

Civile Ord. Sez. 5 Num. 27665 Anno 2020

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: DE MASI ORONZO

Data pubblicazione: 03/12/2020

ORDINANZA

sul ricorso 21729-2018 proposto da:

,
,
elettivamente domiciliati in ROMA, LUNGOTEVERE DELLA
VITTORIA N 9, presso lo studio dell'avvocato UMBERTO
LA COMMARA, che li rappresenta e difende unitamente
agli avvocati VINCENZO JOSE' CAVALLARO, FRANCESCO
DANIELE DI DONATO;

- **ricorrenti** -

contro

2020

2855

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- **resistente** -

avverso la sentenza n. 222/2018 della COMM.TRIB. [I
REGIONALE *Famiglia Romagna*
GRADO di BOLOGNA] depositata il 19/01/2018;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 07/10/2020 dal Consigliere Dott. ORONZO
DE MASI;

lette le conclusioni scritte del P.M. in persona del
Sostituto Procuratore Generale Dott. UMBERTO DE
AUGUSTINIS che ha chiesto l'accoglimento del secondo
motivo di ricorso con annullamento e decisione nel
merito.

fiduciariamente intestato a Unione Fiduciaria, presso Crédit Agricole Luxembourg, riferibile al _____, sul conto detenuto dalla fiduciaria _____, presso la Banca Popolare dell'Emilia Romagna, per conto della fiduciante _____, somma successivamente trasferita su conto corrente della _____, di cui è socio il solo _____, senza peraltro considerare che tale somma, proveniente dal patrimonio personale di quest'ultimo, è rimasta su detto conto per breve tempo, essendo servita a finanziare la società _____, della quale la _____ non era socia, e che una volta ricevuto l'importo la società ha contabilizzato un debito verso il _____ e non verso la moglie, come "finanziamento soci".

Deducono, quindi, che la decisione della CTR non è corretta perché l'Ufficio ha ravvisato "un fenomeno di liberalità nel semplice transito per meno di 24 ore della somma di euro 12 mln su un rapporto fiduciario riconducibile alla sig.ra _____ provenienti da un rapporto di _____ e destinati ad una società di cui il sig. _____ è beneficiario".

Con il secondo motivo di ricorso lamentano - ex art.360 c.p.c., primo comma, n. 3 - violazione e falsa applicazione degli artt. 2, commi 49 e 49 bis, d.l. n. 262 del 2006, e 56 bis, d.lgs. n. 346 del 1990, per avere la CTR ritenuto la liberalità assoggettabile a tassazione secondo l'aliquota del 7 per cento, previo riconoscimento della franchigia (lire 350.000.000), senza considerare che il citato decreto legge "ha modificato le aliquote applicabili alla imposta sulle successioni e donazioni, introducendo altresì espresse aree di franchigia, a seconda del rapporto fra il disponente e i beneficiari", e che "a seguito degli interventi normativi del 2006 (D.L. 3 ottobre nr. 262 e L. 24 novembre 2006 nr. 286) l'art. 56 bis del Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, appare una norma il cui coordinamento con le altre norme del Testo Unico è problematico non solo perché l'art. 56 bis fa riferimento ad aliquote e franchigie non più vigenti ma soprattutto in quanto sulle successioni e donazioni è "il trasferimento di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione" ridefinendo dunque il presupposto dell'imposta"

Deducono, quindi, che la decisione della CTR non è corretta perché l'art. 56 bis, d.lgs. n. 346 del 1990, rubricato "accertamento delle liberalità indirette", nella parte in cui prevede l'aliquota del 7 per cento, sull'importo eccedente euro 1.000.000, deve ritenersi implicitamente abrogato per incompatibilità con le nuove aliquote e franchigie, e che

l'unica aliquota eventualmente applicabile è quella del 4 per cento prevista dall'art. 2, comma 49, d. l. n. 262 del 2006, al netto della franchigia.

Giova premettere - in fatto - che l'Agenzia delle entrate, sulla scorta delle informazioni utili all'accertamento di tributi fornite dall'interessata, con l'avviso di liquidazione impugnato ha chiesto a _____ il pagamento dell'imposta sulle donazioni per la liberalità effettuata dal marito _____ mediante accreditamento della somma di 12 milioni di euro, depositata su conto fiduciariamente intestato a _____, sul conto detenuto dalla fiduciaria _____ presso la _____, fiduciante la _____, denaro poi trasferito su altro conto corrente, intestato alla _____, della quale il _____ è socio, e contabilizzato come "finanziamento soci".

