

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 11831 Anno 2022**

**Presidente: DI IASI CAMILLA**

**Relatore: BALSAMO MILENA**

**Data pubblicazione: 12/04/2022**

### SENTENZA

sul ricorso 11238/2015 proposto da:

Francesco Donà Delle Rose rappresentato e difeso dall'avv. Giovanni Balbi, in forza di procura speciale in calce del ricorso, ed elettivamente domiciliato presso lo studio sito in Roma alla via Scialoja n. 3

- ricorrenti -

contro

Agenzia delle Entrate rappresentata e difesa dall'avvocatura dello Stato ed elettivamente domiciliata alla via dei Portoghesi n.3

- controricorrente

### NONCHE'

Luigi Donà Delle Rose rappresentato e difeso dall'avv. Aurelio Raiola, in forza di procura speciale in calce del ricorso, ed elettivamente domiciliato presso lo studio dell'avv. A. Seganti sito in Roma alla via Pilo Albertelli 15

controricorrente

-avverso la sentenza n. 1618/2014 emessa dalla CTR Veneto

140  
2022

e depositata il 22.10.2014 e non notificata; udita la relazione della causa svolta all'udienza pubblica dell'1.02.2022 dal Consigliere Dott. ssa Milena Balsamo; lette le conclusioni rassegnate dal Procuratore Generale della Repubblica nel senso dell'accoglimento del primo e del terzo motivo.

#### ESPOSIZIONE DEI FATTI DI CAUSA

1. I fratelli Luigi e Nicolò Donà Delle Rose, con atto per notar S. Bandieramonte, davano esecuzione ai patti contenuti nel contratto preliminare dell'11 Dicembre 2009, registrato al n. rep. 15389, con il quale Luigi prometteva di vendere al fratello, che prometteva di acquistare per sé o per persona da nominare (entro la data del 31 dicembre 2010), una quota ideale pari ad un terzo della piena proprietà indivisa del palazzo nobiliare di Venezia, sul quale Nicolò aveva già l'usufrutto sulla quota dei due terzi dell'immobile, mentre suo figlio era nudo proprietario per la medesima quota del compendio immobiliare.

Nell'atto notarile di vendita, Luigi Donà Delle Rose era rappresentato dal fratello acquirente della quota ideale.

Assume il ricorrente che al momento della vendita "alienava l'usufrutto al fratello e con atto separato e contestuale cedeva la nuda proprietà della quota al nipote Francesco"; nella premessa dell'atto, il notaio rogante dichiarava che il promittente acquirente aveva indicato come electus per la nuda proprietà il figlio Francesco.

Sulla scorta delle espressioni contenute nel rogito notarile, l'Agenzia delle Entrate emetteva gli avvisi di accertamento sul presupposto secondo cui non è configurabile un contratto per persona da nominare in quanto nel preliminare la facoltà di nominare il terzo era esercitabile fino alla stipula del rogito, sicché riteneva sussistente un doppio trasferimento immobiliare (una operazione di rivendita, in quanto il contratto produrrebbe i suoi effetti tra i contraenti originari ai sensi dell'art. 1405 c.c.), applicando in tal senso l'art.32 DPR 131 del 1986. L'ente finanziario liquidava dunque oltre ad una maggiore imposta di registro anche una imposizione fiscale per la donazione.

I contraenti Luigi e Nicolò impugnavano gli avvisi dinanzi alla CTP di Venezia che, riuniti i ricorsi, li respingeva.



La sentenza veniva gravata dinanzi alla CTR del Veneto, la quale accoglieva parzialmente il ricorso, dichiarando non dovuto quanto richiesto a Luigi Donà delle Rose, sul rilievo che egli era estraneo alla donazione in favore di Francesco e respingendo il ricorso proposto da Francesco Donà Delle Rose.

Per la cassazione della sentenza hanno proposto ricorso Francesco Donà Delle Rose sulla base di tre motivi.

Ha replicato con controricorso l'ente finanziario.

