

La nuova disciplina della presunzione di liberalità

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 (con i conseguenti riflessi, per effetto del coacervo di cui si dirà più avanti, sulla determinazione dell'imposta sulle successioni)².

L'identificazione della fattispecie "liberalità presunta".

Con l'art. 26 in commento, il legislatore presume la simulazione relativa del contratto di trasferimento, ravvisandovi una liberalità *ex art.* 809 del codice civile, ovvero una donazione simulata. Questo il significato dell'espressione "si presumono donazioni", che va quindi interpretata nel senso che oggetto della presunzione è, innanzitutto, la causa negoziale (ritenuta, ai fini fiscali, non onerosa come appare, bensì donativa o liberale).

Come risulta dal dettato dell'art. 26 T.U., l'Amministrazione finanziaria non ha alcun margine di discrezionalità nell'applicazione o meno della presunzione di liberalità³: a seguito del raffronto dei complessivi carichi d'imposta

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, p. 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, p. 98 ss.; BARBERA, *Commento all'art. 26 D.P.R. 131/1986*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, p. 200 ss.; DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel Testo Unico*, Milano 1987, p. 57 ss.; NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano 1993, p. 139 ss.; ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Ipsoa 1993, p. 112 ss.; C.N.N. (estensore BELLINI), *Agevolazioni fiscali "prima casa" e presunzione di liberalità*, 17.11.1995, in *CNN Strumenti*, voce 0950, p. 65.1; MONTESANO-IANNIELLO, *Le agevolazioni fiscali per l'acquisto e la ristrutturazione della casa*, Milano 1998, p. 179 ss.; GALLO-ORSI G.-GALLO-ORSI M., *L'imposta di successione*, Torino 1993, p. 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 0950, p. 65.1

³ NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, cit., p. 140.

rispettivamente riferibili ai trasferimenti onerosi o alle liberalità, si applica il regime tributario più conveniente per l'Erario.

Ciò significa che in caso di erronea tassazione da parte dell'ufficio - che abbia illegittimamente disapplicato l'art. 26 in esame - è comunque possibile un'eventuale imposizione di tipo suppletivo in rettifica di quella erroneamente applicata in sede principale. In particolare, ai sensi dell'articolo 76, comma 2, lettera c), del d.p.r. n. 131/1986, l'imposta suppletiva può essere richiesta alle parti entro tre anni dalla registrazione dell'atto.

In ogni caso, anche ove il termine di decadenza *ex art. 76* sia inutilmente decorso senza applicazione dell'imposta suppletiva, l'atto conserva la propria natura di donazione presunta, e ciò rileva ai fini dell'applicazione delle norme del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, che alla fattispecie di cui all'art. 26 fanno, come si vedrà, riferimento in più occasioni.

Profili applicativi 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 e pareri dell'Avvocatura dello Stato, del Ministero delle Finanze, della giurisprudenza e dalla Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato⁴. 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 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 giurisprudenza⁵, da una trasformazione dell'acquisto

⁴ 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, p. 98), ed in data 4 ottobre 1984 n. 37942. In giurisprudenza, Comm. Trib. Centr. 30 settembre 1993 n. 2630, in *Riv. Not.*, 1994, p. 422 ss.; Comm. Trib. II grado Bergamo 22 marzo 1988 n. 381, in *Vita Not.*, 1988, p. 339 ss.;

⁵ Comm. Trib. II grado Bergamo 22 marzo 1988 n. 381, cit..

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 contadina⁶.

c) - 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 3 agosto 1998 n. 302.

e) - l'articolo 26 del T.U. dichiara applicabile la presunzione di liberalità ai "trasferimenti immobiliari", e quindi non vi rientra in alcun modo la *rinunzia abdicativa* a diritti reali immobiliari. Ciò nonostante l'art. 1, comma 2, D. Lgs. 346/1990 stabilisca che "si considerano trasferimenti anche ... la rinunzia 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 rinunzia rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro, giusto quanto disposto dall'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986). Conseguentemente, negli atti di rinunzia abdicativa di cui sopra non deve essere contenuta la dichiarazione circa l'insussistenza del rapporto di parentela in linea retta o coniugio, prevista nel secondo comma del citato articolo 26.

