

## PRESUNZIONE IURIS TANTUM DI LIBERALITÀ: PROFILI DI DISCIPLINA

Corte Costituzionale, 25 febbraio 1999, n. 41 - Pres. Granata - Est. Contri

**Rapporti patrimoniali tra coniugi - Donazione - Imposta di registro - Articolo 26 D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 - Presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari tra parenti in linea retta e coniugi - Divieto della prova contraria - Illegittimità costituzionale**

*È costituzionalmente illegittimo il disposto dell'articolo 26 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, secondo il quale si presumono donazioni, ricorrendo il presupposto della maggior imposizione tributaria, i trasferimenti immobiliari tra parenti in linea retta e coniugi, nella parte in cui non consente al contribuente la prova dell'avvenuto pagamento del corrispettivo, e quindi della natura onerosa dell'acquisto. Ciò in quanto la presunzione iuris et de iure contrasta con il principio di uguaglianza e di capacità contributiva, e si palesa irragionevole nell'attuale dinamica dei rapporti sociali.*

Nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 26, comma primo, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), promosso con ordinanza emessa il 19 novembre 1996 dalla Commissione tributaria regionale di Torino sul ricorso proposto dall'Ufficio del Registro di Torino contro B. A., iscritta al n. 514 del registro ordinanze 1997 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 36, prima serie speciale, dell'anno 1997.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio dell'11 novembre 1998 il Giudice relatore Fernanda Contri.

### Ritenuto in fatto

1. - Nel corso di un procedimento conseguente all'impugnazione, da parte dell'Ufficio del Registro di Torino, della decisione della Commissione tributaria di primo grado, la Commissione tributaria regionale di Torino, con ordinanza emessa il 19 novembre 1996, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 26, comma primo, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), il quale dispone che «I trasferimenti immobiliari, escluse le permutazioni aventi per oggetto immobili ma fi-

no a concorrenza del minore dei valori permutati, posti in essere tra coniugi ovvero tra parenti in linea retta o che tali siano considerati ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni si presumono donazioni, con esclusione della prova contraria, se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento, anche se richiesta successivamente alla registrazione, risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, al netto delle detrazioni spettanti»; la detta questione è stata sollevata riguardo all'inciso «con esclusione della prova contraria» nel caso di trasferimento posto in essere tra coniugi.

Il giudice rimettente espone anzitutto in fatto: che in sede di registrazione di un contratto di compravendita della quota di comproprietà di un immobile, stipulato da coniugi legalmente separati, l'Ufficio del Registro di Torino aveva richiesto il pagamento dell'imposta sulle donazioni (anziché di quella dovuta per i trasferimenti a titolo oneroso) e l'INVIM per intero (anziché a tassazione agevolata, trattandosi di immobile destinato ad abitazione non di lusso); che la venditrice, affermando di essere legalmente separata dal coniuge, in forza di provvedimento di omologazione emesso dal Tribunale di Torino, aveva proposto ricorso, essendo risultata vana l'istanza di rimborso dell'eccedenza corrisposta; che la Commissione tributaria di primo grado di Torino aveva accolto il ricorso della parte venditrice, ritenendo che la presunzione di liberalità dovesse valere per i soli coniugi conviventi, non anche per quelli separati; che avverso tale pronuncia aveva interposto appello l'Ufficio del Registro, sostenendo che la presunzione di liberalità viene meno soltanto con la pronuncia di cessazione degli effetti civili del matrimonio, non già con la mera separazione personale dei coniugi.

Il giudice *a quo*, dopo aver osservato che la norma in oggetto configura una presunzione *iuris et de iure* in ordine alla qualificazione giuridica del contratto stipulato fra coniugi - presunzione connessa a fatti estrinseci al negozio, e precisamente alla misura dell'imposta applicabile - afferma che detta presunzione, contro la quale non è ammessa prova contraria, determina un trattamento deteriore dei coniugi che pongono in essere un contratto di compravendita rispetto alle parti stipulanti il medesimo contratto, che non siano legate da vincolo di coniugio: mentre per queste ultime la qualificazione giuridica del negozio stipulato si opera in base alle regole civilistiche, a norma dell'art. 20 del

# G

GIURISPRUDENZA

COSTITUZIONALE

213

FAMIGLIA  
E DIRITTO  
n. 3/1999

D.P.R. n. 131 del 1986, per i coniugi, invece, la qualificazione deriva dall'esito della tassazione; inoltre, mentre le ordinarie parti stipulanti possono liberamente provare la natura del contratto oggetto di tassazione, ai coniugi è invece preclusa ogni prova al riguardo.

Il rimettente afferma poi che tale disciplina confligge con quella del regime patrimoniale tra coniugi, la quale, relativamente alla separazione dei beni, non prevede alcun trattamento differenziato dei coniugi rispetto alle normali parti contrattuali.

Ad avviso del rimettente, la norma censurata, nel precludere ogni prova contraria per superare la presunzione di liberalità, si appalesa irragionevole ed è quindi in contrasto con il principio di eguaglianza.

Osserva, ancora, il giudice *a quo* che la sottoposizione dell'atto alla maggiore tassazione, pur restando immutati gli elementi oggettivi costituenti la base imponibile, deriva non già da una maggiore capacità contributiva, bensì da una qualità personale delle parti - quella di coniugi - che è di per sé insignificante sotto il profilo della capacità contributiva; pertanto, la norma in questione postula, soltanto sulla base di una qualità soggettiva dei contraenti, una speciale capacità contributiva, anche se questa non sussiste, ed impedisce la prova diretta a dimostrarne l'insussistenza; da ciò sorge il contrasto della norma con il principio della capacità contributiva, che viene desunta da un elemento - la qualità di coniugi - inidoneo a dimostrarla.