Assumono i ricorrenti, svolgendo la prima censura, che l'operazione non integra una liberalità indiretta per assenza dell'*animus donandi* e dell'impoverimento del donante, atteso che del sottostante trasferimento di ricchezza, in realtà, non ha beneficiato la contribuente ma la società _____, della quale la _____ non era socia, essendo "unico socio la fiduciaria bolognese _____ per conto di _____", e che quindi "il semplice transito per meno di 24 ore della somma di euro 12 mln su un rapporto fiduciario riconducibile alla sig.ra _____" non realizza alcun arricchimento gratuito di quest'ultima, trattandosi di denaro riferibile al _____ e destinato ad una società sempre ad esso riferibile.

La tesi difensiva è priva di fondatezza.

Non appare dubitabile la sussistenza, nel caso in esame, tanto del dato soggettivo, rappresentato dall'intenzione del donante (il _____), condivisa dal donatario (la _____), di provocare un incremento del patrimonio del soggetto beneficiario, con depauperamento del patrimonio del soggetto disponente, attuato mediante ordini bancari, quanto del dato oggettivo, rappresentato dall'effettività del trasferimento di ricchezza (12 milioni di euro) sul conto riferibile alla contribuente.

Tanto risulta affermato dalla CTR sulla base del contesto di circostanze acquisite agli atti di causa, a partire dal "riconoscimento della ricezione di beni mobili (denaro)" del _____ da parte della contribuente, essendo stata effettuata un'esauriente disamina di degli elementi sintomatici dell'esistenza della liberalità indiretta fiscalmente imponibile, frutto, dunque, di un accertamento basato sulla valutazione del materiale

probatorio riservato al giudice di merito ed insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivata.

La _____, seppure per un tempo limitato, ha acquistato la piena disponibilità giuridica della "provvista", ancorché da gestire per finalità particolari e per soddisfare le esigenze del fiduciante, né gli eventuali patti fiduciari tra i coniugi escludono la effettività del trasferimento di ricchezza, rendendolo per questo non tassabile (v. da ultimo Cass. S.U. n. 6549/2020).

Il prospettato finanziamento soci avrebbe meritato l'allegazione di tempi e modi della relativa deliberazione, da parte della società _____, mentre non risultano al riguardo indicati dai ricorrenti atti scritti (registrabili) se non quelli afferenti la contabilità sociale.

Risulta integrato pienamente il paradigma dell'arricchimento senza corrispettivo, che si rinviene anche nelle liberalità diverse dalla donazione, cioè le donazioni indirette, o meglio le liberalità atipiche risultanti da atti diversi dal contratto tipico di donazione (art. 769 c.c.) ma in grado di attuare, sia pure in via mediata, effetti economici equivalenti a quelli prodotti da detto contratto, senza essere soggette a particolari prescrizioni di forma (l'art. 809 c.c., infatti, non richiama l'art. 782, che prescrive l'atto pubblico per la donazione).

Il fenomeno delle liberalità indirette, del resto, è certamente rilevante fiscalmente anche nell'ambito della "nuova" imposta di donazione, in quanto esso rientra nell'ampia nozione di "trasferimenti gratuiti" che il legislatore del 2006 ha utilizzato, come appresso meglio si dirà, per individuare il presupposto impositivo del tributo.

Ma neanche la seconda censura coglie nel segno.

A parere dei ricorrenti, l'esaminato art. 56 bis non solo non è rimasto in vigore, ma neppure potrebbe trovare integrale applicazione nella sua formulazione originaria (con aliquota del 7% per cento per la parte eccedente l'importo di lire 350.000.000 pari ad euro 180.760,00).

La tesi non appare convincente.

La liberalità di cui si discute è stata effettuata nell'anno 2011, ovvero in epoca successiva alla reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni per effetto del d. l. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, e dunque quando era tornata ad essere

applicabile la disciplina - base - di cui al d.lgs. n. 346 del 1990, secondo le disposizioni vigenti al 24 ottobre 2006 (ovvero il giorno precedente all'entrata in vigore della l. n. 383 del 2001 recante la soppressione dell'imposta), fatti salvi i rinvii ai commi da 48 a 54, e fermo restando il generale vincolo di compatibilità di cui al comma 50 sempre dell'articolo citato.

Recita l'art. 1, d.lgs. n. 346 del 1990, al comma 1, che " 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.", ed al comma 4 bis, che "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, mentre il successivo art. 55, comma 1, che "Gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, concernenti gli atti da registrare in termine fisso."; l'art. 2, d. l. n. 262 del 2006, al comma 47, che "È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54."

