

IMPOSTE INDIRETTE

La Cassazione tassa anche le donazioni non formalizzate

di **Ennio Vial**

La sentenza della [Corte di Cassazione n. 634/2012](#) ha statuito che anche il **mero bonifico** non formalizzato effettuato da un **genitore** ad un **figlio** costituisce presupposto per l'applicazione dell'**imposta di donazione**. L'intervento ha destato particolare scalpore tra gli operatori, in quanto ha manifestato una presa di **posizione nuova** che deve tuttavia essere attentamente ridimensionata anche alla luce di autorevoli commenti giunti dalla dottrina.

Il caso era il seguente: **due fratelli** impugnano un **avviso di accertamento** ed irrogazione di sanzioni con il quale l'ufficio contestava loro la **mancata denuncia** di una **donazione** (in valuta estera e oro) ricevuta dal nonno nell'anno 1997 e il **mancato versamento** della relativa **imposta**. Di conseguenza, calcolava le imposte dovute e irrogava le relative sanzioni.

L'accertamento trae origine dalle risultanze di un **processo penale** nell'ambito del quale, secondo l'ufficio, erano stati acquisiti documenti che provavano che il nonno dei contribuenti aveva erogato agli stessi, appunto nell'anno 1997, **valuta estera** ed **oro** per un valore di circa un milione e mezzo di Euro.

La **CTP** ha **rigettato** i ricorsi dei fratelli mentre la **CTR** ne ha **accolto** gli appelli escludendo la sussistenza dei presupposti dell'imposta in quanto la **donazione** non si sarebbe perfezionata per difetto dei requisiti di forma previsti, a **pena di nullità**, dall'art. 782 c.c. e per la mancanza di un valido atto di accettazione.

Si ricorda come l'art. 782 c.c. stabilisce che *“la **donazione** deve essere fatta per **atto pubblico**, sotto pena di nullità. Se ha per oggetto **cose mobili**, essa non è valida che per quelle specificate con indicazione del loro **valore** nell'atto medesimo della donazione, ovvero in una nota a parte sottoscritta dal donante, dal donatario e dal notaio. **L'accettazione** può essere fatta nell'atto stesso o con atto pubblico posteriore. In questo caso la donazione non è perfetta se non dal momento in cui l'atto di accettazione è **notificato** al donante. Prima che la donazione sia perfetta, tanto il donante quanto il donatario possono revocare la loro dichiarazione.”*

La Corte di **Cassazione rigetta** le tesi della commissione tributaria regionale sostenendo che in base all'art. 1 del D.Lgs. 346/1990 il presupposto per **l'applicabilità** dell'**imposta** sulle donazioni va individuato nel **trasferimento per scopo di liberalità** di un diritto o della titolarità di un bene senza che abbia rilevanza alcuna l'inosservanza della forma dell'atto pubblico.

Del resto, secondo i supremi giudici, la **mera donazione non formalizzata** permetterebbe di **eludere** l'imposta con un sacrificio del principio di **capacità contributiva** di cui all'art. 53 della costituzione.

Sul punto sono citati un paio di **precedenti giurisprudenziali** (Sentenza n.22118/2010 e sentenza n. 2698/2002).

A ben vedere, la sentenza non tiene conto di un **aspetto fondamentale**, ossia del fatto che l'imposta di donazione non colpisce genericamente gli arricchimenti intervenuti quanto gli **arricchimenti espressamente formalizzati**.

L'art. 55 co. 1 del D.Lgs. 346/1990 stabilisce espressamente che gli **atti di donazione** sono soggetti a **registrazione** secondo le disposizioni del testo unico dell'imposta di registro.

In sostanza, il riferimento viene operato agli atti formalizzati ai sensi dell'art. 782 del codice civile.

E' pur vero che l'art. **56-bis** prevede la tassabilità delle **donazioni indirette**, ma in questi casi si pone il problema da un lato di valutare **l'effettivo intento donatorio** dall'altro di distinguere la donazione indiretta da un mero spostamento non formalizzato di ricchezza che, essendo privo di causa, porta in prima battuta ad un **obbligo restitutorio** da parte del ricevente.

Il caso della Cassazione ricade proprio in questa seconda ipotesi. Il richiamo al principio **dell'abuso del diritto** appare incongruo in quanto, nella sostanza, porta a travalicare il dato normativo attribuendo un potere impositivo all'Amministrazione finanziaria pur se con il vaglio dei giudici.

Inoltre, va ricordato che in base all'art. **23 della Costituzione** nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. E' prevista quindi una **riserva di legge** per imporre un aggravio patrimoniale in capo ai contribuenti.

Non si condivide quindi la tesi della Corte poiché, nell'affermare l'applicabilità dell'imposta sulle donazioni ad attribuzioni patrimoniali nulle per **carezza di forma**, mette in discussione uno dei principi cardine dell'imposta sulle donazioni, nonché - indirettamente - del tributo di registro, cioè prelievi fiscali concepiti per tassare la ricchezza che si manifesta attraverso determinate **forme giuridiche**.