

Sentenza del 12/04/2023 n. 9780 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A., in proprio ed in qualità di erede del defunto B.B., ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte il 15 ottobre 2019 n. 1095/07/2019, che, in controversia su impugnazione di due avvisi di liquidazione per omesso pagamento dell'imposta sulle donazioni nella misura di Euro 551.086,00 (con i relativi accessori) in relazione alla riqualificazione in termini di liberalità indiretta del trasferimento mediante ordinativo bancario da parte dei genitori B.B. e D.D. in suo favore di attività finanziarie (denaro e titoli) detenute all'estero (Svizzera) ed emerse con l'istanza presentata dai genitori B.B. e D.D. per la procedura di collaborazione volontaria la L. 15 dicembre 2014, n. 186 , ex art. 1, commi 1 e 2, per un totale di Euro 6.888.587,00, ha accolto - dopo la relativa riunione per connessione - gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di A.A. e E.E. (all'epoca in vita) avverso le sentenze depositate dalla Commissione tributaria provinciale di Torino il 26 giugno 2018, nn. 600/03/2018 e 601/03/2018, con la compensazione delle spese giudiziali. Il giudice di appello ha riformato le decisioni di prime cure, sul presupposto che il trasferimento di attività finanziarie in questione, ancorchè sprovvisto dei requisiti formali dell'atto pubblico, integrasse una liberalità (diretta o indiretta, a seconda delle varie opinioni sul punto) e fosse soggetto ad imposta sulle donazioni, per quanto le sanzioni amministrative non fossero dovute sia per il decesso sopravvenuto dell'autore materiale delle violazioni contestate (B.B.) che per la carenza di colpa del beneficiario della liberalità (A.A.). L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso, proponendo ricorso incidentale avverso la medesima sentenza. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per l'accoglimento del settimo motivo, l'inammissibilità del primo motivo, il rigetto del secondo motivo, del terzo motivo, del quarto motivo, del quinto motivo e del sesto motivo, l'assorbimento dei restanti motivi del ricorso principale, nonchè per l'inammissibilità del ricorso incidentale. Il ricorrente principale ha depositato memoria.

2. Il ricorso principale è affidato a dieci motivi.

2.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2 , n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 (in subordine, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5), per essere stati decisi gli appelli riuniti dell'amministrazione finanziaria con motivazione perplessa ed incomprensibile su un fatto decisivo, essendo stata contraddittoriamente definita la liberalità avente ad oggetto il trasferimento delle attività finanziarie, al contempo, sia come "donazione diretta" che come "donazione indiretta", in modo da lasciare la qualificazione del fatto principale del giudizio al libero apprezzamento del lettore.

2.2 Con il secondo motivo, si denuncia falsa applicazione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la fattispecie in esame fosse regolata dalla disposizione citata, che riguarda in via esclusiva la tassazione delle donazioni indirette, pur trattandosi, invece, di una donazione diretta, anche se affetta da nullità per carenza dell'atto pubblico.

2.3 Con il terzo motivo, si denuncia violazione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 55, commi 1 e 1-bis, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello, sempre che la fattispecie fosse qualificata in termini di donazione diretta, che essa fosse soggetta a registrazione anche se in difetto di forma scritta e fosse gravata dall'imposta sulle donazioni nonostante la residenza all'estero del donatario ed il difetto di collegamento del bene donato con il territorio italiano.

2.4 Con il quarto motivo, si denuncia violazione dell'art. 23 Cost. , anche con riferimento al D.L. 15 settembre 1990, n. 262, art. 2, comma 47 , convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'imposta sulle donazioni fosse dovuta per qualsiasi tipo di liberalità, a prescindere dai presupposti previsti dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, artt. 55 e 56-bis .

2.5 Con il quinto motivo, si denuncia violazione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis , anche con riferimento al D.L. 28 giugno 1990, n. 167, art. 5-quater , convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 (come introdotti dalla L. 15 dicembre 2014, n. 186, art. 1, comma 1), in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'"interessato" in grado di rendere dichiarazioni riguardanti l'esistenza di donazioni "nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi" non dovesse necessariamente identificarsi con il donatario, ben potendo identificarsi anche con i donanti, e che la procedura di collaborazione volontaria per l'emersione dei capitali detenuti all'estero potesse rientrare tra i "procedimenti diretti all'accertamento di tributi".

2.6 Con il sesto motivo, si denuncia falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 10 , 15 e 57 , del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, artt. 5 e 60 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'avviso di liquidazione per l'imposta sulle donazioni fosse stato correttamente emesso nei confronti del donatario in forza del rinvio alla disciplina sulla riscossione dell'imposta di registro.

2.7 Con il settimo motivo, si denuncia violazione del D.L. 15 settembre 1990, n. 262, art. 2, commi 49, lett. a , artt. 50 e 53, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334, art. 57 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che il donatario non potesse beneficiare della franchigia prevista per i parenti in linea retta fino al massimo di Euro 1.000.000,00, avendo valutato che essa fosse stata già consumata da donazioni ricevute in precedenza dai propri genitori, là dove, invece, l'imposta sulle donazioni non era in vigore a quell'epoca.

2.8 Con l'ottavo motivo, si denuncia violazione del D.L. 15 settembre 1990, n. 262, art. 2, commi 49 , e art. 50 convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334 , 56-bis del D.Lgs.

31 ottobre 1990, n. 346 , e art. 23 Cost. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che le donazioni aventi ad oggetto le attività finanziarie detenute all'estero fossero state assoggettate ad imposta sulle donazioni con l'aliquota dell'8%, essendo, invece, dovuta l'aliquota del 4%.

2.9 Con il nono motivo, si denuncia falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 55, comma 4 , in conseguenza della violazione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, artt. 55 e 56-bis , nonchè del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 10 , 15 e 57 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che il donatario fosse obbligato al pagamento di interessi moratori per il ritardato pagamento dell'imposta sulle donazioni pur in assenza di un obbligo di registrazione per le liberalità indirette.

2.10 Con il decimo motivo, si denuncia falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 69 , in conseguenza della violazione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, artt. 55 e 56-bis , nonchè degli D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 10 , 15 e 57 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per il solo caso di accoglimento di un eventuale ricorso incidentale parte dell'amministrazione finanziaria in ordine alla debenza delle sanzioni amministrative, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che le sanzioni amministrative per l'omessa registrazione fossero applicabili, salva l'esimente dell'incertezza normativa oggettiva, con riguardo alle donazioni delle attività finanziarie detenute all'estero.

3. Il ricorso incidentale è affidato ad un unico motivo, con il quale si denuncia violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5 , il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 10 e 15 e art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che, nonostante l'affermata sussistenza per donante e donatario dell'obbligo di richiedere la registrazione della donazione, il donatario dovesse essere esentato dalle sanzioni amministrative in materia per carenza di colpa.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo del ricorso principale è infondato.

1.1. Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poichè intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5", 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6"-5, 15 aprile 2021, n. 9975).

Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente" o di "motivazione perplessa e incomprensibile", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost. , comma 6, (tra le tante: Cass., Sez. 1", 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6"-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6"-5, 7

aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5", 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 5", 7 aprile 2022, n. 11282; Cass., Sez. 5", 12 maggio 2022, n. 15135).