In ordine al requisito della rilevanza della questione sollevata, osserva il giudice tributario che la parte venditrice ha offerto la prova della effettività della compravendita, con particolare riguardo al pagamento reale del prezzo, e che tale prova sarebbe del tutto irrilevante, qualora si dovesse applicare la norma censurata.

2. - È intervenuto nel giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura dello Stato, che ha concluso per l'infondatezza della questione.

Osserva la difesa erariale che la presunzione di liberalità per i trasferimenti immobiliari tra coniugi e tra parenti in linea retta non contrasta con il principio di eguaglianza, in quanto, sulla base dell'*id quod plerumque accidit*, i rapporti tra di essi intercorrenti e la comunanza di vita e di interessi che lega i medesimi non sono paragonabili a quelli tra altri soggetti. Né può ritenersi irragionevole l'esclusione della prova contraria, in quanto la particolarità dei citati rapporti renderebbe agevole la preconstituzione della prova dell'onerosità del trasferimento, anche se l'onerosità non vi sia stata. L'assolutezza della presunzione deve quindi dirsi ragionevole, poiché, altrimenti, essa rimarrebbe inoperante.

Ad avviso dell'Avvocatura è del pari insussistente la pretesa violazione del principio di capacità contributiva. Poiché è legittimo ritenere che i trasferimenti immobiliari tra i soggetti considerati dalla norma avvengono senza un reale ed effettivo corrispettivo, consegue necessaria-

mente da ciò che la capacità contributiva manifestata dall'atto è quella delle donazioni, non già quella dei trasferimenti onerosi.

Afferma poi la difesa erariale che, contrariamente all'assunto del rimettente, il rapporto di coniugio o di parentela in linea retta non è indifferente ai fini della capacità contributiva, poiché è proprio in relazione a quel rapporto che la norma ricollega l'assenza di corrispettivo, misurando in tal modo la capacità contributiva sulla base dell'arricchimento che deriva da un trasferimento senza corrispettivo.

La giurisprudenza della Corte - prosegue l'Avvocatura - ha del resto più volte riconosciuto la legittimità delle presunzioni tributarie, purché fondate su criteri ragionevoli e sempre che non si risolvano in una base fittizia dell'imposizione. E tali caratteristiche devono riconoscersi nella presunzione in esame, in quanto l'assenza di corrispettivo nei trasferimenti considerati dalla norma è del tutto ragionevole, sì che la conseguente maggiore imposizione risponde a criteri di razionalità.

#### Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria regionale di Torino ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 26, comma primo, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui esclude la prova contraria della presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari posti in essere tra coniugi, la quale opera se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, al netto delle detrazioni spettanti.

Ad avviso del giudice *a quo*, la norma censurata sarebbe in contrasto con il principio di eguaglianza, in quanto i coniugi, che abbiano stipulato un contratto di compravendita, sottoposto in sede di registrazione all'imposizione propria delle donazioni, trovano preclusa l'ammissibilità della prova in ordine all'effettiva natura onerosa del negozio, la cui qualificazione giuridica, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro o di quella dell'imposta di donazione, deriva dall'esito di un elementare esame comparativo del diverso peso fiscale: essi coniugi subiscono, quindi, un trattamento peggiore rispetto a parti stipulanti il medesimo contratto ma non legate da vincolo di coniugio; sarebbe altresì violato il principio della capacità contributiva, poiché la maggiore tassazione cui è assoggettato l'atto è correlata unicamente ad una qualità personale delle parti, alle quali è inibita la prova della insussistenza di una maggiore capacità contributiva.

2. - La questione è fondata.

La presunzione di liberalità era già prevista dall'art. 5 del decreto legislativo luogotenenzia-

le 8 marzo 1945, n. 90 (Modificazioni delle imposte sulle successioni e sulle donazioni), il quale, al primo comma, stabiliva che «le trasmissioni di immobili a titolo oneroso tra parenti entro il terzo grado si presumono liberalità e come tali sono soggette alla imposta quando la provenienza del prezzo pagato non viene dimostrata in base a titoli aventi data certa ai sensi del Codice civile, e sempre che la imposta di trasferimento a titolo oneroso risulti inferiore a quella stabilita per i trasferimenti a titolo gratuito». Benché la *ratio* della norma fosse sostanzialmente identica a quella che ha ispirato la disposizione oggi censurata, tuttavia il legislatore dell'epoca preferì porre una presunzione *iuris tantum*, consentendo alle parti la possibilità di offrire prova contraria e indicando i mezzi ritenuti a tal fine idonei.

Le caratteristiche della citata presunzione indussero questa Corte, con la sentenza n. 99 del 1968, a ritenere che tale norma si sottraesse alle censure di illegittimità costituzionale, mosse sotto il duplice profilo della violazione del principio di eguaglianza e di quello di capacità contributiva, rilevandosi che il fondamento - non irragionevole - della presunzione riposava da un lato sul fatto di comune esperienza che fra parenti di un certo grado gli immobili vengono trasferiti a titolo gratuito e dall'altro sulla notevole differenza della imposizione fiscale tra gli atti di donazione e quelli di compravendita, tale da indurre le parti a simulare un atto di contenuto diverso, allo scopo di pagare una imposta minore. Si affermò quindi che la norma rispondeva ad innegabili esigenze fiscali e che appariva corretto il sistema adottato dal legislatore di creare una presunzione *iuris tantum* suscettibile di prova contraria.