Con l'introduzione dell'art. 56 bis da parte della l. n. n. 342 del 2000, art. 69, comma 1, lett. p), nel Testo Unico in esame, il legislatore ha previsto una disciplina per le "liberalità diverse dalle donazioni", quali appunto sono le liberalità "indirette", ampio *genus* nel quale 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. (Cass. n. 15144/2017; n. 15144/2017; n. 634/2012).

L'art. 56 bis ammette la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di accertare l'esistenza di tali liberalità (diverse dalle donazioni) ove l'attribuzione patrimoniale gratuita emerga nel corso di un'attività di controllo delle imposte sui redditi, a condizione che la natura liberale dell'attribuzione risulti da esplicite dichiarazioni rese dal contribuente, e che sia superata una determinata soglia di rilevanza fiscale.

Il quadro normativo di riferimento sopra delineato risulta significativamente modificato dall'articolo 2, commi da 47 a 53, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, l n. 286 del 2006.

Prevede, in particolare, il comma 47 dell'art. 2 del più volte citato decreto legge che "È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54", mentre il successivo comma 50 recita che "Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001".

Orbene, anche a seguito delle modifiche introdotte al complessivo impianto normativo delle imposte sulle successioni e donazioni, l'art. 56 bis non può ritenersi affatto implicitamente abrogato, trattandosi di disposizione che ha una propria ragion d'essere, oltre che autonomia funzionale, rispetto a quanto previsto e, per il resto, disciplinato dal TUS.

La citata disposizione regola l'emersione di peculiari fattispecie impositive, avendo il legislatore – come già detto - inteso, da un lato, incentivare l'autodichiarazione del contribuente, anche per evitare ulteriori e più onerose pretese fiscali (si pensi alle indagini relative alle imposte dirette dalle quali possono emergere elementi patrimoniali incompatibili con i redditi dichiarati) e, dall'altro, limitare l'esercizio del potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, quanto alle liberalità ivi contemplate, ancorandolo alla ricorrenza di determinati presupposti.

regole nel complessivo quadro normativo di riferimento delineato dal d. l. n. 262 del 2006 e dal d.lgs. n. 346 del 1990.

Deve procedersi, allora, ad una operazione interpretativa diversa da quella puramente letterale, e ciò al fine di armonizzare l'art. 56 bis con le disposizioni che disciplinano la reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni, considerato che non è un dato conclusivo il diverso regime delle aliquote e delle franchigie attualmente vigente, avuto riguardo alla natura di rinvio "dinamico" e non "statico" attribuibile al richiamo, operato dalla disposizione in esame, alla disciplina delle aliquote e franchigie applicabili alle donazioni.

Si tratta di una interpretazione che non appare in contrasto con altri interessi meritevoli di tutela, o con i principi generali dell'ordinamento tributario, certamente consentita dal fatto che, come già detto, la normativa in tema di accertamento delle liberalità indirette e di registrazione volontaria delle stesse venne introdotta dal legislatore nel contesto delle disposizioni del TUS e, pertanto, essa non poteva che far riferimento, tramite richiamo, alle aliquote e franchigie previste dal TUS ed all'epoca vigenti (si pensi all'aliquota massima del 7 per cento applicata in chiave latamente sanzionatoria).

E' appena il caso di osservare, invece, la peculiare tecnica legislativa utilizzata con il riferimento, contenuto nell'art. 2 comma 47, d. l. n. 262 del 2006, alle "disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001", com'è reso evidente dalla formulazione della norma, che fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54 ed il generale limite di compatibilità, rinvia proprio e solo alle disposizioni richiamate, le quali diventano idealmente parte integrante dell'atto rinviante, così come esse si trovavano scritte nel momento a cui il rinvio fa riferimento.

E' appena il caso di osservare, invece, la peculiarità della tecnica legislativa utilizzata con il riferimento, contenuto nell'art. 2 comma 47, d. l. n. 262 del 2006, alle "disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001", com'è reso evidente dalla formulazione della norma, che fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54 ed il generale limite di compatibilità, rinvia proprio e solo alle disposizioni richiamate, le quali diventano idealmente parte

“statico” attribuibile al richiamo operato dall’art. 56 bis in esame alla disciplina delle aliquote e franchigie applicabili alle donazioni.