1.2 Nella specie, a ben vedere, non si può ritenere che la sentenza impugnata sia insufficiente o incoerente sul piano della logica giuridica, contenendo un'adeguata esposizione delle ragioni sottese all'accoglimento degli appelli riuniti (al di là di ogni considerazione sul piano della loro fondatezza in diritto), con particolare riguardo alla duplice qualificazione del trasferimento dai genitori al figlio di attività finanziarie detenute all'estero mediante ordinativo bancario in termini alternativi di donazione diretta (nulla) o di donazione indiretta (valida). Difatti, il giudice di appello ha semplicemente tenuto conto in motivazione delle diverse interpretazioni sulla natura giuridica della fattispecie in decisione, valutandone l'irrelevanza e l'indifferenza in relazione all'onnicomprendività ed all'omogeneità del trattamento impositivo per i diversi tipi di donazione.

Tanto si evince dal tenore letterale dei seguenti passaggi: "In quanto donazione diretta sussiste, quindi, il presupposto impositivo, anche qualora si intenda ricorrente una donazione indiretta, così come qualificata dall'Ufficio (...). Il Legislatore, avendo attribuito autonoma rilevanza fiscale ai "trasferimenti di beni e diritti... a titolo gratuito", ha dunque ricompreso, nell'ambito applicativo della nuova imposta sulle donazioni ogni forma di liberalità tra vivi, comprese le liberalità indirette"; "In definitiva, dunque, la liberalità disposta dai coniugi A.A. e D.D. in favore del proprio figlio, da qualificarsi donazione diretta ancorchè invalida ovvero quale donazione indiretta dichiarata dagli interessati nel corso di un procedimento di accertamento e determinante un incremento patrimoniale superiore alla franchigia di legge, deve ritenersi legittimamente recuperabile ad imposizione ai sensi del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 56-bis ".

1.3 Ne deriva che il decisum è conforme al canone del minimo costituzionale, non ravvisandosi alcuna antinomia sul piano logico-argomentativo tra le contrapposte qualificazioni della vicenda negoziale, la cui coesistenza è semplicemente giustificata da un'esigenza di completezza motivazionale e non influisce minimamente sull'esito della decisione finale.

2. Il secondo motivo, il quarto motivo, il quinto motivo e l'ottavo motivo - la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta per la comune attinenza al trattamento impositivo della fattispecie sub iudice - sono infondati, ancorchè la conformità a diritto del dispositivo non esima il collegio dalla correzione della motivazione della sentenza impugnata nei sensi specificati in appresso, a norma dell'art. 384 c.p.c. , comma 4.

2.1 Secondo la comune motivazione degli avvisi di liquidazione (che è stata riportata in ricorso, in ossequio al canone di autosufficienza): "L'ufficio ritiene che il trasferimento delle disponibilità finanziarie dalla relazione n. 247/696178 dei signori B.B. e D.D. sulla relazione n. (Omissis) integri l'ipotesi di una liberalità indiretta da sottoporre a tassazione (...)".

2.2 Di recente, sia pure ai soli fini civilistici, le Sezioni Unite di questa Corte hanno statuito che, in tema di atti di liberalità, il trasferimento, attraverso un ordine di bancogiro del disponente, di strumenti finanziari dal conto di deposito titoli del beneficiante a quello del beneficiario non rientra tra le donazioni indirette (art. 809 c.c.), ma configura una donazione tipica (art. 769 c.c.) ad esecuzione indiretta, soggetta alla forma dell'atto pubblico (art. 782 c.c. , comma 1), salvo

che sia di modico valore (art. 783 c.c.), poichè realizzato non tramite un'operazione triangolare di intermediazione giuridica, ma mediante un'intermediazione gestoria dell'ente creditizio. Infatti, l'operazione bancaria tra il donante ed il donatario costituisce mero adempimento di un distinto accordo negoziale fra loro concluso e ad essa rimasto esterno, il quale solo realizza il passaggio immediato di valori da un patrimonio all'altro, e tale circostanza esclude la configurabilità di un contratto in favore di terzo (art. 1411 c.c.), considerato che il patrimonio della banca rappresenta una "zona di transito" tra l'ordinante ed il destinatario, non direttamente coinvolta nel processo attributivo, e che il beneficiario non acquista alcun diritto verso l'istituto di credito in seguito al contratto intercorso fra quest'ultimo e l'ordinante (in termini: Cass., Sez. Un., 27 luglio 2017, n. 18725 - nello stesso senso: Cass., Sez. 2", 19 agosto 2021, n. 23127; Cass., Sez. 2", 24 ottobre 2022, n. 31272).

2.3 In tale direzione, pur prendendo atto della qualificazione datane dalle Sezioni Unite ai fini civilistici, la Sezione Tributaria di questa Corte ha ritenuto che la donazione di denaro depositato, al momento dell'atto di liberalità, presso un conto corrente di un istituto di credito nazionale o estero, la quale sia effettuata tramite bonifico bancario, assuma una diversa connotazione ai fini fiscali (da ultimo: Cass., Sez. 5", 12 gennaio 2022, n. 735).

A tal fine, si è precisato che l'ordine di bonifico ha natura di negozio giuridico unilaterale, la cui efficacia vincolante scaturisce da una precedente dichiarazione di volontà con la quale la banca si è obbligata ad eseguire i futuri incarichi ad essa conferiti dal cliente, e il cui perfezionamento è circoscritto alla banca e all'ordinante, con conseguente estraneità del beneficiario, nei cui confronti, pertanto, l'incarico del correntista di effettuare il pagamento assume natura di delegazione di pagamento (Cass., Sez. 3", 22 maggio 2015, n. 10545; Cass., Sez. 3", 23 maggio 2018, n. 13068; Cass., Sez. 5", 17 marzo 2021, n. 7428). Attraverso l'atto di delegazione si realizza il fine di liberalità, producendo l'effetto, eccedente rispetto al mezzo, di una attribuzione gratuita. Infatti, l'accreditamento nel conto del beneficiario si presenta come il frutto di un'operazione eseguita da un soggetto diverso dall'autore della liberalità sulla base di un rapporto di mandato sussistente tra donante e banca, obbligata in forza di siffatto rapporto ad effettuare la prestazione in favore del beneficiario. Non appare dubitabile la rilevanza, nel caso in esame, tanto del dato soggettivo rappresentato dall'intenzione del donante, condivisa dal donatario, di provocare un incremento del patrimonio del soggetto beneficiario, con depauperamento del patrimonio del soggetto disponente, attuato mediante l'ordine bancario, quanto del dato oggettivo, rappresentato dall'effettività del trasferimento di ricchezza sul conto riferibile al contribuente (in termini: Cass., Sez. 5", 17 marzo 2021, n. 7428; Cass., Sez. 5", 30 marzo 2021, n. 8720).

2.4 A prescindere dalla qualificazione giuridica che si intenda attribuire all'operazione bancaria, comunque, non appare dubitabile la sussistenza, nel caso in esame, tanto del dato soggettivo (animus donandi), rappresentato dall'intenzione dei donanti (B.B. e D.D.), condivisa dal donatario (A.A.), di provocare un incremento del patrimonio del soggetto beneficiario, con depauperamento del patrimonio dei soggetti disponenti, attuato mediante bonifico (ordinativo bancario), quanto del dato oggettivo (causa donandi), rappresentato dall'effettività del trasferimento di ricchezza (Euro 6.888.587,00) sul conto riferibile al contribuente presso il medesimo istituto di credito svizzero ("Banca UBS" di Lugano).