La presunzione di liberalità fu poi radicalmente trasformata dall'art. 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), che, oltre a limitarla ai parenti in linea retta, introdusse un regime più rigoroso, escludendo la possibilità di offrire prova contraria.

Caduto medio tempore il divieto di donazione tra coniugi, attraverso la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 781 del codice civile, pronunciata da questa Corte con sentenza n. 91 del 1973, alla disciplina della presunzione di liberalità furono apportate ulteriori modifiche con l'emanazione del D.P.R. n. 131 del 1986, il cui articolo 26, in questa sede censurato, ne estese l'ambito di applicazione ai trasferimenti immobiliari intervenuti tra coniugi, confermando l'esclusione della prova contraria.

3. - La norma impugnata, avente il chiaro fine di impedire operazioni di elusione fiscale, così da assicurare all'erario il più alto gettito tra quelli rispettivamente offerti dall'applicazione della normativa tributaria in tema di trasferimenti a titolo oneroso e di trasferimenti a titolo gratuito, pone la presunzione che i trasferimenti immobiliari tra coniugi sono considerati donazioni, e assoggetta quindi tali atti al corrispondente regime, allorché l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra impo-

sta dovuta per il trasferimento risulti inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, al netto delle detrazioni spettanti. Alla base della predetta presunzione sta la valutazione del legislatore, fondata sul principio dell'*id quod plerumque accidit*, secondo cui il vincolo di coniugio è sempre di per sé indice dell'assenza di onerosità, tanto da non essere consentita la prova contraria.

L'analisi della ragionevolezza di tale valutazione è demandata dal rimettente a questa Corte, cui spetta altresì il compito di accertare se la indicata previsione normativa si ponga o meno in contrasto con il principio costituzionale di capacità contributiva.

Ora, quantunque possa senz'altro convenirsi, per dettato di comune esperienza, che frequentemente, ma non sempre, i trasferimenti immobiliari tra coniugi intervengono a titolo gratuito, tuttavia questa affermazione non risolve la questione, poiché è agevole formulare ipotesi nelle quali l'onerosità del trasferimento immobiliare è certa, in quanto direttamente discendente da una particolare situazione delle relazioni personali tra i coniugi. È, a tal fine, sufficiente considerare i casi in cui il vincolo coniugale, non ancora resciso, abbia subito un forte allentamento per effetto di separazione legale, come nella fattispecie prospettata dal giudice *a quo*, o anche in conseguenza di mera separazione di fatto, che, essendo stata causata da seria controversia, si prolunghi per tempi apprezzabili. Nei casi appena esposti, è subito evidente che i coniugi possono assumere la veste di parti che addivengono ad un assetto dei propri interessi economici mediante la stipulazione di negozi giuridici nei quali, essendo assente ogni funzione di liberalità, prevalgono ragioni che consistono nella volontà di esaurire rapporti collegati a situazioni familiari ormai compromesse.

Le citate esemplificazioni non assumono peraltro rilevanza soltanto sociologica, poiché il dato fattuale, rappresentato dal consistente numero delle separazioni tra coniugi, le quali vengono regolate dal lato patrimoniale mediante attribuzioni a carattere oneroso, incide direttamente sulla rispondenza della norma all'*id quod plerumque accidit*. A ciò deve aggiungersi che l'acquisizione di un'autonoma capacità economica da parte di ciascuno dei coniugi, anche al di fuori delle sopra formulate ipotesi di separazione, ha comunque determinato un notevole mutamento nei rapporti patrimoniali tra i medesimi, sì che il trasferimento a titolo oneroso di un bene immobile o di una quota indivisa di esso o di un diritto reale parziario da un coniuge all'altro in costanza di matrimonio non costituisce più evento del tutto eccezionale.

E allora non può negarsi come l'esclusione della prova diretta alla dimostrazione della onerosità del trasferimento si traduca inevitabilmente in un assioma che non trova più riscontro nella realtà. Onde, il rigore di una norma che - venuti meno i presupposti che la giustificavano - reputa irrefutabili ed insuscettibili di prova con-

traria le presunzioni configurate, mostra per ciò solo il proprio limite: la non ragionevolezza.

La disposizione normativa in esame, il cui fondamento riposa su interpretazioni delle vicende sociali che possono in fatto rivelarsi fallaci, in quanto divergenti dagli accadimenti della quotidianità, è dunque non solo irragionevole, ma anche lesiva del principio oltre che di eguaglianza anche di capacità contributiva, poiché essa sottopone gli atti di trasferimento immobiliare tra coniugi ad una tassazione più elevata non già in ragione della concreta manifestazione di maggiore capacità contributiva, bensì in funzione della mera qualità soggettiva delle parti contraenti, senza che alle medesime sia consentito offrire la prova della vera natura del negozio giuridico stipulato.

Deve quindi dichiararsi l'illegittimità costituzionale della norma censurata, limitatamente all'esclusione della prova contraria relativa alla presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari.

Per questi motivi

la Corte costituzionale dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 26, comma primo, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui esclude la prova contraria diretta a superare la presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari.