Replicava anche Luigi Donà Delle Rose che insisteva sulla correttezza della decisione impugnata.

Il P.G. ha concluso per l'inammissibilità del ricorso ed in subordine per l'accoglimento del primo e del terzo motivo.

#### ESPOSIZIONE DELLE RAGIONI DI DIRITTO

2. Con il primo motivo di ricorso Francesco Donà Delle Rose lamenta omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione; per non avere la Commissione tributaria regionale esaminato né il motivo di appello con il quale si eccepiva l'errore dell'Amministrazione finanziaria nel considerare tardiva la nomina del terzo amicus né la natura dei beni trasferiti, da qualificarsi di interesse culturale e sottoposti a vincolo, con conseguente necessità di applicazione dell'imposta di donazione in misura fissa.

3. Con il secondo motivo di ricorso si prospetta la violazione dell'art. 59 con riferimento alla lettera g) dell'art. 12 del d.lgs. n. 346/90 in relazione all'art. 360 n. 3), c.p.c.; per non avere il decidente applicato l'imposta in misura fissa per i beni culturali vincolati di cui all'art. 12 cit..

4. La terza censura deduce la violazione o falsa applicazione di legge, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c., segnatamente dell'art. 1, comma 4-bis, d. lgs. 31.10.1990, n. 346; per avere il giudicante qualificato l'atto tassato come donazione indiretta a favore dell'odierno ricorrente da parte di suo padre, Nicolò Donà Delle Rose, ma senza applicare l'imposta in misura fissa.

5. Occorre premettere che i vizi denunziati con la prima censura vanno qualificati sotto il profilo della nullità della sentenza o del procedimento (art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.) per omessa pronuncia su un motivo di appello.

6. La prima censura è priva di pregio.

Deve evidenziarsi che non vi è stata alcuna omessa pronuncia da parte dei giudici regionali, i quali, nell'escludere che il contratto definitivo traslativo dei diritti immobiliari fosse stato posto in essere in esecuzione del contratto preliminare in quanto " innovativo rispetto al primo", hanno ritenuto che la nomina dell'*electus*, nel rogito notarile del 21.10.2010, avrebbe dovuto consentire il subentro nel contratto, per effetto della nomina e della sua contestuale accettazione e, dunque, l'acquisto dei diritti e l'assunzione degli obblighi già facenti capo al contraente originario con effetto retroattivo.

Invece, motiva il decidente che, con l'atto definitivo di trasferimento immobiliare, Francesco non era subentrato nella posizione del promittente acquirente, avendo acquisito solo la nuda proprietà dei diritti immobiliari ceduti, mentre l'usufrutto veniva acquistato dal padre Nicolò, per un corrispettivo dissimile da quello indicato nel contratto preliminare di vendita, nel quale Nicolò Donà Delle Rose aveva promesso di acquistare la quota di parte dell'immobile de quo per il corrispettivo di euro 400.0000,00, somma che risultava già versata mediante compensazione coi crediti vantati nei confronti del fratello Luigi. Con la conseguente infondatezza della eccezione relativa alla tempestività della nomina dell'*electus*, mancando, nel caso in esame, l'unitarietà logico-giuridica della sequenza preliminare-definitivo, come accertato dalla Regionale.

7. La seconda doglianza, relativa all'applicabilità dell'imposta in misura fissa, trattandosi di beni vincolati, non supera il vaglio di ammissibilità.

L'illustrazione del motivo non risulta affatto dimostrativa della mancata pronuncia sul motivo di appello, non senza doversi rilevare che tale motivo avrebbe dovuto essere individuato o tramite riproduzione diretta o tramite riproduzione indiretta, con precisazione della parte dell'atto di costituzione in cui l'indiretta riproduzione trovava corrispondenza: ciò ai sensi del disposto dell'art. 366, n. 6), c.p.c. che si applica anche alla indicazione degli atti processuali su cui si fonda il ricorso o il motivo di ricorso. Il ricorrente che proponga in cassazione una questione ha l'onere di allegare l'avvenuta deduzione della questione nel giudizio di appello ed anche di localizzare l'atto processuale del giudizio precedente in cui la questione risulta dedotta, in modo da consentire