Si tratta di una interpretazione che non appare in contrasto con altri interessi meritevoli di tutela, o con i principi generali dell’ordinamento tributario, certamente consentita dal fatto che, come già detto, la normativa in tema di accertamento delle liberalità indirette e di registrazione volontaria delle stesse venne introdotta dal legislatore nel contesto delle disposizioni del TUS e, pertanto, essa non poteva che far riferimento, tramite richiamo, alle aliquote e franchigie previste dal TUS ed all’epoca vigenti (si pensi all’aliquota massima del 7 per cento applicata in chiave latamente sanzionatoria).

E’ appena il caso di osservare, invece, la peculiarità della tecnica legislativa utilizzata con il riferimento, contenuto nell’art. 2 comma 47, d. l. n. 262 del 2006, alle “disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001”, com’è reso evidente dalla formulazione della norma, che fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54 ed il generale limite di compatibilità, rinvia proprio e solo alle disposizioni richiamate, le quali diventano idealmente parte integrante dell’atto rinviante, così come esse si trovavano scritte nel momento a cui il rinvio fa riferimento.

Ciò detto, in caso di accertamento officioso, il comma 2 dell’art. 56-bis, d.lgs. citato, prevede l’applicazione dell’aliquota unica del 7 per cento, all’epoca la misura massima prevista, ed a prescindere dal grado di parentela del beneficiario, da calcolare sulla parte dell’incremento patrimoniale dovuto alla liberalità eccedente la sopra indicata soglia di 350 milioni di lire.

Secondo la prescelta interpretazione logico-sistematica della disposizione, si deve evitare l’applicazione di una aliquota e di una franchigia non più previste dalla novellata imposta, ed al fine di consentire ad essa disposizione di continuare ad operare, in maniera non priva di coerenza, nel modificato contesto normativo di riferimento, si deve guardare alle nuove disposizioni e, segnatamente, all’art. 2, commi 49 e 49 bis, d. l. n. 262 del 2006.

Del resto, se è vero che l’articolo 2, comma 50, d. l. n. 262 del 2006, stabilisce l’applicazione delle disposizioni del TUS “in quanto compatibili”, tale limite non preclude

l'armonizzazione del contenuto della disposizione in esame con le nuove aliquote e franchigie nei termini qui considerati.

Ne discende che l'articolo 56-bis, comma 1, va interpretato nel senso che le liberalità diverse dalle donazioni (e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti), ossia 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 irrilevante a tali fini la formale stipula di un atto e viceversa rilevante il fatto economico provocato dal trasferimento da un patrimonio ad un altro, sono accertate e sottoposte ad imposta in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, se sono di valore superiore alle franchigie oggi esistenti: euro 1.000.000 per coniuge e parenti in linea retta, euro 100.000 per fratelli e sorelle, euro 1.500.000 per persone portatrici di handicap, mentre per i casi in cui la norma vigente non prevede franchigie (ovvero con riguardo a soggetti diversi da coniuge, parenti in linea retta, fratelli e sorelle, persone portatrici di handicap), l'imposta trova applicazione sull'intero importo della liberalità.

Per le fattispecie di liberalità imponibili come sopra individuate, l'aliquota da applicare è quella dell'8 per cento, che costituisce attualmente la percentuale massima prevista dalla legge, a prescindere dal rapporto di parentela del beneficiario, così da mantenere la funzione latamente sanzionatoria contemplata dal legislatore (l'aliquota del 7% non esiste più e non appare coerente "mescolare" tra loro aliquote e franchigie vecchie e nuove).

A ciò si aggiunga che, con riguardo alla registrazione volontaria prevista dall'articolo 56-bis, comma 3, - ipotesi che non assume concreto rilievo decisorio ma che si esamina per completezza argomentativa -, il rinvio operato dall'articolo 56-bis, alle aliquote di cui all'articolo 56 (disposizione espressamente abrogata, nei commi da 1 a 3, dal d. l. n. 262 del 2006), deve ora essere inteso come riferito alle nuove aliquote e franchigie introdotte dall'articolo 2, commi 49 e 49 bis, del d.lgs. più volte citato, così da mantenere il regime impositivo più favorevole riservato al contribuente totalmente collaborativo.

La sentenza impugnata, in conclusione, va corretta nella motivazione, ai sensi dell'art. 384, co. 4, c.p.c., laddove non ha fatto applicazione dei principi innanzi esposti e non

va cassata, in difetto di impugnazione incidentale, da parte dell'agenzia delle entrate, in relazione alla più favorevole aliquota (7 per cento) applicata alla contribuente.

La assoluta novità delle questioni trattate giustifica la compensazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese del presente giudizio.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.p.r. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, se dovuto.

Così deciso, nella camera di consiglio della V civile, il 7 ottobre 2020.

Il Presidente


(Domenico Chindemi)