## IL COMMENTO

di Gaetano Petrelli

### Premessa

L'articolo 26 del Testo unico delle disposizioni sull'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131) disciplina, come è noto, la c.d. presunzione di liberalità, in forza della quale i trasferimenti immobiliari tra parenti in linea retta o coniugi *si presumono donazioni* «se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento, anche se richiesta successivamente alla registrazione, risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, al netto delle detrazioni spettanti». La norma va coordinata con le disposizioni introdotte dal T.U. dell'imposta sulle successioni e donazioni (D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346), ed innanzitutto con l'articolo 1, comma 3, ai sensi del quale l'imposta sulle successioni e donazioni si applica anche «nei casi di donazione presunta di cui all'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro» (1). Come effetto della presunzione di liberalità, quindi, si ha un vero e proprio mutamento della natura giuridica e del regime dell'imposta applicabile, che non è più l'imposta di registro, bensì l'imposta di donazione (ed eventualmente, per effetto del coacervo di cui si dirà più avanti, l'imposta sulle successioni) (2).

### Linee di disciplina della presunzione di liberalità

Prima di valutare le recenti novità sulla disciplina della presunzione in oggetto, occorre segnalare quelli che sono ormai alcuni punti fermi nell'interpretazione ministeriale, dottrinale e giurisprudenziale della norma in esame:

a) - la presunzione di liberalità rende inapplicabili le agevolazioni per la prima casa nei trasferimenti tra parenti in linea retta o coniugi ogni qualvolta tali agevolazioni comportino un carico complessivo di imposte inferiore a quello applicabile se si trattasse di trasferimento gratuito. Quest'interpretazione può dirsi ormai consolidata, a seguito di successive pronunce dell'Avvocatura dello Stato, del Ministero delle Finanze, della giurisprudenza e, per finire, dello stesso Consiglio Nazionale del Notariato (3). Occorre segnalare, peraltro, che:

- il raffronto viene fatto tenendo come base il carico complessivo di tutte le imposte dovute *per il trasferimento*. Ciò rileva anche per valutare l'eventuale incidenza del credito d'imposta concesso dall'art. 7 della legge 23 dicembre 1998 n. 448 per il riacquisto della prima casa: credito d'imposta che non diminuisce l'imposta

### Note:

(1) Sulla presunzione di liberalità, anche con riguardo al coordinamento con la normativa agevolativa sulla prima casa, v. soprattutto, in dottrina, Cardarelli, *La portata e gli effetti della presunzione di liberalità*, in **Corr. trib.**, 1987, 1622 ss.; Giacobbe, *La presunzione di liberalità ex art. 25 D.P.R. n. 634/1972 di fronte ad una norma agevolativa: in margine alla consultazione dell'Avvocatura Gen. dello Stato*, in *Riv. Not.*, 1984, 98 ss.; Barbera, *Commento all'art. 26 D.P.R. 131/1986*, in D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, 200 ss.; Donnamaria, *L'imposta di registro nel Testo Unico*, Milano 1987, 57 ss.; Nastri, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano 1993, 139 ss.; Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Ipsa, 1993, 112 ss.; C.N. N. (estensore Bellini), *Agevolazioni fiscali «prima casa» e presunzione di liberalità*, 17 novembre 1995, in *CNN Strumenti*, voce 950, 65.1; Montesano-lanniello, *Le agevolazioni fiscali per l'acquisto e la ristrutturazione della casa*, Milano 1998, 179 ss.; Gallo-Orsi, *L'imposta di successione*, Torino 1993, 377 ss.

(2) Mutamento del regime d'imposta applicabile non significa, ovviamente, conversione del negozio da oneroso a gratuito. Sul punto v. C.N. N. (estensore Bellini), *Agevolazioni fiscali «prima casa» e presunzione di liberalità*, in *CNN Strumenti*, voce 950, 65.1

(3) Sul punto v. soprattutto *Circ. Min. Fin.*, 10 maggio 1984 n. 25/240998; *Circ. Min. Fin.* 16 luglio 1985 n. 51/250982; *Avvocatura dello Stato*, pareri in data 10 ottobre 1983 n. 32419 (in *Riv. Not.*, 1984, I, 98), ed. in data 4 ottobre 1984 n. 37942. In giurisprudenza, *Comm. Trib. Centr.*, 30 settembre 1993 n. 2630, in *Riv. not.*, 1994, 422 ss.; *Comm. Trib.* Il grado Bergamo, 22 marzo 1988 n. 381, in *Vita not.*, 1988, 339 ss.

di registro dovuta per il trasferimento, come si evince non solo dalla lettera del primo comma dell'art. 7 suddetto, ma pure dalla circostanza che il credito può anche non essere utilizzato in diminuzione di tale imposta. La nuova agevolazione per il riacquisto della prima casa non va quindi in alcun modo considerata ai fini dell'applicazione della presunzione di liberalità;

– il problema, al momento, si pone principalmente se il valore del trasferimento eccede l'importo di lire 250.000.000, in quanto, sotto tale importo, il trasferimento gratuito sconta l'imposta fissa di registro, oltre le imposte ipotecarie e catastali nella misura complessiva del 3%; peraltro, anche sotto tale importo, in caso di Invim particolarmente elevata la riduzione al 50% prevista in caso di trasferimento oneroso della prima casa può rendere applicabile la presunzione medesima;