alla corte l'accertamento ex actis della veridicità di tale asserzione prima di esaminare nel merito la questione stessa (Cass. n. 16502/2017, in motiv; n. 9138/2016). Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, difatti, i motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena d'inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio d'appello, non essendo prospettabili per la prima volta in sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase di merito, tranne che non si tratti di questioni rilevabili d'ufficio (v. Cass. Sez. 3, 09/01/2002 n. 194; più di recente, v. Cass. Sez. 6 - 1, 09/07/2013 n. 17041; n. 25319/2017; n. 907/2018).

Nel caso in esame non solo il ricorrente non ha trascritto le difese che avrebbe riformulato al momento della costituzione in appello, ma dalla pronuncia impugnata non risulta affatto la proposizione di detta doglianza.

In ogni caso, le imposte applicate sono proprio quelle richieste nell'atto notarile per i beni vincolati.

8. La terza censura è fondata.

8.1 Per il compiuto esame della questione è necessario ricostruire sinteticamente lo sviluppo del rapporto contrattuale: come emerge dalla sentenza della CTR, con preliminare di compravendita dell'11.12.2009, registrato il 14.12.2009, Luigi Donà Delle Rose prometteva al fratello Nicolò o a persona da nominare nell'atto definitivo, quota parte di un immobile sito in Venezia per il corrispettivo di euro 4.000.000,00 somma considerata già corrisposta mediante compensazione di crediti vantati da Nicolò nei confronti del fratello Luigi. In data 21.12.2010, con atto notarile registrato il 5.01.2011, il promittente acquirente, a scioglimento della riserva contenuta nel preliminare, indicava suo figlio Francesco quale acquirente della nuda proprietà della quota dell'immobile, mentre egli ne acquistava l'usufrutto, al prezzo di euro 3.800.0000 e precisando che nessuna somma veniva versata da Francesco, in quanto il prezzo del trasferimento immobiliare era avvenuto mediante compensazione dei crediti di pari importo che Nicolò vantava nei confronti del fratello.

Sostiene l'Agenzia delle Entrate che nella fattispecie in esame l'esercizio della nomina del terzo non corrisponderebbe ai requisiti di cui al disposto dell'art.

1402 c.c., in quanto non era stato indicato un termine *certus an et quando*, atteso che per il contratto definitivo non era stata dai contraenti indicata la relativa data di stipula. Con la conseguenza che il contratto avrebbe prodotto i suoi effetti tra i contraenti originari ai sensi del citato art. 1405 c.c.

8.2 Nel caso di specie, l'Agencia da una nomina del terzo non conforme ai requisiti di cui all'art. 1402 c.c. fa conseguire la presunzione di un doppio trasferimento immobiliare, come espressamente indicato nell'avviso allegato, laddove si afferma che non potendosi configurare una vera nomina del terzo, gli effetti del contratto si sarebbero prodotti nei confronti delle parti originarie, con la conseguenza che Luigi avrebbe alienato al fratello l'intera proprietà e contestualmente Nicolò avrebbe rivenduto la nuda proprietà al figlio, a titolo di donazione indiretta, valutando in euro 1.995.000, il valore dell'usufrutto e 1.805.000 quello della nuda proprietà. Da detta ricostruzione, l'Agencia ha ritenuto di applicare l'imposta di registro nella misura del 3%, ipotecaria e catastale rispettivamente nella misura del 2% e dell'1% all'atto di trasferimento intervenuto (ad avviso dell'Agencia tra il padre ed il figlio) e l'imposta di donazione sul medesimo atto di donazione indiretta.