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 1999⁷, che ha dichiarato illegittima la norma dell'art. 26 T.U. "nella parte in cui esclude la prova contraria diretta a superare la presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari"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 coniugi⁹ fa riscontro un effettivo pagamento di un corrispettivo, regolarmente comprovabile¹⁰. La sentenza si pone quindi in linea

⁶ Circ. Min. Fin. 16 luglio 1985 n. 51/250982.

⁷ Pubblicata in G.U. n. 9 del 3 marzo 1999. V. anche il testo in *Notariato*, 1999, p. 213, con nota di DE CRISTOFARO.

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, p. 467.

⁹ La declaratoria di incostituzionalità si estende all'intera norma dell'art. 26 T.U., e quindi si riferisce sia ai parenti in linea retta che ai coniugi, come emerge chiaramente dal dispositivo della sentenza, e come riconosciuto dallo stesso Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate, con circolare n. 119/E del 27 maggio 1999 ("è ovvio, quindi, che la possibilità di fornire la prova contraria riguarda non solo i trasferimenti posti in essere tra coniugi, ma anche quelli tra parenti in linea retta o considerati tali ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni"). Più ambigua è la motivazione, che fa riferimento solo ai trasferimenti tra coniugi, ma ciò, al di là di un profilo di opportunità (messo in luce da DE CRISTOFARO, *op. ult. cit.*, p. 215), non inficia la portata generale della pronuncia.

¹⁰ 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

con la precedente giurisprudenza della stessa Corte Costituzionale in tema di presunzioni tributarie¹¹.

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"¹². Si tratta infatti 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* (salvo il limite delle situazioni giuridiche già definite, come meglio infra chiarito), con la conseguenza che, anche relativamente ai giudizi in corso ed agli atti stipulati anteriormente alla pubblicazione della sentenza, è possibile fornire la prova dell'effettivo pagamento di un corrispettivo, paralizzando così la pretesa dell'ufficio di applicare l'imposta di donazione.

Il regime ora applicabile è analogo, ma non del tutto identico a quello vigente anteriormente alla riforma tributaria del 1972, derivante dal 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, la quale doveva avere per oggetto "la provenienza del prezzo pagato", da dimostrarsi con "titoli aventi data certa ai sensi del codice civile"¹³. 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, ed in base alla formulazione dell'art. 5 del d. lgs. lgt. n. 90/1945 - 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'acquirente¹⁴;

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.

¹¹ Sulla illegittimità costituzionale del divieto alla prova contraria, e quindi della presunzione *iuris et de iure*, v. soprattutto Corte Cost. 11 marzo 1991 n. 103, in *Foro it.*, 1991, I, c. 1001, con nota di ANNECCHINO; in *Corriere giur.*, 1991, p. 525, con nota di CICALA. In dottrina, v. in particolare TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, p. 188 ss.; FEDELE, *Le presunzioni nella disciplina delle imposte di registro e sull'incremento di valore degli immobili*, in *Riv. dir. trib.*, 1985, I, p. 556 ss..

¹² 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.

¹³ 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 la imposta di trasferimento a titolo oneroso risulti inferiore a quella stabilita per i trasferimenti a titolo gratuito".

¹⁴ Comm. Trib. Centr. 14 gennaio 1985 n. 175, in *Comm. Trib. Centr.*, 1985, I, p. 17; Cass. 15 dicembre 1983 n. 7408, in *Mass. Foro it.*, 1993; Comm. Trib. Centr. 22 aprile 1982 n. 2001, in

b) - il fatto che tale disponibilità fosse anteriore, o almeno coeva alla stipula dell'atto traslativo¹⁵;

c) - l'effettivo impiego della suddetta somma per il pagamento del prezzo dovuto al venditore¹⁶.