2.5 Le liberalità di cui si discute sono state effettuate nell'anno 2012, ovvero in epoca successiva alla reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni per effetto del D.L. 15 settembre 1990, n. 262, art. 2, comma 47 , convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334 , e dunque quando era tornata ad essere applicabile la disciplina - base di cui al D.Lgs. n. 31 ottobre 1990, n. 346, secondo le disposizioni vigenti al 24 ottobre 2001 (ovvero il giorno precedente all'entrata in vigore della L. 18 ottobre 2001, n. 383 , il cui art. 13, comma 1, recava 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 del citato art. 2.

Secondo del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1, comma 1 : "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 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1 , comma 4-bis: "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".

Il successivo il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 55, comma 1 , prevede altresì che: "Gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , concernenti gli atti da registrare in termine fisso".

il D.L. 15 settembre 1990, n. 262, art. 2, comma 47 , convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334 , stabilisce che: "E' 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 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 2, comma 47 , nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54".

Mentre il D.L. 15 settembre 1990, n. 262, art. 2, comma 50 , convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334 , 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 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001".

2.6 Con l'introduzione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis , da parte della L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 69, comma 1, lett. p , il legislatore ha previsto una disciplina per le "liberalità diverse dalle donazioni", 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 è stato 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. (tra le tante: Cass., Sez. 5", 18 gennaio 2012, n. 634; Cass., Sez. 6"-5, 19 giugno 2017, n. 15144; Cass., Sez. 5", 3 dicembre 2020, n. 27665; Cass., Sez. 5", 9 dicembre 2020, n. 28047).

2.7 Sulla stessa linea, la dottrina ha ravvisato nella legislazione tributaria una triplice suddivisione delle donazioni, che si articola nelle seguenti categorie:

- a) "donazioni dirette" o "formali", che nascono dalla stipulazione in forma pubblica (con l'assistenza obbligatoria dei testimoni) di un contratto tra donante e donatario ex art. 769 c.c. ;
- b) "donazioni indirette" (anche se formali), che derivano dalla confezione di un atto giuridico (in senso stretto) o da un negozio unilaterale o da un contratto (diverso, quindi, dalla donazione prevista dall'art. 769 c.c.) con la produzione di effetti analoghi alla donazione diretta (nell'accezione prevista dall'art. 809 c.c.), cioè, l'attuazione della volontà del donante (condivisa dal donatario) di provocare, per "spirito di liberalità", un incremento del patrimonio del soggetto beneficiario con il correlativo depauperamento del patrimonio del soggetto dante causa (esempi di tale categoria sono considerati: l'adempimento di un debito altrui; la rinuncia ad un diritto; la electio amici nel contratto per persona da nominare; la delega ad operare su un conto corrente bancario senza obbligo di rendiconto; il contratto a favore di un terzo; l'accollo di un debito altrui);
- c) "donazioni informali", che consistono nello svolgimento di un'attività materiale (ad esempio: il trasferimento di denaro o di strumenti finanziari che si attui o brevi manu - e, cioè, consegnando fisicamente del denaro contante al donatario - o impartendo un ordine di bonifico bancario o cointestando un conto corrente bancario o un "dossier titoli" o un qualsiasi altro rapporto bancario; la consegna di un assegno circolare intestato al donatario affinché questi lo incassi sul proprio conto corrente bancario; la consegna di un titolo al portatore; l'incremento del fondo altrui con costruzioni o piantagioni; ecc.) o nella tenuta di un comportamento consapevolmente omissivo (come quello di lasciare decorrere un termine di prescrizione o di usucapione; oppure come quello di lasciare operare il meccanismo previsto dall'art. 177 c.c. , comma 1, lett. a, e, cioè, stipulare un contratto di acquisto da parte di uno solo dei coniugi in comunione legale dei beni con impiego di suo denaro personale, provocando la sottoposizione del bene acquistato al regime di comunione legale) con la conseguenza, anche in questo caso, della diminuzione del patrimonio del soggetto dante causa e l'aumento del patrimonio del soggetto beneficiario.

2.8 La categoria sub a) si distingue nettamente dalle categorie sub b) e c) per la necessaria presenza dell'atto pubblico a pena di nullità (ai sensi dell'art. 782 c.c.) e per l'irrinunziabile presenza dei testimoni (L. 16 febbraio 1913, n. 89, art. 47, comma 1 , e 48).

Più difficile distinguere tra i casi sub b) e sub c), i quali, anzi, non infrequentemente - sia nel linguaggio "comune" sia in contesti tecnico-giuridici - sono accumulati. Per effettuare la distinzione, pare doversi prendere le mosse dalla considerazione che:

- nel caso sub b) (cioè, nel caso della donazione indiretta) si è in presenza di un c.d. "negoziomzzo" (quello che viene posto in essere dal solo soggetto dante causa, se si tratta di un atto

unilaterale; oppure il contratto che viene stipulato tra il soggetto dante causa e il soggetto beneficiario, se si tratta di un atto bilaterale), diverso dalla donazione formale, attraverso il quale si perviene allo stesso risultato economico (il c.d. "negozio-fine") che si raggiungerebbe se si stipulasse una donazione formale (la quale è, dunque, il "negozio-fine" che si intende effettivamente stipulare seppur non ponendo in essere una donazione formale, ma, appunto, ponendo in essere il "negozio-mezzo" e, cioè, la donazione indiretta;

- nel caso sub c) (cioè, nel caso della donazione informale), non si ha la confezione di alcun atto giuridico o negozio giuridico, ma si ha soltanto lo svolgimento di una attività meramente materiale con la quale si provoca, in capo al beneficiario, un incremento patrimoniale e, in capo al soggetto dante causa, un correlativo depauperamento.

Di contro, la distinzione tra il caso sub b) (cioè, il caso della donazione indiretta) e il caso sub c) (cioè, il caso della donazione informale) è complicata dalla considerazione che, ove si segua la tradizionale idea secondo cui, in tanto una donazione è valida in quanto vi sia il rispetto delle prescrizioni formali di cui al predetto art. 782 c.c. , la fattispecie della donazione informale dovrebbe essere relegata o al rango di una fattispecie giuridicamente inesistente (perchè rilevante soltanto sotto un profilo materiale, fatta salva, peraltro, sotto il profilo degli effetti giuridici, l'osservazione che da essa, comunque, deriva al donante, il quale intenda esercitarla, l'azione per ripetere l'indebita dazione dal medesimo effettuata) oppure (se la si considerasse originatrice di una situazione giuridicamente rilevante) affetta da nullità per violazione della norma secondo la quale, appunto, per porre validamente in essere una donazione vi deve essere ossequio alla prescrizione di forma pretesa dall'art. 782 c.c. ; quando, invece, il caso della donazione indiretta non solo è affrancato dal problema della invalidità per difetto di forma, ma è ritenuto (dal legislatore stesso) integrare una fattispecie meritevole di attenzione e, quindi, necessitante di normazione positiva.

2.9 Conseguenza inevitabile di questo ragionamento (in termini di tassazione) sarebbe che l'ipotesi della donazione informale non dovrebbe essere nemmeno presa in considerazione: un'attività materiale non consistente in una situazione giuridicamente rilevante o, tutt'al più, originante una situazione giuridicamente rilevante, ma affetta da nullità, non può evidentemente subire tassazione; invero, ponendo in essere una fattispecie qualificata dalla legge in termini di nullità, non si avrebbe alcuna manifestazione di capacità contributiva, poichè manca la definitività dell'attribuzione (potendo il donante esercitare, sia pur nel termine prescrizionale, l'azione di ripetizione della dazione indebita) e, inoltre, non si vedrebbe perchè, una volta che si sia negata (ai fini tributari) la rilevanza dei principi civilistici in tema di forma ad substantiam della donazione, alla tassazione si dovrebbe far luogo solo in caso di consegna materiale di un bene mobile (come il denaro), ma non anche in caso di consegna materiale (gratuita e definitiva, nelle intenzioni del donante) di un bene immobile.