8.3 In realtà, applicando l'art. 32 DPR 131/86 - secondo il quale *"La dichiarazione di nomina della persona, per la quale un atto è stato in tutto o in parte stipulato, è soggetta all'imposta in misura fissa a condizione che la relativa facoltà derivi dalla legge ovvero derivi da espressa riserva contenuta nell'atto cui la dichiarazione si riferisce e sia esercitata, entro tre giorni dalla data dell'atto, mediante atto pubblico ovvero mediante scrittura privata autenticata o presentata per la registrazione entro il termine stesso. Se la dichiarazione di nomina viene fatta nello stesso atto o contratto che contiene la riserva non è dovuta alcuna imposta. In ogni altro caso, nonché quando la dichiarazione di nomina non è conforme alla riserva o è fatta a favore di altro partecipante alla gara, è dovuta l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione"*- consegue che la nomina tardiva o inefficace del terzo determina l'applicazione dell'imposta di registro, ma pur sempre con riferimento al preliminare di compravendita.

La soluzione della controversia presuppone l'esatta interpretazione del testo dell'art.32 DPR n.131 del 1986, in base al quale «*quando la dichiarazione di nomina non è conforme alla riserva ... (omissis) .. è dovuta l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione*»; la previsione normativa, pertanto, consente l'applicazione della imposta dovuta per il contratto al quale è apposta la clausola per persona da nominare sia nei confronti dell'originario contraente che di quello nominato, sempre che la nomina sia avvenuta senza il rispetto delle previsioni contenute nella riserva. Stante la natura dell'imposta di registro quale imposta d'atto, ne consegue che la "duplicazione" prevista dall'art.32 consente di estendere l'imposizione sia nei confronti del contraente originario che del terzo nominato fuori termine, salvo restando che il regime dell'imposizione ed, in particolare, l'applicazione in misura fissa o proporzionale, dipendono dalla natura del contratto stipulato per persona da nominare; sicchè se il contratto era sottoposto all'imposta in misura fissa, solo questa sarà ugualmente applicabile nei confronti del terzo nominato. Del resto, l'art.32 non fa altro che applicare in ambito tributario il consolidato principio civilistico dettato dall'art.1405, in virtù del quale se la dichiarazione di nomina non è fatta validamente nel termine stabilito dalla legge o dalle parti, il contratto produce i suoi effetti fra i contraenti originari; applicando tali principi al caso di specie, ne consegue che la nomina del terzo tardiva o inefficace - qual è quella intervenuta nel caso di specie - determina che il contratto preliminare si consolida in capo alle parti originarie e la successiva nomina è considerata alla stregua di un ulteriore contratto preliminare (Cass. n.3176/2018; n. 26379/2019); in conclusione può affermarsi che, nel caso di contratto preliminare di compravendita con riserva di nomina del terzo, la nomina tardiva determina unicamente l'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa sia nei confronti dell'originario promissario acquirente, che del terzo nominato tardivamente, mentre l'imposta di registro proporzionale dovuta in relazione al contratto definitivo di compravendita graverà esclusivamente sulle parti che hanno stipulato l'atto( restando del tutto estraneo a tale contratto il promissario acquirente che ha eventualmente effettuato, sia pur oltre il termine contrattuale, la nomina del terzo).



Pertanto, la natura preliminare dell'atto stipulato non viene meno per il solo fatto della inefficacia della riserva di nomina e della dichiarazione di nomina; Né sembra possibile procedere ad una "riqualificazione" della successiva dichiarazione di nomina quale cessione del contratto preliminare oppure quale nuovo trasferimento immobiliare. Del resto, se si volesse aderire alla tesi dell'Agenzia secondo la quale Nicolò avrebbe acquistato l'intera proprietà dal fratello già col preliminare e poi trasferito la nuda proprietà al figlio, allora avrebbe dovuto qualificare l'operazione come donazione diretta, tenendo conto delle franchigie ed applicando le relative imposte.

Invece, la stessa Agenzia pur avendo proceduto ad una ricostruzione della fattispecie non conforme agli istituti civilistici né alle norme tributarie in materia, ha finito col qualificare il versamento del prezzo da parte di Nicolò come donazione indiretta contestualmente riqualificando il trasferimento immobiliare tra Luigi e Francesco come intervenuto tra padre e figlio, applicando imposte di registro, ipotecarie e catastali e di donazione.