Non veniva invece ritenuta necessaria la prova circa il modo in cui la somma in oggetto fosse pervenuta nel patrimonio dell'acquirente¹⁷. La giurisprudenza, quindi, concretamente modificava l'oggetto della prova contraria rispetto al dato letterale risultante dalla norma dell'art. 5 del d. lgs. lgt. n. 90/1945, che veniva identificato non già nella provenienza del denaro, bensì nella mera sussistenza della somma nel patrimonio dell'acquirente¹⁸.

Quanto alle modalità con cui provare le circostanze sopra descritte, veniva unanimemente ritenuto idoneo il rilascio di un assegno circolare all'ordine del venditore¹⁹, oppure l'accollo, contestuale al trasferimento, di un debito del venditore stesso²⁰. Secondo qualche pronuncia si rendeva altresì necessario citare, nell'atto di trasferimento, gli estremi dell'assegno circolare²¹.

Quanto all'assegno bancario, lo stesso veniva ritenuto idoneo ai fini probatori di cui sopra²², 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 liberalità²³.

Questi gli orientamenti della giurisprudenza e della prassi amministrativa nel vigore dell'art. 5 del d. lgs. lgt. n. 90/1945. Oggi, caduta la presunzione *iuris et de iure*, non esiste però più una norma del tenore dell'art. 5 suddetto, che individui l'oggetto della prova contraria e ponga dei limiti alla facoltà probatoria. Il Ministero delle Finanze, in una recente interpretazione, ha ritenuto oggi

Comm. Trib. Centr., 1982, I, p. 335; Cass. 20 gennaio 1982 n. 351, in *Comm. Trib. Centr.*, 1982, II, p. 432; *Comm. Trib. Centr.* 10 novembre 1981 n. 4585, in *Comm. Trib. Centr.* 1982, I, p. 235; *Comm. Trib. Centr.* 10 giugno 1981 n. 2359, in *Comm. Trib. Centr.* 1981, I, p. 644; Cass. 25 maggio 1981 n. 3413, in *Mass. Foro it.*, 1981; *Comm. Trib. Centr.* 30 marzo 1977 n. 885.

¹⁵ Cfr. le sentenze citate alla nota precedente.

¹⁶ *Comm. Trib. Centr.* 14 gennaio 1985 n. 175, in *Comm. Trib. Centr.*, 1985, I, p. 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, p. 335; Cass. 20 gennaio 1982 n. 351, in *Comm. Trib. Centr.*, 1982, II, p. 432; *Comm. Trib. Centr.* 10 novembre 1981 n. 4585, in *Comm. Trib. Centr.* 1982, I, p. 235; *Comm. Trib. Centr.* 10 giugno 1981 n. 2359, in *Comm. Trib. Centr.* 1981, I, p. 644; Cass. 25 maggio 1981 n. 3413, in *Mass. Foro it.*, 1981.

¹⁷ *Comm. Trib. Centr.* 22 aprile 1982 n. 2001, *cit.*.

¹⁸ DE CRISTOFARO, in nota a Corte Cost. n. 41/1999, in *Notariato*, 1999, p. 214.

¹⁹ *Comm. Trib. Centr.* 15 marzo 1982 n. 1247, in *Comm. Trib. Centr.* 1982, I, p. 952; Cass. 20 gennaio 1982 n. 351, *cit.*; Cass. 25 maggio 1981 n. 3413, *cit.*.

²⁰ Cass. 28 settembre 1985 n. 4730, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 664.

²¹ Cass. 25 maggio 1981 n. 3413, *cit.*.

²² *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.*.