– l'inapplicabilità delle agevolazioni per la prima casa, in costanza dei presupposti per l'applicazione della presunzione di liberalità, non discende, come pure affermato da parte della giurisprudenza (4), da una trasformazione dell'acquisto da oneroso a gratuito, e quindi non è automatica, ma, come chiarito dall'Avvocatura dello Stato, deve essere valutata, volta per volta, in relazione al raffronto in concreto dei carichi complessivi di imposta previsto dall'art. 26 T.U.;

b) - si è ritenuto che, nonostante la presunzione in oggetto, siano comunque applicabili le agevolazioni per la piccola proprietà contadina (5);

c) - l'ufficio del registro (o ufficio delle entrate) non ha alcun margine di discrezionalità nell'applicazione o meno della presunzione di liberalità (6): a seguito del raffronto delle imposte rispettivamente dovute, si applica l'imposta più conveniente per l'Erario, e quindi l'eventuale disapplicazione dell'art. 26 in esame rende comunque possibile un'eventuale imposizione di tipo suppletivo in rettifica di quella erronea-

mente applicata in sede principale;

d) - l'applicazione della presunzione di liberalità è esclusa in radice, ai sensi dell'art. 26 T.U., oltre che per i conguagli pattuiti in sede di divisione, anche per le vendite ai pubblici incanti, di cui ora il notaio è parte attiva ai sensi della legge 302/1998;

e) - l'articolo 26 in oggetto dichiara applicabile la presunzione di liberalità ai «trasferimenti immobiliari», e quindi non vi rientra in alcun modo la rinuncia abdicativa a diritti reali immobiliari. Ciò nonostante l'art. 1, comma 2, D.Lgs. 346/1990 stabilisca che «si considerano trasferimenti anche ... la rinuncia a diritti reali o di credito». Infatti presupposto per l'applicazione di tale ultima norma è che dall'atto risulti lo spirito di liberalità (diversamente la rinuncia rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro, giusto quanto disposto dall'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986). Conseguentemente, negli atti di rinuncia abdicativa di cui sopra non deve essere contenuta la dichiarazione circa l'insussistenza del rapporto di parentela in linea retta o coniugio.

### La pronuncia di parziale incostituzionalità dell'articolo 26

Premesso quanto sopra, occorre rilevare che la disciplina della presunzione di liberalità ha subito una drastica modifica a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 41/1999 del 25 febbraio 1999 (7), che ha dichiarato illegittima la norma dell'art. 26 T.U. nella parte in cui esclude la prova contraria circa la natura liberale del trasferimento (8). La Corte ha cioè ritenuto che la presunzione *iuris et de iure* confligga con i principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva, discriminando i trasferimenti tra coniugi o parenti in linea retta rispetto a quelli nei confronti di altri soggetti. La norma, così come formulata, si palesava

inoltre irragionevole e senza riscontro con la realtà odierna, in cui è possibile riscontrare numerosi casi in cui al trasferimento tra parenti in linea retta o coniugi fa riscontro un effettivo pagamento di un corrispettivo, regolarmente comprovabile (9). La sentenza si pone quindi in linea con la precedente giurisprudenza della stessa Corte Costituzionale sul punto (10).

Non sembra invece rilevante, ai fini della prova di cui trattasi, la disciplina contenuta nel comma 8 dell'art. 37 *bis* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, in base al quale le norme tributarie antielusive possono essere disapplicate «qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi» (11). Si tratta infat-

#### Note:

(4) Comm. Trib. Il grado Bergamo, 22 marzo 1988 n. 381, *cit.*

(5) Circ. Min. Fin., 16 luglio 1985 n. 51/250982.

(6) Nastri, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, *cit.*, 140.

(7) Pubblicata in G.U. n. 9 del 3 marzo 1999.

(8) La questione di legittimità costituzionale era stata sollevata dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte in data 19 novembre 1996: il relativo provvedimento si può leggere in *Comm. trib.*, 1997, II, 467.

(9) Nei primi commenti alla sentenza in esame (v. in particolare De Mita, *Coniugi, dimostrabili le cessioni onerose*, in *Il Sole 24 Ore* del 12 marzo 1999) si è rilevato come la Corte abbia enfatizzato la crisi della esperienza matrimoniale, quale paradigma della irragionevolezza della norma in esame, piuttosto che puntare l'indice sulla assoluta incostituzionalità delle presunzioni *iuris et de iure* in rapporto al principio di capacità contributiva, come pure affermato dalla precedente giurisprudenza costituzionale.

(10) Sulla illegittimità costituzionale del divieto alla prova contraria, v. soprattutto Corte Cost. 11 marzo 1991, n. 103, in *Foro it.*, 1991, I, c. 1001, con nota di Anecchino; in *Corr. giur.*, 1991, 525, con nota di Cicala.

(11) Nel senso della rilevanza dell'art. 37 *bis* del D.P.R. 600/1973 ai fini di cui trattasi, v. invece Busani, *Decisione che consente più libertà nella scelta fra vendita e donazione*, in *Il Sole 24 Ore* del 26 febbraio 1999.

ti di una norma inserita in un provvedimento relativo all'accertamento delle imposte dirette, e quindi probabilmente non applicabile al di fuori della propria *sedes materiae*.

A seguito della cennata pronuncia, quindi, la norma incostituzionale viene meno *ex tunc*, con la conseguenza che, anche relativamente ai giudizi in corso, è possibile fornire la prova dell'effettivo pagamento di un corrispettivo, paralizzando così la pretesa dell'ufficio di applicare l'imposta di donazione. Occorre rammentare che il regime ora applicabile è praticamente identico a quello vigente anteriormente alla riforma tributaria del 1972, a seguito dell'emanazione del D.Lgs. Lgt. 8 marzo 1945 n. 90, che con l'art. 5, modificando il vecchio T.U. sull'imposta di registro (R.D. n. 3269/1923), introduceva la presunzione di liberalità ammettendo, peraltro, la prova contraria (12). Occorre quindi valutare le soluzioni adottate dalla giurisprudenza e dalla prassi ministeriale nel vigore di tale normativa, per verificarne l'attuale applicabilità, in assenza di una norma di tenore analogo al suddetto art. 5 del D.Lgs. Lgt. n. 90/1945.