Qualora, invece, si seguisse un (peraltro, non condivisibile) orientamento meno formalistico e, perciò, meno ancorato su concezioni tradizionali, e si conferisse preminente rilievo (rispetto alla forma) allo "spirito di liberalità" che caratterizzi l'attività materiale dalla quale origina un arricchimento del patrimonio del beneficiario e un correlativo depauperamento del soggetto dante causa, allora la donazione informale (sempre ragionando in termini di tassazione) non

verrebbe più a costituire una fattispecie a sè stante rispetto alla donazione indiretta, ma andrebbe a rappresentare una possibile variante di una donazione indiretta, se non addirittura una vera e propria donazione diretta (la quale, seppur civilisticamente nulla, sarebbe tassata, perchè comunque reputabile quale manifestazione di capacità contributiva, restando, dunque, fiscalmente irrilevante l'osservanza dell'art. 782 c.c. , e assumendo, invece, rilevanza il mero fatto economico provocato dal trasferimento materiale del bene donato, ad esempio il denaro versato o bonificato sul conto corrente del donatario).

2.10 Definiti i concetti di donazione indiretta e di donazione informale, ci si può, a questo punto, occupare della considerazione della donazione indiretta (e della donazione informale, sia che la si consideri una fattispecie a sè stante rispetto alla donazione indiretta, sia che la si consideri una species del genus donazione indiretta) da parte del legislatore tributario.

Nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , le liberalità diverse dalla donazione formale sono contemplate in una pluralità di disposizioni:

- a) l'art. 1, comma 1, ove si sancisce che l'imposta sulle donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti "per donazione o altra liberalità tra vivi";
- b) l'art. 1, comma 4, ove si sancisce che l'imposta sulle donazioni non si applica ai casi di "donazione o liberalità di cui agli artt. 742 e 783 c.c. " (vale dire per le "spese non soggette a collazione", di cui all'art. 742 c.c. , e per le donazioni "di modico valore", di cui all'art. 783 c.c.);
- c) l'art. 1, comma 4-bis, ove si sancisce che, ferma restando "l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione", l'imposta, però, 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 tali atti sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'IVA;
- d) l'art. 55, comma 1-bis, ove si sancisce che sono soggetti a registrazione "in termine fisso" anche "gli atti aventi ad oggetto donazioni dirette o indirette", formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato;
- e) l'art. 56-bis, comma 1, ove si sanciscono i presupposti per l'accertamento, da parte dell'amministrazione finanziaria, delle "liberalità diverse dalle donazioni";
- f) l'art. 58, comma 5, ove si sancisce che le disposizioni del Titolo III (rubricato "Applicazione dell'imposta alle donazioni") del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , "si applicano, in quanto compatibili, anche per gli atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione".

2.11 A questo punto, occorre chiedersi a cosa il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , abbia inteso riferirsi (e quale scopo abbia perseguito) parlando variamente (o confusamente) di "altra liberalità tra vivi" (art. 1, comma 1), di "liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione" (art. 1, comma 4-bis), di "donazioni (...) indirette" (art. 55, comma 1-bis), di "liberalità diverse dalle donazioni" (art. 56-bis, comma 1) e di "atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione" (art. 58, comma 5).

In particolare, si tratta di stabilire se si è in presenza di una fattispecie unitaria o di una pluralità di fattispecie, e quindi della considerazione unitaria o meno di qualsiasi fattispecie in cui sia civilisticamente ravvisabile una donazione indiretta o una donazione informale.

Con la circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate l'11 agosto 2015, n. 30/E (in materia di " Legge 15 dicembre 2014, n. 186 , concernente "Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio". Risposte a quesiti"), è stato osservato che: "Come già chiarito dalla circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008, par. 2, quindi, l'imposta sulle successioni e donazioni si applica alle "liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione" (art. 1, comma 4-bis, del TUS), nonché alle altre "liberalità tra vivi" che si caratterizzano per l'assenza di un atto scritto (soggetto a registrazione)" (par. 1.2).

Tale opinione appare imprecisa e incompleta: essa, infatti, sembra evocare (e presupporre) un (invero, inesistente) generalizzato obbligo di registrazione sia delle donazioni (diverse da quelle di cui all'art. 769 c.c.) risultanti da atti soggetti a registrazione sia delle liberalità derivanti da atti non soggetti a registrazione perchè non formati per iscritto (invero, una delle regole-base dell'imposta di registro è che la soggezione a registrazione consegue alla formazione di un atto "per iscritto nel territorio dello Stato"; il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 2, lett. a) . Ma tale assunto non è condivisibile.

In proposito, si deve prendere le mosse dalle seguenti premesse:

a) il rilievo che "(g)li atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro" (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 55, comma 1 ;

b) il rilievo che il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1 , comma 4-bis dispone la non applicazione dell'imposta sulle donazioni in talune fattispecie, dopo aver, però, esordito sancendo che resta " (f)erma (...) l'applicazione dell'imposta (sulle donazioni) anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione".

Da questi dati normativi parrebbe doversi desumere che, in tanto la donazione indiretta sarebbe rilevante ai fini dell'imposta sulle donazioni, in quanto essa sia "risultant(e)" (anche per effetto di enunciazione, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22) "da atti soggetti alla registrazione" (e, come è noto, per esserci obbligo di registrazione, deve esserci, anzitutto, di regola, la formazione "per iscritto" "nel territorio dello Stato" dell'atto da sottoporre a tassazione: il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 2, lett. a) ;

pertanto, ad esempio, le donazioni informali (non stipulate "per iscritto", nè enunciate in un" atto scritto") non sarebbero un possibile oggetto di tassazione.

In altre parole, quando non si sia in presenza di "atti soggetti alla registrazione", non si avrebbe una fattispecie rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, a meno che (ai sensi del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis):

a) si faccia luogo alla registrazione "volontaria" della donazione indiretta non "risultant(e)" "da atti soggetti alla registrazione";

b) la donazione indiretta non "da atti soggetti alla registrazione" sia "confessata" dal contribuente nell'ambito di una procedura di accertamento tributario.

Posta, dunque, questa linea di confine tra la donazione indiretta "risultant(e)" (anche per via di enunciazione) "da atti soggetti alla registrazione" (e, in particolare, da un atto formato "per iscritto" "nel territorio dello Stato") e la donazione indiretta non "risultant(e)" "da atti soggetti alla registrazione", resta da approfondire il punto se, per la donazione indiretta risultante "da atti soggetti alla registrazione" (fatta eccezione per la già accennata fattispecie di esonero da tassazione di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1, comma 4-bis) sia configurabile, o meno, un obbligo di registrazione.

E' convinzione del collegio che debba essere negativa la risposta alla predetta domanda se per qualsiasi liberalità (diversa dalla donazione formale) che sia "risultant(e)" (anche per effetto di enunciazione, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22) "da atti soggetti alla registrazione" (e, in particolare, da un atto formato "per iscritto" "nel territorio dello Stato") vi sia l'"obbligo" di registrazione e di tassazione con l'imposta sulle donazioni.