²³ 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.*, p. 200.

applicabili le conclusioni raggiunte nel vigore della norma abrogata²⁴. Si tratta peraltro di affermazione non esatta, per una serie di motivi:

a) - la prova, come indicato dalla stessa Corte Costituzionale, deve essere “diretta a superare la presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari”: l’oggetto della prova, quindi, in assenza di precise disposizioni legislative, non può che essere la *causa non liberale del trasferimento*. A tal fine - tenuto conto che l’art. 20 T.U. rinvia all’intrinseca natura ed effetti giuridici dell’atto per l’individuazione del regime fiscale applicabile - occorre far riferimento ai concetti civilistici di onerosità, gratuità e liberalità²⁵: solo in presenza di una donazione o liberalità indiretta potrà essere applicata la presunzione *ex art. 26*, e purché non venga fornita prova dell’onerosità del negozio giuridico. Altro e diverso discorso - considerata l’inversione dell’onere della prova prevista dall’art. 26 - è la difficoltà di provare la causa non liberale del trasferimento, se non a mezzo della prova dell’avvenuto pagamento. *In nessun caso però la prova contraria dovrà avere ad oggetto la provenienza del denaro, o l’esistenza dello stesso nel patrimonio dell’acquirente*;

b) - la prova circa l’onerosità, gratuità o liberalità del negozio di trasferimento è disciplinata dai principi generali, senza che sia legittimo, da parte dell’Amministrazione finanziaria, introdurre surrettiziamente limiti probatori non previsti dalla legge²⁶;

c) - certamente costituirà prova idonea ai fini in oggetto la menzione nell’atto pubblico notarile che il prezzo è stato pagato in presenza del notaio (si è in presenza, in tal caso, di una prova privilegiata, *ex art. 2700* del codice civile). Non vi è dubbio neanche per ciò che concerne l’idoneità dell’assegno circolare a documentare un effettivo pagamento del prezzo, anche se avvenuto anteriormente alla stipula dell’atto. Non appare invece necessario - anche se può ritenersi opportuno - il requisito della menzione dell’assegno circolare 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;

d) - appare invece ragionevole l’orientamento cautelativo della passata giurisprudenza per ciò che concerne il pagamento con assegno bancario, tenuto conto che l’assegno potrebbe essere scoperto, oppure potrebbe non essere mai

²⁴ Circ. Min. Fin. - Dipartimento Entrate - 27 maggio 1999 n. 119/E, ove, riferendosi all’abrogato art. 5 del d. lgs. lgt. n. 90/1945, si afferma che “la pregressa normativa poneva, quindi, una presunzione *iuris tantum*, dettando anche i criteri per l’eventuale superamento della stessa; criteri che devono ritenersi validi ancora oggi e che pertanto costituiscono i principi da osservare nell’espletamento delle attività amministrative”.

²⁵ Sui concetti di liberalità, gratuità ed onerosità si rinvia alla corposa produzione dottrinale sul tema. In particolare, per i contributi più recenti e per la dottrina specialistica, v. in particolare MANZINI, “*Spirito di liberalità*” e controllo giudiziario sull’esistenza della causa donandi, in *Contratto e Impresa*, 1985, p. 409 ss.; ID., *Il contratto gratuito atipico*, in *Contratto e Impresa*, 1986, p. 909 ss.; SICCHIERO, *Osservazioni sul contratto gratuito atipico*, in *Giur. it.*, 1995, I, 2, c. 945 ss.; CONTI, *Riflessioni in tema di liberalità e di adempimento di obbligazioni naturali*, in *Riv. dir. comm.*, 1995, p. 235 ss.; CHECCHINI, *L’interesse a donare*, in *Riv. dir. civ.*, 1976, p. 255 ss.; ID., *Regolamento contrattuale e interessi delle parti (intorno alla nozione di causa)*, in *Riv. dir. civ.*, 1991, p. 229 ss.; SCOZZAFAVA, *La qualificazione di onerosità o gratuità del titolo*, in *Riv. dir. civ.*, 1980, p. 68 ss.; CATAUDELLA, *Bilateralità, corrispettività ed onerosità del contratto*, in *Studi in onore di G. Scaduto*, I, Milano 1970, p. 225 ss.; TILOCCA, *Onerosità e gratuità*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1953, p. 53 ss..