### Il regime della prova contraria

I fatti ritenuti comunemente - prima della riforma tributaria del 1972 - idonei a costituire prova contraria della natura liberale e gratuita del trasferimento, erano:

a) - la disponibilità della somma (corrispondente al prezzo dichiarato) da parte dell'acquirente (13);

b) - il fatto che tale disponibilità fosse anteriore, o almeno coeva alla stipula dell'atto traslativo (14);

c) - l'effettivo impiego della suddetta somma per il pagamento del prezzo dovuto al venditore (15).

Non veniva invece ritenuta necessaria la prova circa il modo in cui la somma in oggetto fosse pervenuta nel patrimonio dell'acquirente (16).

Quanto alle modalità con cui provare le circostanze sopra descritte, veniva unanimemente ritenuto idoneo il rilascio di un assegno circolare all'ordine del venditore (17), oppure l'accollo, contestuale al trasferimento, di un debito del venditore stesso (18). Secondo qualche pronuncia si rendeva altresì necessario citare, nell'atto di trasferimento, gli estremi dell'assegno circolare (19).

Quanto all'assegno bancario, lo stesso veniva ritenuto idoneo ai fini probatori di cui sopra (20), a condizione che:

- l'assegno risultasse, da attestazione bancaria, non scoperto, e quindi corrispondesse ad un'effettiva disponibilità della somma da parte dell'acquirente sul relativo conto corrente;

- gli estremi dell'assegno risultassero dall'atto di acquisto;

- l'assegno fosse immediatamente presentato dal prenditore per l'incasso.

L'amministrazione finanziaria ribadiva poi la necessità che i titoli dati in pagamento avessero data certa, secondo le norme del codice civile, al fine di costituire prova idonea ad eliminare la presunzione di liberalità (21).

Gli orientamenti citati appaiono, per molti versi, criticabili. Infatti:

- se non vi è dubbio circa l'idoneità dell'assegno circolare a documentare un effettivo pagamento del prezzo, non appare necessario il requisito della menzione dello stesso nell'atto di trasferimento, essendo sufficiente, allo scopo, l'esibizione di copia dell'assegno all'ufficio al momento della registrazione o altro mezzo di prova idoneo, e salvi gli ulteriori poteri di accertamento da parte del medesimo ufficio;

- anche il presunto requisito della disponibilità della somma, da parte dell'acquirente, anteriore o coeva alla stipula dell'atto genera qualche perplessità, ove si consideri, da un lato, che nell'atto può essere contenuta una pattuizione di dilazione del pagamento del

corrispettivo, e, dall'altro, che il pagamento successivo al trasferimento rende comunque oneroso l'acquisto, salva l'eventuale inesattezza (o falsità) della dichiarazione (di scienza) del venditore di avere in precedenza ricevuto il paga-

#### Note:

(12) L'articolo 5, primo comma, del D.Lgs. Lgt. 8 marzo 1945 n. 90 stabiliva che «le trasmissioni di immobili a titolo oneroso tra parenti entro il terzo grado si presumono liberalità e come tali sono soggette alla imposta quando la provenienza del prezzo pagato non viene dimostrata in base a titoli aventi data certa ai sensi del codice civile, e sempre che l'imposta di trasferimento a titolo oneroso risulti inferiore a quella stabilita per i trasferimenti a titolo gratuito».

(13) Comm. Trib. Centr., 14 gennaio 1985 n. 175, in *Comm. trib. centr.*, 1985, I, 17; Cass. 15 dicembre 1983, n. 7408, in *Mass. Foro it.*, 1993; Comm. Trib. Centr., 22 aprile 1982 n. 2001, in *Comm. trib. centr.*, 1982, I, 335; Cass. 20 gennaio 1982, n. 351, in *Comm. trib. centr.*, 1982, II, 432; Comm. Trib. Centr., 10 novembre 1981 n. 4585, in *Comm. trib. centr.*, 1982, I, 235; Comm. Trib. Centr., 10 giugno 1981 n. 2359, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 644; Cass. 25 maggio 1981, n. 3413, in *Mass. Foro it.*, 1981; Comm. Trib. Centr., 30 marzo 1977 n. 885.

(14) Cfr. le sentenze citate alla nota precedente.

(15) Comm. Trib. Centr., 14 gennaio 1985 n. 175, *cit.*, 1985, I, 17; Cass. 15 dicembre 1983, n. 7408, *cit.*, 1993; Comm. Trib. Centr., 22 aprile 1982 n. 2001, *cit.*, 1982, I, 335; Cass. 20 gennaio 1982, n. 351, *cit.*, 1982, II, 432; Comm. Trib. Centr., 10 novembre 1981 n. 4585, *cit.*, 1982, I, 235; Comm. Trib. Centr., 10 giugno 1981, n. 2359, *cit.*, 1981, I, 644; Cass. 25 maggio 1981, n. 3413, *cit.*, 1981.

(16) Comm. Trib. Centr., 22 aprile 1982 n. 2001, *cit.*

(17) Comm. Trib. Centr., 15 marzo 1982 n. 1247, in *Comm. trib. centr.*, 1982, I, 952; Cass. 20 gennaio 1982, n. 351, *cit.*; Cass. 25 maggio 1981, n. 3413, *cit.*

(18) Cass. 28 settembre 1985, n. 4730, in *Pass. trib.*, 1985, II, 664.