Infatti, quando il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, si occupa (all'art. 56-bis, sotto la rubrica "Accertamento delle liberalità indirette") della tassazione delle liberalità diverse dalla donazione formale, enuncia due principi (che si rendono applicabili, per quanto sopra osservato, alle sole liberalità indirette "risultanti da atti soggetti alla registrazione"):

a) la "facoltà" del contribuente di registrare "volontariamente" le liberalità indirette (art. 56-bis, comma 3);

b) il "potere" dell'amministrazione finanziaria di accertare le liberalità indirette (solo) al congiunto ricorrere dei seguenti due presupposti (art. 56-bis, comma 1): b.1. "quando l'esistenza" della liberalità indiretta "risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi"; b.2. "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 finanziaria di accertare donazioni indirette si ha solo (sempre che la normativa in materia - come sopra accennato - non sia da ritenere abrogata) al ricorrere dei predetti due presupposti, pare potersi concludere che non vi sia un generalizzato obbligo di sottoporre a tassazione tutte le donazioni indirette "risultanti" (anche per via di enunciazione) "da atti soggetti alla registrazione" (Cass., Sez. 5, 12 aprile 2022, n. 11831), ma si pongano solo le seguenti ipotesi di tassazione delle donazioni indirette, se "risultanti", beninteso, "da atti soggetti alla registrazione" (fermo restando l'esonero da tassazione per le donazioni indirette rientranti nel perimetro di quelle identificate nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1, comma 4-bis):

a) la tassazione delle donazioni indirette quando per esse sia esplicita la "facoltà" di registrazione volontaria, cui evidentemente può ricorrere il contribuente che abbia il timore di subire l'accertamento previsto nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 2 ;

b) la tassazione delle donazioni indirette (non rientranti nel perimetro di esenzione di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1 , comma 4-bis) la cui "esistenza" "risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi" (evidentemente diversi dall'imposta di donazione).

2.12 Dal ragionamento sinora svolto, si può conclusivamente desumere:

a) quanto alle donazioni informali (e alle donazioni indirette non "risultanti" - anche in via di enunciazione - "da atti soggetti alla registrazione") non ricorre il presupposto per la loro sottoposizione a tassazione;

b) quanto alle donazioni indirette "risultanti" (anche in via di enunciazione) "da atti soggetti alla registrazione" (diverse da quelle per cui vi è l'esonero da tassazione sancito dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1 , comma 4-bis), i contribuenti non siano messi al cospetto di un ineludibile obbligo di sottoporle a tassazione (tanto è vero che la legge non dispone una sanzione per la loro mancata registrazione, ma "solo" una elevata aliquota d'imposta, sempre che la normativa che la prevede sia vigente), bensì sia loro offerta una "opportunità" di sottoposizione a tassazione delle donazioni indirette con riguardo all'evenienza che donante e donatario si trovino a doversi riferire a uno spostamento patrimoniale a titolo gratuito, non assoggettato a tassazione, nel contesto di un procedimento (tipico è il caso di una verifica circa la capacità reddituale espressa nell'effettuazione di un incremento patrimoniale, quale l'acquisto di un bene immobile) finalizzato all'accertamento di altri tributi la cui maggiore entità, rispetto all'imposta sulle donazioni, "solleciti" il contribuente sotto accertamento di "confessare" la donazione, scontando il relativo carico fiscale, piuttosto che subire il maggior esborso che deriverebbe dalla mancata "confessione" della donazione.

In vista di questa evenienza, e della tassazione che ne conseguirebbe, al contribuente è, dunque, offerta l'opportunità di una minor tassazione in conseguenza del suo spontaneo attivarsi per la registrazione volontaria della donazione indiretta. Se, infatti, vigesse un "obbligo" generalizzato di registrazione delle donazioni indirette (formate, o meno, mediante un atto scritto), si avrebbe che la norma sulla registrazione volontaria delle donazioni indirette non avrebbe alcun senso, in presenza della norma generale del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 8 ; e poco senso pure avrebbe la norma in tema di tassazione (senza previsione di sanzioni) delle donazioni indirette "confessate", essendovi nel sistema la previsione della sanzionabilità della mancata registrazione degli atti e degli eventi che, invece, vi dovrebbero essere soggetti.

Ancora, che un obbligo di registrazione delle donazioni indirette non sussista è ben dimostrato, oltre che dal fatto della volontarietà della registrazione di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 3 , anche dal rilievo che, ove sia instaurato un "procediment(o) dirett(o) all'accertamento di tributi" (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 1, lett. a) , e il contribuente non voglia dichiarare la donazione indiretta (che è, appunto, un "mezzo di cautela" e non un "obbligo"), l'amministrazione finanziaria non può procedere alla tassazione della donazione indiretta, ma deve procedere all'accertamento del tributo per il quale esso indaga, senza poter pretendere, al contempo, sia quest'ultima tassazione sia la tassazione della donazione indiretta.

E' chiaro, infine, che, ove si ritenesse la sussistenza, nel sistema, di un "obbligo" di registrazione delle donazioni indirette, si dovrebbe far luogo anche all'applicazione della norma per effetto della quale l'amministrazione finanziaria decade dal potere di accertare la mancata registrazione con la scadenza del quinto anno successivo alla data in cui la registrazione avrebbe dovuto avvenire (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 76, comma 1 , applicabile alla imposta di donazione ai sensi del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 55, comma 1).

Poichè un "obbligo" in tal senso non pare sussistere, ma pur sempre esiste nel sistema il principio della prescrizione decennale (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 78), dovrebbe concludersi che non possano pretendersi imposte sulle donazioni "confessate" che abbiano data anteriore al decimo anno rispetto alla data della "confessione" (e che la "confessione" non possa certo essere considerata quale dies a quo per il decorso del termine prescrizione).

2.13 Il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 1 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. Essa regola, dunque, l'emersione di peculiari fattispecie impositive, avendo il legislatore 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.

2.14 Orbene, anche a seguito delle modifiche introdotte al complessivo impianto normativo delle imposte sulle successioni e donazioni, il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, 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 T.U.S..

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la ratio legis della disciplina in tema di liberalità attuate in forme diverse da quella della donazione tipica (art. 769 c.c.) porta ad escludere che il prospettato contrasto tra vecchie e nuove norme comporti necessariamente l'implicita abrogazione delle prime, atteso che, a ben vedere, a siffatta opzione interpretativa conseguirebbe un vuoto di regole nel complessivo quadro normativo di riferimento delineato dal D.L. 15 settembre 1990, n. 262 , convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334 , e dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 . Deve procedersi, allora, ad una operazione interpretativa diversa da quella puramente letterale, e ciò al fine di armonizzare il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, 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 un'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 T.U.S. e, pertanto, essa non poteva che far riferimento, tramite richiamo, alle aliquote e franchigie previste dal T.U.S. ed all'epoca vigenti (si pensi all'aliquota massima del 7% applicata in chiave latamente sanzionatoria).

Le liberalità, difatti, 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 1.000.000,00 per coniuge e parenti in linea retta, Euro 100.000,00 per fratelli e sorelle, Euro 1.500.000,00 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, con la conseguente esclusione del limite di franchigia prevista dalla normativa di riferimento prima della introduzione della nuova imposta di successione e donazione.