²⁶ L’unico limite probatorio esistente nella fattispecie di cui si tratta è quello previsto dall’art. 7, comma 4, del D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, in base al quale nel processo tributario “non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”.

presentato per l'incasso, prestandosi così agevolmente a simulare un pagamento effettivamente non avvenuto;

e) - la disponibilità della somma, da parte dell'acquirente, anteriore o coeva alla stipula dell'atto non è oggi richiesta da alcuna norma, e non è quindi assolutamente necessaria: si consideri, da un lato, che nell'atto può essere contenuta una pattuizione di dilazione del pagamento del corrispettivo, e, dall'altro, che l'onerosità del trasferimento non è pregiudicata da un pagamento successivo al trasferimento medesimo, salva l'eventuale inesattezza (o falsità) della dichiarazione (di scienza) del venditore di avere in precedenza ricevuto il pagamento. Nei casi di pagamento dilazionato, l'onerosità è *in re ipsa* (ossia nel sorgere dell'obbligo di pagamento contestualmente alla conclusione del contratto); in tal caso la tassazione in via principale non può che avvenire con applicazione dell'imposta di registro ed in genere del trattamento degli atti a titolo oneroso, salva, semmai, l'iscrizione a campione e la richiesta, una volta scaduto il termine per il pagamento, di produzione della prova dell'avvenuta *solutio* (con il potere dell'ufficio di accertare un'eventuale, successiva rinuncia al credito del prezzo ad opera dell'alienante). Si consideri, infine, che il pagamento può ben essere effettuato - anziché da parte dell'acquirente - ad opera di un terzo *ex art. 1180 c.c.*, a titolo di liberalità o di adempimento di una preesistente obbligazione nei confronti dell'acquirente stesso; salvi gli ulteriori riflessi che ciò potrebbe avere in termini di tassazione dell'eventuale ulteriore trasferimento patrimoniale dal terzo all'acquirente, o di accertamento ai fini dell'imposizione diretta²⁷, non si potrebbe però disconoscere la natura onerosa del trasferimento da parte dell'originario proprietario per il semplice fatto dell'assenza di disponibilità economiche nel patrimonio dell'acquirente al momento dell'acquisto.

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 diretti a provare la provenienza del prezzo pagato, l'unico fatto la cui prova appare oggi necessaria è la natura non liberale e correlativamente l'effettiva onerosità dell'acquisto, e quindi - nei casi di corrispettivo non dilazionato - l'effettivo pagamento della somma pattuita come prezzo, a prescindere sia dalla disponibilità della somma da parte dell'acquirente, sia dai mezzi utilizzati, sia dal momento in cui avviene il pagamento medesimo, 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 coniugio²⁸. La norma, aspramente criticata al momento della sua

²⁷ L'art. 38, comma 5, del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600 prevede che l'ufficio possa determinare sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali; la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque precedenti, con facoltà per l'acquirente (ai sensi del successivo comma 6) di provare che trattavasi di redditi non soggetti all'obbligo di dichiarazione.

²⁸ 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.

emanazione ²⁹, 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, imposte principali, complementari e suppletive.

L’art. 26 del d.p.r. n. 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 ³⁰. 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 ³¹.

In ogni caso, la natura principale, suppletiva o complementare dell’imposta di donazione eventualmente applicata dipende dal momento della sua effettiva applicazione: a norma dell’art. 42 del d.p.r. n. 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 ³²). 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 ³³.

Ai fini della comparazione dei carichi d’imposta, l’applicazione dell’imposta di donazione - ex art. 26 d.p.r. n. 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 richiamate dall’art. 26 d.p.r. n. 131/1986), ma anche delle riduzioni di imposta ex art. 25 d. lgs. 346/1990 ³⁴.

²⁹ Per la critica alla norma in esame, v. ARNAO, *Manuale dell’imposta di registro*, cit., p. 115.