(19) Cass. 25 maggio 1981, n. 3413, *cit.*

(20) Comm. Trib. Centr., 14 gennaio 1985 n. 175, *cit.*; Cass. 15 dicembre 1983, n. 7408, *cit.*; Comm. Trib. Centr., 10 giugno 1981 n. 2359, *cit.*

(21) Ris. Min. Fin., 29 novembre 1952 n. 163772; Ris. Min. Fin., 29 agosto 1953 n. 166955, *cit.* in D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, *cit.*, 200.

mento. Nei casi di pagamento dilazionato, appare necessario che la tassazione, in sede di applicazione dell'imposta principale, avvenga presumendo la natura onerosa dell'acquisto, salva, semmai, l'iscrizione a campione e la richiesta, una volta scaduto il termine per il pagamento, di produrre la prova dell'avvenuta *solutio*. A rigore, peraltro, in caso di dilazione del prezzo sorge, contestualmente alla stipula dell'atto di vendita, l'obbligazione di pagamento del corrispettivo, e tale effetto deve ritenersi sufficiente a concretare la prova dell'onerosità dell'acquisto (salvo il potere dell'ufficio di accertare un'eventuale, successiva rinuncia al credito del prezzo ad opera dell'alienante);

– infine, appare ultronea la richiesta della disponibilità della somma nel patrimonio dell'acquirente. È ben possibile, infatti, che il pagamento venga effettuato non da parte dell'acquirente, ma da parte di un terzo, a titolo di liberalità, o in adempimento di un precedente obbligo assunto dal terzo nei confronti dell'acquirente; salvi gli ulteriori riflessi che ciò comporterebbe sulla tassazione dell'eventuale donazione indiretta, non si potrebbe però disconoscere la natura onerosa del trasferimento da parte dell'originario proprietario.

In conclusione, dopo la recente pronuncia di incostituzionalità, ed in assenza di una norma analoga al previgente art. 5 del D.Lgs. Lgt. n. 90/1945, che richiedeva l'esistenza di titoli aventi data certa per eliminare la presunzione di liberalità, l'unico fatto la cui prova appare oggi necessaria è l'effettivo pagamento della somma pattuita come prezzo, a prescindere sia dai mezzi utilizzati, sia dal momento in cui il pagamento avviene, e salvi gli altri riflessi di natura tributaria o civilistica.

### Prova contraria ed acquisti per usucapione

L'articolo 26, ultimo comma, prevede l'attrazione nella

disciplina della presunzione di liberalità anche degli acquisti per usucapione, quando tra l'originario proprietario ed il possessore usucapiente vi sia rapporto di parentela in linea retta o coniugio (22). La norma, aspramente criticata al momento della sua emanazione (23), va ora interpretata alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sulla illegittimità della presunzione *iuris et de iure*. Ci si chiede, peraltro, in cosa possa consistere la «prova contraria» in un acquisto a titolo originario: tenendo conto dell'intento antielusivo della norma in esame, che tendeva ad evitare la collusione tra originario proprietario ed usucapiente per realizzare un trasferimento gratuito mascherato da usucapione, sembra che sia sufficiente produrre all'Ufficio la documentazione comprovante l'effettiva partecipazione al processo dell'originario proprietario e l'effettivo svolgimento della difesa nel processo medesimo.

### Presunzione di liberalità, imposta principale, complementare e suppletiva

L'art. 26 del D.P.R. 131/1986 dispone che il raffronto complessivo dei carichi d'imposta debba effettuarsi anche con riferimento all'eventuale imposta richiesta dopo la registrazione, con ciò avallando un precedente orientamento giurisprudenziale che riteneva rilevante, ai fini del computo di cui trattasi, anche le eventuali imposte complementari e suppletive (24). Ciò dà luogo, come evidenziato dalla dottrina più attenta, ad una particolare incertezza sul regime dell'imposta applicabile, in quanto anche un accertamento di valore, che incide evidentemente sulla progressività degli scaglioni ai fini dell'imposta di donazione, può comportare il mutamento della natura dell'imposta in un momento successivo a quello della registrazione (25).

In ogni caso, la natura principale, suppletiva o comple-

mentare dell'imposta di donazione eventualmente applicata dipende dal momento della sua effettiva applicazione: a norma dell'art. 42 del D.P.R. 131/1986, è principale l'imposta applicata al momento della registrazione (e quindi, come desumibile dall'art. 16 T.U., anteriormente all'iscrizione dell'atto negli appositi registri (26)). Quindi è sempre opportuno che il notaio - in quanto responsabile per l'imposta principale - faccia in modo di ricevere la provvista necessaria a fronte dell'eventuale tassazione dell'atto come donazione in sede di registrazione del medesimo (27).

Ai fini della comparazione dei carichi d'imposta, l'applicazione dell'imposta di donazione - ex art. 26 D.P.R. 131/1986 ed anche ai sensi del Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni - determina l'applicabilità di tutte le regole dettate per tale imposta, e quindi non solo delle detrazioni (espressamente richia-

#### Note:

(22) La norma in esame si rivela, di fatto, inapplicabile tra coniugi, in quanto l'usucapione, come la prescrizione (artt. 1165 e 2941, n. 1, c.c.) rimane sospesa tra i coniugi fino a quanto permane il rapporto di coniugio.

(23) Per la critica alla norma in esame, v. Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, cit., 115.

(24) Cass. 24 giugno 1980, n. 3956, in *Comm. trib. centr.*, 1980, II, 1583; Cass. 29 ottobre 1971, n. 3033, in *Giust. civ.*, 1972, I, 930.

(25) Donnamaria, *L'imposta di registro nel testo unico*, cit., 59: «l'operatore può trovarsi di fronte ad una tassazione d'imposta di registro all'atto della registrazione, ma ... l'imposta diventa di donazione a causa dell'accertamento di valore in un momento successivo».