In conclusione può affermarsi che, nel caso di contratto preliminare di compravendita con riserva di nomina del terzo, la nomina tardiva o inefficace determina l'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa sia nei confronti dell'originario promissario acquirente, che del terzo nominato tardivamente, mentre l'imposta di registro proporzionale dovuta in relazione al contratto definitivo di compravendita graverà sulle parti che hanno stipulato l'atto.

8.4 Occorre premettere che la CTR si è pronunciata sulla questione dell'imposizione fiscale sulla donazione indiretta a pagina 7 della sentenza, escludendo l'applicazione dell'art. 1 comma 4 bis d.P.R. n. 346/90. Risulta dalla medesima pronuncia – in mancanza di trascrizione dell'atto di trasferimento immobiliare - che l'usufrutto sulla quota dei diritti immobiliari veniva acquistato da Nicolò Donà delle Rose, il quale indicava suo figlio Francesco quale acquirente della nuda proprietà delle quote e dichiarava di aver versato l'intero corrispettivo di euro 3.800,000,00 mediante compensazione di crediti vantati nei confronti del fratello. A pagina 7 della sentenza impugnata si legge che *"il contratto definitivo comprende un contratto di compravendita tra Luigi e Nicolò ed un atto a titolo gratuito tra Nicolò ed il figlio Francesco avente ad oggetto la nuda*



*proprietà*". Sempre da quanto si legge nella sentenza, nell'atto di compravendita si dava atto che sebbene la nomina dell'*electus* non doveva considerarsi a titolo gratuito, in quanto mancava *l'animus donandi*, nessuna somma di denaro era stata corrisposta dal figlio Francesco al padre Nicolò. E, del resto, anche l'Agenzia qualifica l'acquisto della nuda proprietà quale donazione indiretta.

Le liberalità di cui si discute sono state effettuate nell'anno 2010, 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. In particolare, il presupposto impositivo è stato individuato, ex novo, dall'art. 2, comma 47, del citato D.L. n. 262/2006, il quale dispone testualmente 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 ...*".

Anche se tale norma, a differenza dell'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 346/1990, non menziona le "*altre liberalità tra vivi*", la giurisprudenza è pressoché unanime nel ritenere che le liberalità indirette restano tassabili nell'ambito del "nuovo" tributo successorio, in quanto le stesse costituiscono una *species* del più ampio *genus* rappresentato dai "trasferimenti di beni e diritti a titolo gratuito", espressamente richiamati dalla norma testè citata.

8.5 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 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; 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;" 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". 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."

Ai sensi del citato comma 4 *bis*, restano dunque soggette ad imposta di donazione tutte le liberalità indirette che emergono da atti soggetti a registrazione: - aventi ad oggetto beni o diritti diversi da immobili o aziende (ad es, quote di partecipazione societaria, crediti, beni mobili compreso il danaro, ecc.); - non "collegati" all'atto traslativo o costitutivo di diritti reali immobiliari o di aziende; qui peraltro precisandosi che anche un'eventuale mancanza di contemporaneità tra la liberalità indiretta e l'atto soggetto a registrazione da cui essa si desume non esclude necessariamente il "collegamento". In realtà, il riferimento in tale sede ai solo atti soggetti a registrazione è giustificato dal contesto normativo, in quanto il comma 4-bis, quanto meno nelle ipotesi di sua più lineare e sicura applicazione, ha ad oggetto fattispecie nelle quali si è in presenza di atti scritti, come tali soggetti a registrazione, nell'ambito dei quali può riscontrarsi l'esistenza di una liberalità (anche indiretta) collegata. La *ratio* di tale disposizione va rinvenuta nella volontà di evitare una sorta di doppia imposizione su un fenomeno sostanzialmente unitario; del resto occorre ricordare che uno dei principali obiettivi del legislatore del 2000 è stato quello di far emergere, attraverso la mitigazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, non solo materia

imponibile ai fini di detta imposta, ma altresì l'esistenza di trasferimenti patrimoniali rilevanti ai fini dell'imposizione diretta.