³⁰ Cass. 24 giugno 1980 n. 3956, in *Comm. Trib. Centr.*, 1980, II, p. 1583; Cass. 29 ottobre 1971 n. 3033, in *Giust. civ.*, 1972, I, p. 930.

³¹ DONNAMARIA, *L’imposta di registro nel testo unico*, cit., p. 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”.

³² 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 0910, p. 9.1.

³³ Sulla natura principale dell’imposta di donazione applicata ex art. 26 D.P.R. 131/1986, v. anche VOLPE-LANGELLA, *Autoliquidazione e eteroliquidazione*, Casanova Editore, 1993, p. 316.

³⁴ 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., p. 379.

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. n. 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 effettuate. Per donazioni presunte devono intendersi - come sopra rilevato - quelle per le quali ricorrono i presupposti *ex art. 26* del d.p.r. n. 131/1986 (cioè un carico complessivo di imposte, ricorrendo una causa liberale o donativa, superiore a quello che sarebbe applicabile in caso di onerosità del trasferimento), a prescindere dall'imposta effettivamente applicata dall'ufficio in sede di registrazione o successivamente. Allo stesso modo deve essere interpretato l'articolo 29, comma 1, lettera *f*), del d. lgs. n. 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. n. 346/1990³⁵.

Disposizione particolarmente rilevante per l'attività notarile è quella contenuta nell'art. 57, ultimo comma, del d. lgs. n. 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"³⁶. Si tratta, evidentemente, di concetti differenti, in quanto gli atti di cui all'art. 26 sono anche i trasferimenti tra parenti in linea retta o coniugi per i quali l'imposizione "a titolo oneroso" è più gravosa di quella "a titolo di liberalità": 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'effettiva natura tributaria della fattispecie³⁷.

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. n. 131/1986)³⁸.

³⁵ 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.

³⁶ GALLO-ORSI, *L'imposta di successione*, cit., p. 381.

³⁷ GALLO-ORSI, *L'imposta di successione*, cit., p. 382.

³⁸ GALLO-ORSI, *L'imposta di successione*, cit., p. 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

Merita rilevare che, a seguito della sopra menzionata sentenza della Corte Costituzionale, l'oggetto del suddetto obbligo di menzione, di fatto, 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 omettere l'indicazione in atto (o nella denuncia di successione) delle precedenti donazioni.

Atti di trasferimento stipulati prima della pubblicazione della sentenza n. 41/99

Quid iuris per gli atti traslativi di immobili o diritti reali immobiliari stipulati prima della pubblicazione della declaratoria di incostituzionalità? Quest'ultima, come è noto, ha effetto retroattivo, eliminando dal mondo del diritto la norma incostituzionale con effetto *ex tunc*. I problemi di diritto transitorio che possono prospettarsi riguardano sia l'individuazione dell'imposta (di registro o di donazione) applicabile all'atto, sia l'applicazione delle norme sul "coacervo" in sede di successive donazioni, o in sede di redazione della dichiarazione di successione.

Quanto all'imposta applicabile all'atto di trasferimento, vale anche per gli atti stipulati in passato il principio per cui la presunzione di liberalità può essere superata con qualsiasi prova idonea secondo le norme che disciplinano il processo tributario. Ciò comporterà presumibilmente difficoltà pratiche, in quanto le parti - vigendo in passato la presunzione *iuris et de iure*, potrebbero non aver preconstituito una prova documentale idonea, ma questo semplice fatto non sembra poter condurre a diverse conclusioni.

Nell'ipotesi in cui all'atto fosse stata applicata - ai sensi dell'art. 26 T.U. - l'imposta di donazione in sede principale, e le parti siano in grado oggi di produrre la prova dell'onerosità del trasferimento, le stesse dovranno presentare istanza di rimborso dell'imposta eventualmente pagata in eccedenza, ai sensi dell'art. 77, primo comma, T.U.; il relativo termine di decadenza è di tre anni, che decorre, in via ordinaria, dal giorno del pagamento dell'imposta.

