 del 2006 e dal TUS citati.

Si rammenta, infine, che ai sensi dell'articolo 55 ("*Registrazione degli atti di donazione*") del TUS, tale atto di donazione è soggetto a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)