E' appena il caso di osservare, invece, la peculiare tecnica legislativa utilizzata con il riferimento, contenuto nel D.L. 15 settembre 1990, n. 262, art. 2 comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334, alle "disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001", come 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 (Cass., Sez. 5", 3 dicembre 2020, n. 27665).

2.15 Ne discende che il richiamato il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 1, alla stregua del quale sono stati motivati gli avvisi di liquidazione emessi nei confronti del contribuente, 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, sono accertate e sottoposte ad imposta sulle donazioni in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, essendo irrilevante a tali fini la formale stipulazione di un atto e viceversa rilevante il fatto economico provocato dal trasferimento da un patrimonio ad un altro (Cass., Sez. 5", 3 dicembre 2020, n. 27665; Cass., Sez. 5, 12 gennaio 2022, n. 735).

Risulta essere integrato, nella specie, pienamente il paradigma dell'arricchimento senza corrispettivo, che si rinviene anche nelle liberalità diverse dalla donazione, cioè le liberalità atipiche risultanti da atti diversi dal contratto tipico di donazione, ma in grado di attuare effetti economici equivalenti a quelli prodotti da detto contratto, benché non rivestano la forma dell'atto pubblico. Il fenomeno delle liberalità atipiche, del resto, è certamente rilevante fiscalmente anche nell'ambito della "nuova" imposta sulle donazioni, in quanto esso rientra

nell'ampia nozione di "trasferimenti gratuiti" che il legislatore del 2006 ha utilizzato per individuare il presupposto impositivo del tributo.

2.16 Ciò detto, in caso di accertamento officioso, il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 2 , prevede l'applicazione dell'aliquota unica del 7%, 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 Lire 350.000.000. 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, al D.L. 15 settembre 1990, n. 262, art. 2, commi 49 e 49-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334 . Del resto, se è vero che il D.L. 15 settembre 1990, n. 262, art. 2, comma 50 , convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334 , stabilisce l'applicazione delle disposizioni del T.U.S. "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 il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 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 1.000.000,00 per coniuge e parenti in linea retta, Euro 100.000,00 per fratelli e sorelle, Euro 1.500.000,00 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%, 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) (Cass., Sez. 5", 3 dicembre 2020, n. 27665; Cass., Sez. 5", 9 dicembre 2020, n. 28047; Cass., Sez. 5", 12 gennaio 2022, n. 735).

2.17 A ciò si aggiunga che, con riguardo alla registrazione volontaria prevista dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 3 , - ipotesi che non assume concreto rilievo decisorio, ma che si esamina per completezza argomentativa - il rinvio operato dal medesimo art. 56-bis alle aliquote di cui all'art. 56 (disposizione espressamente abrogata, nel D.L. 15 settembre 1990, n. 262 , commi da 1 a 3, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334), deve ora essere inteso come riferito alle nuove aliquote e franchigie introdotte dal D.L. 15 settembre

1990, n. 262, art. 2, commi 49 e 49-bis convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334 , così da mantenere il regime impositivo più favorevole riservato al contribuente totalmente collaborativo (Cass., Sez. 5", 3 dicembre 2020, n. 27665; Cass., Sez. 5", 9 dicembre 2020, n. 28047; Cass., Sez. 5", 12 gennaio 2022, n. 735).

2.18 Va aggiunto che le "dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi", dalle quali deve risultare l'esistenza di tali donazioni, ben possono provenire anche dal donante, oltre che dal donatario, avendo le parti "interesse comune" alla realizzazione della liberalità.

Pertanto, ne discende che anche l'istanza diretta ad avvalersi della procedura di collaborazione volontaria per l'emersione ed il rientro di capitali detenuti all'estero ex art. 5-quater del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 , convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 , può servire a tale scopo, allorquando la donazione abbia avuto ad oggetto proprio le "attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato" che siano spontaneamente emerse per volontà dell'"autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1", del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 , convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 (a tenore del quale: "Le persone fisiche (...), residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti indicati nel precedente periodo che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, lett. u), e dall'allegato tecnico del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 ").

In tal senso, anche la circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate l'1 agosto 2015, n. 30/E, ha espressamente previsto che: "Nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, possono emergere trasferimenti di ricchezza non formalizzati in atti scritti - è il caso, ad esempio, della rinuncia a crediti, di elargizioni di denaro contante prelevato dai conti esteri ecc... - effettuati nei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione" (par. 1.2), ritenendo - proprio alla luce coordinamento del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis con le modifiche apportate dal D.L. 15 settembre 1990, n. 262, art. 2, comma 47 , convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334 , - che "(...) il contribuente (ferma restando la possibilità, secondo i principi generali, di regolarizzare la propria posizione, possa altresì fornire le informazioni utili all'accertamento delle imposte in questione in sede di procedura di collaborazione volontaria" (par. 1.2).

Per cui, è evidente che il preciso riferimento a liberalità consiste nell'elargizione di prelievi in contante o nella richiesta di bonifici su conti correnti esteri a favore di terzi beneficiari postula che la successiva istanza di collaborazione volontaria, che sia idonea ad assumere rilevanza ai fini del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 1, lett. a , non può che essere presentata dal disponente, trattandosi dell'unico legittimato ad avvalersi della facoltà di acconsentire all'emersione dei capitali detenuti all'estero attraverso la c.d. "voluntary disclosure".

3. Il terzo motivo ed il sesto motivo del ricorso principale - la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta per la comune attinenza al trattamento impositivo della

fattispecie sub iudice - sono fondati (salva la precisazione, per il terzo motivo, che l'accoglimento deve essere contenuto nei limiti specificati in appresso).

3.1 Come si è detto, ferma la comunanza della cittadinanza italiana, le donazioni in questione sono state fatte da soggetti residenti in Italia ed a favore di soggetto residente in Israele mediante l'attribuzione di attività finanziarie detenute in Svizzera.

Ora, il criterio di "territorialità" dell'imposta sulle donazioni sulle successioni e donazioni è dettato dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 2, commi 1, 2 e 3, secondo il quale: "1. L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorchè esistenti all'estero. 2. Se alla data (...) della donazione (...) il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti. 3. Agli effetti del comma 2 si considerano in ogni caso esistenti nello Stato: a) i beni e i diritti iscritti in pubblici registri dello Stato e i diritti reali di godimento ad essi relativi; b) le azioni o quote di società nonché le quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale; c) le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, emessi dallo Stato o da società ed enti di cui alla lettera b); d) i titoli rappresentativi di merci esistenti nello Stato; e) i crediti, le cambiali, i vaglia cambiari e gli assegni di ogni specie, se il debitore, il trattario o l'emittente è residente nello Stato; f) i crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza del valore dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore; g) i beni viaggianti in territorio estero con destinazione nello Stato o vincolati al regime doganale della temporanea esportazione".

Come si evince dalla limpidezza del testo normativo, ai fini dell'esenzione dall'imposta sulle donazioni, il legislatore non ha tenuto conto della residenza o della cittadinanza estera del beneficiario, nè della collocazione del bene o del diritto, assumendo primaria rilevanza a tale scopo la sola residenza del donante. Per cui, se il donante è residente in Italia al momento della donazione, questa è sempre soggetta ad imposta a prescindere dall'ubicazione del bene o del diritto donato (in territorio nazionale o estero). Di contro, se il donante è residente all'estero al momento della donazione, questa è soggetta ad imposta soltanto in relazione all'ubicazione del bene o del diritto donato in territorio nazionale (secondo il collegamento individuato nell'elenco prestabilito dal legislatore).