Ove, peraltro, i tre anni dal pagamento siano ormai decorsi, occorre valutare l'eventuale applicabilità dell'ulteriore norma, contenuta nell'art. 77, primo comma, T.U., secondo cui il termine triennale decorre dal giorno in cui è sorto il diritto alle restituzioni. Secondo una prima chiave di lettura, il diritto alla restituzione potrebbe ritenersi sorto per effetto della pubblicazione della sentenza di incostituzionalità in esame, e quindi il termine di decadenza decorrerebbe dal 4 marzo 1999³⁹. Secondo una diversa, e preferibile, interpretazione, in linea con il consolidato orientamento giurisprudenziale, il vizio di illegittimità costituzionale non dichiarato costituisce una mera difficoltà di fatto all'esercizio del diritto, e non un'impossibilità giuridica dell'esercizio medesimo, con la conseguenza che i termini di prescrizione o decadenza dei diritti nascenti dalla norma depurata dall'incostituzionalità iniziano a decorrere anche durante il periodo anteriore alla declaratoria di incostituzionalità, e ciò anche trattandosi di c.d. sentenze additive⁴⁰; pertanto, ritenendosi che il diritto alla restituzione della maggiore imposta

sono donazioni presunte. In altre parole, questi ultimi atti devono contenere la dichiarazione di cui all'art. 57, ma non sono oggetto della dichiarazione."

³⁹ Ai sensi dell'art. 136 della Costituzione, la norma dichiarata incostituzionale cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione; pubblicazione che, relativamente alla sentenza n. 41/99 in oggetto, è avvenuta sulla Gazzetta Ufficiale del 3 marzo 1999.

⁴⁰ Tra le numerose sentenze in tal senso, v. Cass. 5 giugno 1998 n. 5577, in *Foro it.*, Rep. 1998, voce *Corte Costituzionale*, n. 42; Cass. 27 gennaio 1998 n. 812, in *Mass. Foro it.*, 1998; Cass. 21 gennaio 1998 n. 536, in *Foro it.*, Rep. 1998, voce *Prescrizione e decadenza*, n. 7; Cons. Stato 5

pagata sia nato al momento del pagamento in eccedenza, anche nell'ipotesi in cui quest'ultimo abbia avuto luogo anteriormente al 4 marzo 1999 il termine triennale di decadenza decorre dal giorno del pagamento dell'imposta.

Ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, e quindi degli articoli 8 e 57 del d. lgs. n. 346/1990, si ha donazione presunta, come più volte rilevato, concorrendo i presupposti di cui all'art. 26 del d.p.r. n. 131/1986, a prescindere dall'imposta concretamente applicata dall'ufficio in via principale, suppletiva o complementare. Ciò significa che, ricorrendo la possibilità di provare la natura non liberale del trasferimento, l'atto stipulato prima del 4 marzo 1999 non dovrà essere considerato donazione presunta, anche se per ipotesi lo stesso sia stato assoggettato ad imposta di donazione all'atto della registrazione o successivamente, ed a prescindere dalla possibilità di chiedere il rimborso dell'imposta stessa. Pertanto, il contribuente che possa fornire la prova contraria alla presunzione *ex art. 26* non dovrà ricomprendere il trasferimento suddetto tra le donazioni presunte ai fini della relativa menzione nella dichiarazione di successione, né dovrà indicarne gli estremi ed il valore nei successivi atti di donazione.

Gaetano Petrelli

maggio 1995 n. 417, in *Foro amm.*, 1995, p. 993; Cons. Stato 18 maggio 1994 n. 788, in *Giust. civ.*, 1994, I, p. 2372; Cons. Stato 1 luglio 1991 n. 401, in *Riv. amm.*, 1991, p. 1600; Cass. 7 novembre 1988 n. 6007, in *Foro it.*, Rep. 1988, voce *Corte Costituzionale*, n. 78; Comm. Trib. Centr. 3 ottobre 1986 n. 7505, in *Il Fisco*, 1987, p. 1112.