Orbene, la disposizione in esame appare del tutto coerente con tale obiettivo, in quanto esclude da imposizione indiretta talune liberalità, incentivando il contribuente alla loro esteriorizzazione. Dunque, laddove lo scopo della donazione è di arricchire un altro soggetto senza che vi sia alcun obbligo giuridico che lo imponga, esso può essere raggiunto anche con negozio diverso dalla donazione tipica, il quale, proprio perché utilizzato per perseguire lo scopo donativo, va assoggettato alla disciplina sostanziale della donazione.

8.6 Il legislatore sembra aver ridisegnato ex novo il presupposto impositivo e, senza dubbio, la norma in questione attiene alla delimitazione oggettiva della fattispecie soggetta a tassazione. L'aspetto di maggiore problematicità della previsione normativa qui al vaglio è quello attinente alla nozione di "collegamento" che deve sussistere fra la liberalità non donativa e l'atto traslativo oneroso assoggettabile ad Iva o registro proporzionale, al fine di poter escludere l'applicazione del tributo successorio. Si discute se il collegamento funzionale fra la liberalità e l'acquisto dell'immobile o dell'azienda possa risultare soltanto da elementi univoci, quali l'intervento in atto del disponente piuttosto che una dichiarazione espressa dell'acquirente circa la provenienza della liquidità utilizzata per pagare l'alienante, o se, invece, possa essere desunto anche sulla base di elementi oggettivi, quali, ad esempio, un bonifico bancario effettuato all'acquirente da un suo familiare in prossimità del rogito notarile, oppure l'utilizzo di assegni riferibili a conti correnti di familiari dell'acquirente.

In particolare è stato affermato che, stante il silenzio della norma, la prova del collegamento in parola può essere data *"adducendosi un qualsivoglia elemento che corrobora la funzionalità dell'atto liberale all'acquisto dell'immobile o dell'azienda"*.

Nella presente fattispecie, la sussistenza di una donazione "indiretta" emerge dal medesimo atto traslativo di diritti immobiliari, laddove Nicolò Donà delle Rose – *premessò che la nomina dell'electus non era da considerarsi a titolo gratuito* -

dà atto di *aver corrisposto l'intero corrispettivo dell'acquisto immobiliare, senza la partecipazione all'adempimento da parte del figlio Francesco.*

Sebbene, manchi l'enunciazione chiara della donazione, risulta che si tratta di compravendita posta in essere con provvista propria di Nicolò Donà delle Rose e, come tale, 'collegato' a preordinato atto di liberalità, tant'è che lo stesso donante dichiara *che nessuna somma veniva versata dal figlio.*

E, del resto, lo stesso avviso di liquidazione provvede a tassare l'atto di "donazione indiretta tra padre e figlio".

Contrariamente a quanto affermato in alcune decisioni di questa Corte (Cass.ord.n.2777/16; n. 13133/2016), la norma relativa alla individuazione dei presupposti per l'applicazione del tributo ( o come si sostiene, più in generale, per la fruizione del beneficio fiscale) non presuppone l'esplicito esercizio del diritto corrispondente da parte del contribuente, il quale non è conseguentemente onerato dal farne espressa dichiarazione in atto; ciò in quanto la norma in disamina individua i presupposti per l'applicazione dell'imposta alle donazioni dirette nella volontaria registrazione dell'atto ovvero nella dichiarazione del contribuente resa in sede di accertamento ex art. 56 d.lgs. n. 396/96. Né, d'altra parte, può omettersi la circostanza che le pronunce menzionate fanno riferimento all'esigenza di un nesso di collegamento esplicito tra il diverso atto di donazione e l'atto di compravendita soggetto a tassazione, mentre nel caso che qui ci occupa la dichiarazione dalla quale si evince che la provvista è stata esplicitamente fornita dall'acquirente-padre è contenuta nel corpo del contratto di vendita e riconosciuta persino dall'Agenzia.