(26) Sull'individuazione del «momento» della registrazione ai fini della determinazione della natura - principale o meno - dell'imposta di registro applicata, v. C.N. N. (estensore Petrelli), *Ritardo nella registrazione e liquidazione dell'imposta principale di registro*, in *CNN Strumenti*, voce 910, 9.1.

(27) Sulla natura principale dell'imposta di donazione applicata ex art. 26 D.P.R. 131/1986, v. anche Volpe-Langella, *Autoliquidazione e eteroliquidazione*, 1993, 316.

mate dall'art. 26 D.P.R. 131/1986), ma anche delle riduzioni di imposta ex art. 25 D.Lgs. 346/1990 (28).

### La disciplina del testo unico sulle successioni e donazioni

Ai fini delle imposte sulle successioni e donazioni, gli articoli 8 e 57 del D.Lgs. 346/1990 stabiliscono che il valore globale netto dell'asse ereditario (o dei beni e diritti donati) è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote, anche del valore attualizzato delle donazioni presunte anteriormente fatte. Per donazioni presunte devono intendersi quelle per le quali l'ufficio, ricorrendo i presupposti ex art. 26 D.P.R. 131/1986, abbia effettivamente applicato, in sede di registrazione o successivamente, l'imposta di donazione. Allo stesso modo deve essere interpretato l'articolo 29, comma 1, lettera f), del D.Lgs. 346/1990, che impone di indicare nella dichiarazione di successione gli estremi delle donazioni presunte, con l'indicazione dei relativi valori alla data di apertura della successione.

Le donazioni presunte, in quanto non considerate fiscalmente atti a titolo oneroso, sono escluse dal computo dei beni trasferiti a titolo oneroso dal defunto negli ultimi sei mesi, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del D.Lgs. 346/1990 (29).

Disposizione particolarmente rilevante per l'attività notarile è quella contenuta nell'art. 57, ultimo comma, del D.Lgs. 346/1990, che obbliga le parti ad indicare «negli atti di cui all'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro» gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari, ed i relativi valori alla data degli atti stessi. La dottrina ha rilevato la differente terminologia utilizzata in questo caso dal legislatore, che non parla di «donazioni presunte», ma di «atti di cui all'art. 26 del testo unico» (30). Si tratta, evi-

dentemente, di concetti differenti, in quanto donazioni presunte sono quelle effettivamente tassate come tali, mentre gli atti di cui all'art. 26 sono anche quelli tassati con l'imposta di registro: probabilmente il legislatore ha inteso, cautelativamente, richiedere la menzione in tutti gli atti di trasferimento tra parenti in linea retta o coniugi, in considerazione del fatto che, al momento della stipula dell'atto, può non essere noto, anche in relazione ad eventuali accertamenti di valore successivi, quale sarà l'imposta effettivamente applicata (31).

Oggetto della menzione devono essere, ai sensi dell'art. 57 ultimo comma, le precedenti donazioni: la disposizione è interpretata estensivamente dalla dottrina, ricomprendendovi anche le donazioni presunte (ma non in genere gli atti ex art. 26 D.P.R. 131/1986) (32).

Merita rilevare che, a seguito della sopra menzionata sentenza della Corte Costituzionale, l'oggetto del suddetto obbligo di menzione si restringe, in quanto, nella misura in cui sia certa al momento della stipula l'esistenza di prove contrarie alla presunzione di liberalità, le parti possono decidere di omettere l'indicazione in atto (o nella denuncia di successione) delle precedenti donazioni.

#### Note:

(28) In senso contrario, sulla base del fatto che l'art. 26 del D.P.R. 131/1986 fa espresso riferimento alle detrazioni ma non alle riduzioni di imposta, Gallo-Orsi, *L'imposta di successione*, cit., 379.

(29) Nel senso del testo v. anche, prima dell'emanazione del Testo Unico del 1990, Cass. 30 ottobre 1984, n. 5545, in *Foro it.*, 1985, I, c. 783, con nota di Gagliardi.

(30) Gallo-Orsi, *L'imposta di successione*, cit., 381.

(31) Gallo-Orsi, *L'imposta di successione*, cit., 382.

(32) Gallo-Orsi, *L'imposta di successione*, cit., 382, il quale conclude nel senso che «la dichiarazione prevista dal 2° comma dell'art. 57 deve essere contenuta negli atti di donazione, negli altri atti di liberalità ai sensi del 4° comma dell'art. 58 ed infine negli

atti di cui all'art. 26 del T.U. dell'imposta di registro, indipendentemente dal fatto che essi siano considerati donazioni presunte e pertanto in tutti i trasferimenti a titolo oneroso immobiliari tra coniugi e parenti in linea retta. A tale conclusione porta il richiamo all'art. 26 suddetto, anziché alla donazione presunta. Oggetto della dichiarazione, con i valori attualizzati secondo le disposizioni dell'art. 57 (e non dell'art. 8), sono le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario; a queste, in sede di interpretazione, occorre aggiungere le donazioni presunte di cui all'art. 26 del T.U. sull'imposta di registro, ma non anche, poiché la legge non li richiama, i trasferimenti di cui all'art. 26 che non sono donazioni presunte. In altre parole, questi ultimi atti devono contenere la dichiarazione di cui all'art. 57, ma non sono oggetto della dichiarazione».

# G

GIURISPRUDENZA  
COSTITUZIONALE

220

FAMIGLIA  
E DIRITTO  
n. 3/1999