Pertanto, in coerenza a tale principio, questa Corte ha affermato che la donazione di denaro depositato, al momento dell'atto di liberalità, presso un conto corrente di un istituto di credito straniero, effettuata tramite bonifico bancario, da parte di un cittadino residente all'estero a beneficiario residente in Italia non rileva ai fini dell'applicazione dell'imposta sulla donazione in Italia, atteso che, in forza del principio di territorialità di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 2, commi 2 e 3, l'imposta è dovuta solamente per i beni e "diritti esistenti" sul territorio nazionale (in termini: Cass., Sez. 5", 17 marzo 2021, n. 7428; Cass., Sez. 5", 24 marzo 2021, n. 8175; Cass., Sez. 5", 30 marzo 2021, n. 8720).

3.2 La regola della territorialità dell'imposta sulle donazioni si collega a quella dell'obbligo di registrazione per le donazioni fatte all'estero.

Per la risoluzione della questione è di ausilio la lettura del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 55 , (nel testo novellato dalla L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 69, comma 1, lett. n) , a tenore del quale: "1. Gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 69, comma 1, lett. n , concernenti gli atti da registrare in termine fisso. 1-bis. Sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato. Dall'imposta sulle donazioni determinata a norma del presente titolo 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.

2. Gli atti che hanno per oggetto trasferimenti di cui all'art. 3 sono registrati gratuitamente, salvo il disposto del comma 3 dello stesso articolo".

Tale disposizione detta le regole della registrazione degli atti di donazione, stabilendo al comma 1 che gli stessi devono essere assoggettati alla registrazione secondo le regole dettate dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , per gli atti da registrare in termine fisso. In particolare, gli atti soggetti a registrazione, ai fini dell'imposta di registro, sono individuati dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 2 , secondo cui: "Sono soggetti a registrazione (...): a) gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato; (...) d) gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato".

In applicazione di tale disposizione, dunque, ai fini dell'imposta di registro e, conseguentemente, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, rilevano solo gli atti formati all'estero che hanno ad oggetto beni immobili o aziende esistenti sul territorio dello Stato.

Al fine di evitare che atti formati all'estero, aventi ad oggetto beni diversi dagli immobili e dalle aziende, eludessero l'obbligo di registrazione ai fini dell'imposta sulle donazioni, con la L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 69, comma 1, lett. n , è stato inserito, dopo il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 55, comma 1 il comma 1-bis., il quale stabilisce che, ai fini dell'imposta sulle donazioni: "Sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato". Con la richiamata norma, il legislatore ha inteso, quindi, affermare l'obbligo della registrazione anche per gli atti di donazione "formati all'estero", aventi ad oggetto beni diversi da immobili ed aziende esistenti nel territorio dello Stato (Cass., Sez. 5", 17 marzo 2021, n. 7428; Cass., Sez. 5", 24 marzo 2021, n. 8175).

Tali atti, infatti, prima della citata modifica normativa, in virtù dei principi che regolano la territorialità agli effetti dell'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 2, comma 1, lett. d) non erano soggetti a registrazione in termine fisso in Italia, anche nel caso in cui il donante fosse stato residente nel territorio dello Stato, per il solo aspetto formale della stipulazione all'estero dell'atto. La disposizione recata dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , 'art. 55, comma 1-bis, tuttavia, non ha inteso derogare ai criteri di territorialità previsti, ai fini dell'imposta sulle donazioni, dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 2 . Conseguentemente, ai fini dell'imposta sulle donazioni rilevano e devono essere assoggettati a registrazione in termine

fisso anche gli atti formati all'estero aventi ad oggetto beni diversi da immobili e aziende esistenti nel territorio dello Stato, semprechè il donante sia residente nello Stato (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 2, comma 1), ovvero, nel caso in cui il donante non sia residente nello Stato, quando i beni siano "esistenti" nel territorio dello Stato (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 2, commi 2 e 3). In tale ipotesi, come è stato precisato anche dalla circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 16 novembre 2000, n. 207, dall'obbligo di registrazione dei suddetti atti discende l'assoggettamento del valore dei beni donati all'imposta sulle donazioni. Secondo tale documento: "Il comma 1-bis aggiunto all'art. 55 del testo unico estende l'obbligo della registrazione in termine fisso agli atti di donazione, diretta o indiretta, formati all'estero a favore di beneficiari residenti in Italia. A seguito della registrazione tali atti vengono assoggettati all'imposta sulle donazioni. Nella determinazione dell'imposta dovuta si terrà conto delle imposte pagate all'estero in dipendenza dello stesso atto di donazione ed in relazione ai beni esistenti all'estero. Viene fatta salva, in ogni caso, l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni esistenti tra l'Italia e alcuni Stati esteri. Il termine per la registrazione di questi atti è indicato nell'art. 13, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , che stabilisce in sessanta giorni il termine fisso per la richiesta di registrazione degli atti formati all'estero" (par. 2.2.10).

3.3 Come si è detto, la disciplina dettata in materia di territorialità dell'imposta sulle donazioni attiene alle donazioni formali o dirette stipulate all'estero, nel caso in cui il donante sia residente nello Stato ovvero, quando il donante non sia residente nello Stato, nel caso in cui i beni siano "esistenti" nel territorio dello Stato.

Di contro, la liberalità in questione integra gli estremi di una donazione informale, per la quale il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 1 non pone limitazioni in ordine alla residenza (italiana o estera) del beneficiario, per cui non viene in rilievo l'obbligo della registrazione a carico delle parti (stante la mera facoltatività della registrazione volontaria), ma trova applicazione l'imposta sulle donazioni nella misura dell'8% se il valore imponibile (da solo o all'esito del cumulo con precedenti donazioni) è superiore alle franchigie oggi esistenti.

Per cui, non essendo obbligati alla registrazione della donazione informale, donante e donatario sono del tutto immuni dall'irrogazione di eventuali sanzioni il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 , ex art. 60 e il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 69 .

3.4 Nella specie, quindi, la sentenza impugnata non si è uniformata a tale principio, avendo diversamente ritenuto che: "Nei confronti di B.B. l'avviso di liquidazione è stato legittimamente emesso oltre che per le motivazioni sopra indicate anche per quanto previsto dalla legge ai fini della liquidazione e riscossione dell'imposta, in particolare il rinvio operato dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 60 , alla disciplina del D.P.R. n. 131 del 1986 . In tale ambito, il combinato disposto dell'artt. 10 e dell'art. 15 del Testo Unico del Registro prevede la registrazione d'ufficio di tutti quegli atti che avrebbero dovuto essere registrati dalle parti contraenti e non lo sono stati. Inoltre, l'art. 57 TUR stabilisce che le parti contraenti sono solidalmente obbligate al pagamento dell'imposta. Ciò rende ragione della correttezza della notifica dell'avviso di liquidazione, oltre che al beneficiario, anche al disponente B.B., soggetto coobbligato al pagamento secondo le

norme sull'imposta del registro. Ne consegue la legittimità del trattamento sanzionatorio nonchè la richiesta degli interessi per il ritardato pagamento".