8.4 Al riguardo, va messo in evidenza che l'art. 1 comma 4 bis cit. pone quale *condizione* per l'irrilevanza impositiva della liberalità indiretta che il trasferimento scenti l'Iva oppure l'imposta proporzionale di registro, non che il contribuente dichiari la finalità donativa. Si può dunque sostenere che l'art. 1, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 346/1990 abbia proprio la funzione di impedire che nei casi in esso contemplati trovi applicazione il principio generale per cui le liberalità indirette debbono ritenersi esclusivamente

soggette all'imposta di donazione, stabilendo al contempo che agli stessi debba applicarsi esclusivamente il regime fiscale relativo al "negoziio-mezzo".

Secondo tale ricostruzione l'art. 1, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 346/1990 può dunque anche essere letto a contrario come una legittimazione del principio per cui, al di fuori dei casi dallo stesso contemplati, le liberalità indirette sono soggette alla sola imposta di donazione.

L'analisi sin qui condotta ci porta alle seguenti considerazioni conclusive.

Il fenomeno delle liberalità indirette è rimasto certamente tassabile nell'ambito della "nuova" imposta di donazione, in quanto lo stesso rientra nell'ampia nozione di "trasferimenti gratuiti" che il legislatore tributario del 2006 ha ritenuto di utilizzare ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo del tributo.

8.5 Tuttavia, le liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione devono sempre essere assoggettate all'imposta di donazione, salvo quelle 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'Iva.

Le altre liberalità indirette, quelle cioè non risultanti espressamente in atti soggetti a registrazione, confluiscono nella fattispecie delle liberalità indirette non formalizzate, accertabile e tassabile alle condizioni previste dall'art. 56-bis del D.Lgs. n. 346/1990. Quando il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 si occupa (all'art. 56-bis, T.U.S.D., rubricato "Accertamento delle liberalità indirette") della tassazione delle liberalità diverse dalla donazione "formale", enuncia due principi: a) la facoltà del contribuente di registrare "volontariamente" le liberalità indirette (art. 56-bis, comma 3, T.U.S.D.); b) il potere dell'Amministrazione di accertare le liberalità indirette solo al ricorrere di due presupposti (art. 56-bis, comma 1, T.U.S.D.): - "quando l'esistenza" della liberalità indiretta "risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi"; - "quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a

quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire".

Se, dunque, il potere dell'Amministrazione di accertare donazioni "indirette" si ha solo al ricorrere dei predetti due presupposti, pare potersi concludere che non vi sia un obbligo generalizzato di registrare tutte le donazioni "indirette" risultanti (anche per via di enunciazione) da atti soggetti a registrazione, ma si pongano solo le dette ipotesi di tassazione delle donazioni "indirette" risultanti da atti soggetti a registrazione (fermo restando l'esonero da tassazione per le donazioni "indirette" rientranti nel perimetro di quelle identificate nell'art. 1, comma 4-bis, T.U.S.D.).

9. Con la conseguente esclusione, nel caso di specie, dell'imposta di donazione, comunque applicata dall'Ufficio unitamente alle imposte di registro e ipocatastali richieste per il medesimo atto di acquisto della nuda proprietà sulla quota ideale dell'immobile.

10. In conclusione, il ricorso va accolto con riferimento al terzo motivo; la sentenza impugnata va cassata con accoglimento del ricorso originario del contribuente limitatamente alla non debenza dell'imposta di donazione.

In considerazione dell'evoluzione giurisprudenziale in materia, appare opportuno compensare le spese dell'intero giudizio.

P. Q. M.

La Corte

Accoglie l'ultimo motivo, respinti gli altri; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente limitatamente alle imposte di donazione non dovute; compensa le spese di lite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione della Corte di cassazione, l'1.02.2022, *ricorso del 3/2/2022*.

Il Consigliere estensore

Milena Balsamo



Il Presidente

Camilla Di Iasi