4. Il settimo motivo è fondato.

4.1 Invero, discostandosi dai primi arresti di segno contrario, secondo i quali, in tema di imposta sulle donazioni, il valore globale dei beni, al fine della applicazione della franchigia prevista dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 49 , convertito con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286 , deve essere determinato tenendo conto anche delle donazioni poste in essere prima della data del 29 novembre 2006, poichè il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 57, comma 1 , deve essere interpretato con riferimento alle donazioni in senso civilistico, atti di liberalità del donante a favore del donatario, senza che, dunque, possano essere escluse le donazioni poste in essere tra il 25 ottobre 2001 ed il 28 novembre 2006 solo perchè all'epoca fiscalmente irrilevanti (Cass., Sez. 5", 11 maggio 2017, n. 11677; Cass., Sez.6"-5, 23 marzo 2021, n. 8151), questa Corte ha recentemente ritenuto - con l'enunciazione di principio condiviso in questa sede per la sua persuasività e la sua coerenza - che, in tema di imposta sulle donazioni, del coacervo effettuato ai fini dell'applicazione della franchigia di esenzione non fanno parte le donazioni fiscalmente irrilevanti perchè poste in essere nel periodo in cui l'imposta non esisteva, ovvero perchè ritenute esenti dalla disciplina impositiva vigente al momento della loro realizzazione (Cass., Sez. 5", 19 gennaio 2021, n. 727).

Il mutato orientamento della giurisprudenza di legittimità è stato giustificato nei seguenti termini.

In primo luogo, la circostanza che il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 57 , faccia generica menzione del termine "donazioni" non appare univoca nel senso della generale rilevanza, ai fini del cumulo, di tutte indistintamente le donazioni in senso civilistico in qualsiasi momento realizzate, posto che l'autonomia del diritto tributario non raramente si discosta dalla nozione civilistica apparentemente corrispondente, e ciò in ragione delle peculiari finalità pubblicistiche proprie dell'imposizione e del principio costituzionale di capacità contributiva che la pervade. Questa prima conclusione pare avvalorata dallo stesso tenore dell'art. 57 in esame là dove, pur dopo aver richiamato "tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario", circoscrive tuttavia tale rilevanza, escludendola non solo per le donazioni, indicate nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 1, comma 4 , (donazioni d'uso e di modico valore), ma anche per quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, artt. 55 e 59 , con ciò introducendo un elemento di diversificazione certamente attinente allo specifico tributario.

In secondo luogo, se è vero che includere nel cumulo le donazioni pregresse fiscalmente irrilevanti non costituirebbe propriamente un'ipotesi di illegittima applicazione retroattiva dell'imposta sulle donazioni, dal momento che non vi è dubbio che la nuova disciplina impositiva verrebbe comunque applicata ad un presupposto (la donazione successiva) realizzatosi successivamente alla sua introduzione, e con riguardo ad un istituto (la franchigia) tuttora operante, altrettanto evidente è che la considerazione, al fine della individuazione della base imponibile, delle donazioni pregresse determinerebbe pur sempre un'applicazione distorta dell'imposta, perchè concretantesi nel recupero a tassazione, a posteriori, di un atto che il

legislatore fiscale aveva già mostrato di ritenere indifferente, e che il contribuente aveva deliberato percependolo proprio come tale. Da questo punto di vista, il recupero, ai fini del cumulo, della donazione pregressa fiscalmente irrilevante non potrebbe trovare giustificazione neppure nel principio generale di capacità contributiva, dal momento che quest'ultima deve sussistere nel momento in cui sorge l'obbligazione tributaria, e non prima. Quand'anche si sostenga che la donazione pregressa debba diacronicamente concorrere con la donazione successiva alla manifestazione di un complessivo ed unitario volume di ricchezza, andrebbe però considerato che in tanto la manifestazione di ricchezza si converte in capacità contributiva legittimante il prelievo, in quanto esista una disposizione di legge che, attraverso una fattispecie tipica, lo preveda; sicchè il solo emergere di una ricchezza "globale" (peraltro, dubitabile qualora siano passati molti anni tra le singole donazioni) dovrebbe rilevare in sede di applicazione di una norma impositiva "globale" già esistente, e non fondare esso stesso il recupero cumulativo.

In terzo luogo, includere nel coacervo le donazioni anteriori, anche se poste in essere in esenzione da imposta ovvero nel periodo (ottobre 2001 - novembre 2006) nel quale l'imposta sulle donazioni non esisteva "più" ed "ancora", implica un maggior prelievo fiscale per effetto dell'erosione di franchigia da parte di donazioni che non potevano essere state poste in essere con scopo elusivo (e già si è detto come in ciò trovi radice l'istituto del coacervo). Il che appare particolarmente evidente per le donazioni eseguite in periodo di non vigenza dell'imposta, alle quali verrebbe attribuita rilevanza fiscale postuma in forma di erosione di una franchigia prevista su un'imposta che allora non c'era, e la cui re-istituzione ex novo non appariva prevedibile; dunque, un'imposta la cui elusione mediante preordinato frazionamento patrimoniale in vita (ferma restando la possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di sempre allontanare da sé gli effetti di atti comunque concretanti abuso del diritto) non poteva neppure concepirsi (vedasi, in motivazione: Cass., Sez. 5, 19 gennaio 2021, n. 727).

4.2 Pertanto, dovendo escludersi dall'imputazione al coacervo le donazioni stipulate nell'intervallo temporale tra il 25 ottobre 2001 ed il 28 novembre 2006, si rende necessario il ricalcolo dell'imposta sulle donazioni in base al corrispondente ripristino della franchigia, essendo analogo - per l'identità della ratio legis - il meccanismo operativo del coacervo previsto dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 1, lett. b, che deve ora essere riferito alle nuove aliquote e franchigie introdotte dal D.L. 15 settembre 1990, n. 262, art. 2, commi 49 e 49-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 novembre 1990, n. 334, così da mantenere il regime impositivo più favorevole riservato al contribuente totalmente collaborativo.

4.3 Nella specie, dunque, il giudice di appello si è discostato dal principio enunciato, avendo diversamente ritenuto (con un espresso richiamo all'esegesi originaria di questa Corte) che: "Nel valutare il superamento della franchigia prevista dal D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 49, lett. a, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta, deve tenersi conto delle donazioni ricevute dal medesimo beneficiario anche in epoca anteriore alla reintroduzione dell'imposta sulle donazioni per effetto del predetto decreto legge".

5. L'accoglimento (per quanto di ragione) del terzo motivo del ricorso principale comporta l'assorbimento dei restanti motivi del ricorso principale e dell'unico motivo del ricorso incidentale, rendendosene superfluo ed ultroneo lo scrutinio.

6. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, conclusivamente, si ritiene di accogliere il terzo motivo (per quanto di ragione), il sesto motivo ed il settimo motivo, rigettare il primo motivo, il secondo motivo, il quarto motivo, il quinto motivo e l'ottavo motivo, dichiarare l'assorbimento del nono motivo e del decimo motivo del ricorso principale; dichiarare l'assorbimento del ricorso incidentale; cassare la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti (nei limiti specificati) con rinvio della causa alla Commissione tributaria regionale del Piemonte (ora, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, ai sensi della L. 31 agosto 2022, n. 130, art. 1, comma 1, lett. a) , in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo (per quanto di ragione), il sesto motivo ed il settimo motivo, rigetta il primo motivo, il secondo motivo, il quarto motivo, il quinto motivo e l'ottavo motivo, dichiara l'assorbimento del nono motivo e del decimo motivo del ricorso principale; dichiara l'assorbimento del ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti (nei limiti specificati) e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza