

## LA DONAZIONE INDIRETTA TRA DIRITTO CIVILE E DIRITTO TRIBUTARIO

di FABIO VALENZA

SOMMARIO: 1. La novella fiscale. – 2. Donazione indiretta e negozio indiretto. – 3. Lo spirito di liberalità nella donazione indiretta. – 4. Profili strutturali e conseguenze interpretative.

1. LA NOVELLA FISCALE. L'art. 69 della l. 21.11.2000, n. 342, introduce un nuovo ultimo comma all'articolo 1 del d. legis. 31.10.1990, n. 346, recante il Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, e precisamente dispone che: «Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto». L'art. 69 della l. 21.11.2000, n. 342, introducendo, altresì, l'articolo 56 *bis* nel Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, dispone che: «Ferma l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli articoli 742 e 783 del codice civile, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti <sup>(1)</sup> può essere effettuato esclusivamente in presenza di entrambe le seguenti condizioni: *a)* quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedi-

<sup>(1)</sup> La generica formulazione letterale – qui usata dal legislatore – di atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti, conferma l'interpretazione riportata *infra*, nota 25.

menti diretti all'accertamento di tributi <sup>(2)</sup>; *b)* 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...». Dal coordinamento delle due disposizioni si ricava, da un lato, l'affermazione di principio dell'assoggettamento ad imposta delle donazioni indirette, dall'altro, che il concreto accertamento delle stesse, a parte l'ipotesi della registrazione volontaria, pure prevista con riduzione dell'aliquota applicabile <sup>(3)</sup>, è possibile soltanto quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni dell'interessato nell'ambito dell'accertamento di altri tributi, ovvero da atti soggetti a registrazione, salva la

<sup>(2)</sup> Ad esempio, in sede di accertamento sintetico del reddito, in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali. Cfr. art. 38, commi 4° ss., d.p.r. 29.9.1973, n. 600.

<sup>(3)</sup> I commi 2° e 3° del nuovo articolo 56 *bis* del d. legis. 31.10.1990, n. 346, come introdotto dall'art. 69 della l. 21.11.2000, n. 342, così, infatti, dispongono: «Alle liberalità di cui al comma 1» e cioè alle liberalità diverse dalle donazioni «si applica l'aliquota del sette per cento, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale che supera l'importo di 350 milioni di lire. Le liberalità di cui al comma 1 possono essere registrate volontariamente, ai sensi dell'articolo 8 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In tale caso si applica l'imposta con le aliquote indicate all'articolo 56» e cioè non con l'aliquota del 7%, ma con quelle previste, in via generale, dalla novella, per le donazioni, a seconda del grado di parentela, nella misura proporzionale del 3%, 5% e 7%, «mentre qualora la registrazione volontaria sia effettuata entro il 31 dicembre 2001, si applica l'aliquota del tre per cento.»

non applicazione dell'imposta nei casi di liberalità collegate ad atti immobiliari o a trasferimenti aziendali, di per sè soggetti ad imposta proporzionale di registro ovvero all'imposta sul valore aggiunto; in ogni caso, l'imposta si applica soltanto a quelle liberalità che abbiano determinato, da sole o unitamente ad altre già effettuate, un incremento patrimoniale, a favore del medesimo beneficiario, superiore a trecentocinquanta milioni di lire, e sulla parte di incremento patrimoniale superiore a tale limite. Anche il legislatore fiscale, dunque, attribuisce espressamente rilievo giuridico alle liberalità indirette <sup>(4)</sup>. Tale rilievo giuridico non si accompagna, peraltro, ad una definizione di liberalità indiretta valevole ai fini fiscali, ragion per cui si deve ritenere che il legislatore abbia voluto far riferimento alla nozione civilistica dell'istituto, quale elaborata dalla dottrina e dalla giurisprudenza <sup>(5)</sup>. Ap-

<sup>(4)</sup> Nel sistema anteriore alla riforma, la previsione di cui all'art. 1, comma 2°, del d.p.r. 31.10.1990, n. 346, dell'assoggettamento all'imposta di donazione anche della rinuncia non era, infatti, l'espressione della generale rilevanza giuridica fiscale della donazione indiretta, in quanto tale previsione doveva intendersi riferita alla rinuncia qualificata come donazione e, cioè, alla donazione liberatoria, rimanendo la semplice rinuncia non qualificata assoggettata all'imposta di registro con l'aliquota prevista per i trasferimenti immobiliari ovvero con quella del 0,50% in caso di rinuncia a diritti di credito: cfr. artt. 1 e 6 della tariffa, parte I, allegata al d.p.r. 26.4.1986, n. 131. Del resto, l'espressione del primo comma dell'articolo 1 del d.p.r. 31.10.1990, n. 346, che assoggetta all'imposta i *trasferimenti di beni e diritti* per donazione o altra liberalità tra vivi escludeva dall'ambito impositivo proprio le ipotesi più ricorrenti di liberalità indirette, come quelle, che, realizzandosi attraverso l'adempimento del debito altrui, ovvero per la clausola di deviazione al terzo della vicenda acquisitiva, non comportano tecnicamente un trasferimento di beni o diritti dal beneficiante al beneficiario. Sulla donazione liberatoria, sotto il profilo civilistico, cfr., per tutti, in dottrina, CAPOZZI, *Successioni e donazioni*, II, Giuffrè, 1982, 834 ss.

<sup>(5)</sup> Sulla donazione indiretta cfr., in dottrina, TORRENTE, *La donazione*, nel *Trattato Cicu-Messineo*, Giuffrè, 1956, 15-78; CAPOZZI, *Successioni e donazioni*, cit., 880 ss.; CARNEVALI, *Le donazioni*, nel *Trattato Rescigno*, 6, Utet, 1997, 498 ss.; PALAZZO, I

pare quindi utile tentare di riassumere i risultati raggiunti.

2. DONAZIONE INDIRETTA E NEGOZIO INDIRETTO. L'espressione donazione indiretta utilizzata dalla dottrina civilistica e dalla giurisprudenza richiama chiaramente la nozione di donazione e quella di negozio indiretto. Rispetto alla prima nozione, la donazione indiretta si caratterizza, da un lato, come qualcosa di diverso: cfr. art. 809 cod. civ.: liberalità risultanti da atti *diversi* dalla donazione contrattuale diretta; dall'altro, come qualcosa di equivalente sul piano del risultato economico: cfr. la rubrica dell'art. 809 cod. civ.: Norme sulle donazioni applicabili ad altri *atti di liberalità*. Rispetto alla nozione di negozio indiretto, anch'essa frutto di elaborazione dottrinale <sup>(6)</sup>, quella di donazione indiretta presenta un elemento comune: l'impiego di un atto diverso da quello che direttamente raggiunge lo scopo previsto; tuttavia, se, da un lato, la stessa nozione di negozio indiretto è stata, di recente, sottoposta a revisione critica, sotto il profilo che il rilievo dato alla causa concreta del negozio impedisce di scorgere, anche solo sotto l'aspetto strutturale, un negozio diverso da quello che dispiega gli effetti giuridici corrispondenti allo

*singoli contratti*, 2, *Atti gratuiti e Donazioni*, nel *Trattato Sacco*, Utet, 2000, 347 ss. Sulla categoria della donazione indiretta cfr., altresì, in dottrina, CAREDDA, *Le liberalità diverse dalla donazione*, Giappichelli, 1996, e, in giurisprudenza, CASS., 13.5.1980, n. 3147, in *Giust. civ.*, 1980, I, 2515 ss.

<sup>(6)</sup> Sul negozio indiretto cfr. ASCARELLI, *Il negozio indiretto*, in *Studi in tema di contratti*, Giuffrè, 1952, 3 ss.; ID., *Contratto misto, negozio indiretto*, «negotium mixtum cum donatione», in *Riv. dir. comm.*, 1930, II, 462; ID., *Sulla dottrina dei negozi indiretti nella giurisprudenza*, in *Foro it.*, 1963, I, 778 e 1839; RUBINO, *Il negozio giuridico indiretto*, Giuffrè, 1937; PUGLIATTI, *Precisazioni in tema di vendita a scopo di garanzia*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1950, 299; CARIOTA FERRARA, *Negozio fiduciario e negozio indiretto*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1951, II, 241. Nega che il negozio indiretto costituisca una categoria giuridica, individuando nel c.d. fine ulteriore un semplice motivo, che resta estraneo al negozio e alla sua causa, ed è, pertanto, giuridicamente, irrilevante, SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Jovene, 1989, 182 s.

scopo previsto (7), dall'altro, anche a voler mantenere valida la nozione di negozio indiretto, non sempre la donazione indiretta è a questo riconducibile. Se, infatti, il negozio indiretto, nella concezione più ricorrente, consta di un negozio-mezzo che viene piegato dalle parti per il conseguimento di un fine che lo trascende, mediante un accordo tra di loro (c.d. negozio-fine), con il quale assumono l'obbligo di operare in modo da colmare la distanza tra il risultato del negozio posto in essere e lo scopo ulteriore (8), nelle donazioni indirette, quando il negozio non è concluso direttamente con il donatario, ma con un terzo (contratto a favore di terzo; pagamento a scopo di liberalità del debito altrui), al risultato economico dell'arricchimento-depauperamento, purché voluto in quanto tale dal beneficiante e, cioè, purché sorretto dall'*animus donandi*, si dà rilievo autonomo dall'ordinamento, senza che sia necessario riscontrare la presenza di un ulteriore negozio-fine con il donatario. (9) Nell'ambito dei

negozi rinunciativi, soltanto quando l'atto ha per oggetto la remissione della posizione soggettiva passiva, e non anche quando riguarda, direttamente, la dismissione della posizione soggettiva attiva, come nel caso della rinuncia al diritto di usufrutto, è data al soggetto passivo la possibilità di dichiarare in un congruo termine di non volerne profittare (10). L'unica ipotesi di donazione indiretta riconducibile alla figura del negozio indiretto sembrerebbe, quindi, essere quella del *negotium mixtum cum donatione*, in cui si pone in essere un contratto di scambio per realizzare anche uno scopo concordemente voluto di liberalità (11). Ma si è osservato che se l'intento di perseguire scambio e liberalità diventa comune ai contraenti, penetrando nel contenuto del contratto, non si può parlare – a ben vedere – di negozio indiretto, in quanto il risultato perseguito dalle parti viene direttamente realizzato dal negozio adottato, considerato come negozio misto (12). La ca-

(7) Cfr. BIANCA, *Diritto civile*, 3, *Il contratto*, Giuffrè, 1987, 458-460.

(8) Cfr. TORRENTE, *La donazione*, cit., 21 s.

(9) Come nel diritto romano classico la *causa donationis* non alterava la struttura del negozio astratto posto in essere, così, nel nostro ordinamento, la struttura della donazione indiretta è pur sempre quella – unilaterale, bilaterale con soggetto diverso dal beneficiario, ovvero bilaterale con il beneficiario – del negozio di volta in volta posto in essere. Per ulteriori riferimenti al diritto romano vedi *infra* nel testo e nelle nt. 22 e 23. *Contra*, nel senso di presupporre in ogni caso un accordo tra donante e donatario, anche nella donazione indiretta, TORRENTE, *La donazione*, cit., 32. Ma – a ben vedere – l'ordinamento si preoccupa di disciplinare, sotto certi profili, l'arricchimento voluto per spirito di liberalità, cioè *animus donandi*. E non è un mistero che nella stessa donazione contrattuale diretta, benché la dichiarazione del donatario non sia mera adesione ad un acquisto derivante da un atto già perfetto, è la volontà del donante ad avere, in effetti, rilievo preminente, com'è dimostrato dai punti di contatto con la disciplina delle disposizioni testamentarie: cfr. CAPOZZI, *Successioni e donazioni*, cit., 786 s. Per una svalutazione della struttura bilaterale nell'ambito del fenomeno donativo in generale cfr., di recente, PALAZZO, *I singoli contratti*, 2, *Atti gratuiti e Donazioni*, cit., 172 ss., per il quale, peraltro, la stessa considerazione dei motivi che hanno spinto alla re-

missione è significativa e deve essere compenetrata nell'atto: cfr. PALAZZO, *La donazione cosiddetta liberatoria*, in *Vita not.*, 2000, 7 s. Lo stesso autore, peraltro, sembra precisare, in un passo successivo, che la stessa considerazione dei motivi che hanno spinto al negozio deve risultare dall'atto *al fine di escludere l'intento liberale*: cfr. PALAZZO, *op. ult. cit.*, 9. In effetti, per le considerazioni svolte nel testo, si può ritenere sufficiente una oggettiva riconoscibilità dell'esistenza o meno dell'intento liberale sulla base della natura dei rapporti personali e/o economici, che, eventualmente, intercorrono tra i soggetti, e delle circostanze di fatto, che accompagnano il negozio posto in essere.

(10) Cfr. PERLINGIERI, *Dei modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento*, nel *Commentario Scialoja-Branca*, Zanichelli-Foro it., 1975, 209; MACIOCE, voce «Rinuncia», in *Enc. del dir.*, Giuffrè, 1989, 931, i quali ammettono l'esistenza – accanto alla remissione del debito – del negozio di rinuncia al credito. Sulla possibilità che la rinuncia al diritto di usufrutto integri una donazione indiretta, cfr. CASS., 30.12.1997, n. 13117, in *Notariato*, 1998, 407 ss., con nota di TORDIGLIONE.

(11) Cfr. CATAUDELLA, *La donazione mista*, Giuffrè, 1970, 17.

(12) Cfr. CARNEVALI, *Le donazioni*, cit., 572 s. L'osservazione critica riportata è – a ben vedere – la stessa che è stata avanzata contro la costruzione teorica del negozio indiretto, alla luce dei risultati dottrinari raggiunti in tema di causa concreta del negozio.

tegoria della donazione indiretta si distinguerebbe, così, dalla donazione diretta e dalla donazione mista, in quanto necessariamente esclude che l'intento liberale entri nella struttura del contratto in guisa da caratterizzarne la funzione<sup>(13)</sup>.

3. LO SPIRITO DI LIBERALITÀ NELLA DONAZIONE INDIRETTA. Diventa a questo punto necessario analizzare il concetto giuridico di intento liberale o spirito di liberalità, allo scopo di verificare se abbia le stesse caratteristiche e la stessa rilevanza nell'ambito delle donazioni dirette e in quello delle donazioni indirette. L'analisi dello spirito di liberalità nella donazione diretta ha condotto ad affermarne l'essenza, sul piano oggettivo, nella consapevolezza del donante di determinare un'attribuzione patrimoniale senza corrispettivo, e cioè un arricchimento, cui corrisponde un conseguente depauperamento, *nullo iure cogente*, cioè spontaneamente, senza esservi giuridicamente costretto<sup>(14)</sup>. La forma notarile solenne viene, così, ad integrarsi con lo spirito di liberalità, inteso come spontaneità, nel senso di garantirne la sussistenza. I motivi soggettivi del donante sono, tendenzialmente, irrilevanti<sup>(15)</sup>. La presenza di uno o più interessi a sfondo patrimoniale non impedisce, cioè, di configurare l'atto come donazione, anche quando l'ordinamento attribuisca a tali interessi un qualche rilievo, com'è nel caso del motivo remuneratorio. Soltanto quando il motivo del donante arriva a porsi in funzione corrispettiva dell'attribuzione patrimoniale, esso viene, allora, ad assumere rilievo causale come, ad esempio, nell'ipotesi di attribuzione gratuita di un bene ad un soggetto, finalizzata all'imposizione di un particolare vincolo di destinazione<sup>(16)</sup>. Nell'ambito delle donazioni indirette, viceversa, lo spirito di liberalità, pur rimanendo esterno alla strut-

tura del negozio posto in essere, va considerata, non semplicemente, sul piano oggettivo, come consapevolezza di determinare, spontaneamente, l'altrui arricchimento, ma, in maniera più pregnante, sul piano soggettivo, come *animus donandi* e, cioè, come motivo rilevante giuridicamente. Nell'ambito degli atti rinunciativi, ad esempio, non è sufficiente, per integrare la liberalità, la consapevolezza del rinunciante di determinare spontaneamente un altrui arricchimento, se non ricorre, altresì, una specifica motivazione benefica<sup>(17)</sup>. Così non è donazione indiretta la rinuncia motivata da finalità fiscali. Ed ancora, mentre il motivo remuneratorio, nella donazione diretta, non è idoneo ad impedire l'inquadramento della fattispecie nell'ambito della figura tipica di cui all'articolo 769 cod. civ., sia pure con lievi modifiche di disciplina<sup>(18)</sup>, in un caso – di recente venuto all'esame della giurisprudenza<sup>(19)</sup> – di

<sup>(13)</sup> Cfr. CATAUDELLA, *op. ult. cit.*, 16.

<sup>(14)</sup> Cfr., per tutti, CARNEVALI, *Le donazioni*, cit., 494 s.

<sup>(15)</sup> Salvo, in caso di errore o illiceità, quando il motivo risulta dall'atto ed è il solo che ha determinato il donante a disporre: cfr. artt. 787 e 788 cod. civ.

<sup>(16)</sup> Su questo tema, cfr., di recente, VALENZA, *Donazione e vincolo di destinazione del bene donato*, in *Contratti*, 2000, 460-6.

<sup>(17)</sup> Quello che conta per il diritto è – beninteso – il motivo ultimo e non certamente le motivazioni remote, cosicché l'intento benefico non viene escluso, ad esempio, dall'eventuale movente psicologico volto ad accrescere il prestigio sociale del disponente. Sulla distinzione tra motivo ultimo e motivi remoti cfr., in dottrina, DE RUGGIERO-MAROI, *Istituzioni di diritto privato*, Principato, 1954, 129. Si è tentato, in dottrina, di elaborare una nozione unitaria di spirito di liberalità, valevole sia per la donazione diretta, sia per la donazione indiretta, considerando l'intento liberale come interesse non patrimoniale all'arricchimento: cfr. CHECCHINI, *L'interesse a donare*, in *Riv. dir. civ.*, 1967, I, 283; MANZINI, «Spirito di liberalità» e controllo giudiziario sull'esistenza della causa donandi, in *Contr. e impr.*, 1985, 2, 419 ss.; ma tale nozione unitaria non riesce a spiegare la ragione, per la quale un interesse patrimoniale non direttamente corrispettivo non è idoneo ad alterare il tipo contrattuale della donazione diretta, mentre coesiste ed è idoneo a combinarsi con il negozio gratuito nel senso di escludere l'esistenza di una liberalità e cioè di una donazione indiretta. Sulla compatibilità tra gratuità ed interesse patrimoniale, anche con riguardo al tema dei rapporti tra atti rinunciativi e interesse sociale, cfr., di recente, PALAZZO, *La donazione cosiddetta liberatoria*, cit., 22 ss.

<sup>(18)</sup> Sulla donazione remuneratoria cfr. CARNEVALI, *Le donazioni*, cit., 564-568; CAPOZZI, *Successioni e donazioni*, cit., 836-840.

<sup>(19)</sup> Cfr. CASS., 1° 8.1994, n. 7160, in *Mass. Giust. civ.*, 1994, n. 1044.

sottoscrizione di azioni di nuova emissione, da parte dell'azionista di maggioranza, a favore del terzo, direttore generale della società, la finalità perseguita di remunerare costui, stimolandone ed incoraggiandone, altresì, l'attività futura, pur costituendo un valido sostegno causale dell'attribuzione a favore del terzo, ha impedito la configurazione di una donazione indiretta. Il rilievo più pregnante dello spirito di liberalità, nelle donazioni indirette, giustifica, in esse, un minore rigore formale, anche in considerazione del fatto che la stessa riflessione giuridica compiuta dal disponente, necessaria per giungere, con atti diversi, allo stesso risultato economico, che è, tipicamente, proprio della donazione diretta, dimostra che la liberalità è il frutto di una meditata deliberazione<sup>(20)</sup>. In altri termini, mentre nella donazione diretta il controllo dell'ordinamento è di natura formale ed ha per oggetto la mera spontaneità del donante, nelle donazioni indirette il controllo dell'ordinamento è di carattere sostanziale ed ha per oggetto la specifica motivazione dell'attribuzione gratuita.

4. PROFILI STRUTTURALI E CONSEGUENZE INTERPRETATIVE. Queste considerazioni conducono a ritenere che nel nostro sistema il concetto di donazione assume rilievo sia come contratto formale tipico, sia come motivo ispiratore (lo spirito di liberalità) e causa (l'arricchimento-depauperamento) sottostanti ad una indefinita pluralità di atti, che conservano, in ogni caso, la loro struttura. Il nostro ordinamento, cioè, avrebbe accolto entrambe le nozioni di donazione conosciute dal diritto romano nel corso della sua evoluzione storica<sup>(21)</sup>.

<sup>(20)</sup> Così, con motivazione e parole valide, ancora oggi, pur nell'ambito dell'impostazione che riconduce la donazione indiretta nella categoria del negozio indiretto, TORRENTE, *La donazione*, cit., 35.

<sup>(21)</sup> Mette conto a questo punto riportare le parole di un illustre romanista, altrettanto autorevole studioso della donazione: «L'*animus donandi* che era in stretta relazione con la concezione romana della donazione, considerata come causa, perde importanza, anzi diventa una vera superfetazione, quando la donazione si riconosce come atto tipico, precisamente come atto di liberalità, giacché si identifica con la volontà di compiere quell'atto tipico,

Anche nel diritto romano classico<sup>(22)</sup>, come nella donazione indiretta del nostro ordinamento, la *causa donationis* non entrava nella struttura del negozio posto in essere, ma rimaneva ad esso esterno; la differenza più rilevante è che nel diritto romano il negozio posto in essere era un negozio astratto<sup>(23)</sup> e cioè produt-

cioè con la volontà di donare. Il nostro cod. civ. ricorda l'*animus donandi* quando definisce la donazione come il contratto col quale per spirito di liberalità una parte arricchisce l'altra (art. 789). Ma lo spirito di liberalità è racchiuso nella volontà di donare. Di spirito di liberalità si può parlare solo per quegli atti, diversi dalla donazione tipica, i quali, in tanto importano donazione in quanto siano compiuti per spirito di liberalità, contemplati nell'articolo 809»: BIONDI, *Istituzioni di diritto romano*, Giuffrè, 1972, 755.

<sup>(22)</sup> È noto che nel diritto romano classico il rilievo giuridico della *causa donationis* – come avviene nel nostro ordinamento per la donazione indiretta – era in funzione dell'applicazione della disciplina sostanziale ed in particolare della revocabilità della donazione *imperfecta* e cioè finché non fosse stata completamente eseguita – cd. *exceptio legis Cinciae* – e, successivamente, del divieto di donazione tra coniugi, introdotto nei primi anni dell'impero. Sul problema delle norme cd. materiali disposte in tema di donazione diretta applicabili anche alle donazioni indirette al di là ed oltre quelle richiamate dall'art. 809 cod. civ., cfr. CARNEVALI, *Le donazioni*, cit., 601-604.

<sup>(23)</sup> Poteva, quindi, trattarsi, di una *mancipatio*, *in iure cessio* o *traditio*, quando la volontà era diretta a realizzare un trasferimento; ovvero di una *stipulatio*, quando l'*animus donandi* era rivolto all'assunzione di una obbligazione. La remissione del debito *donationis causa* poteva, peraltro, realizzarsi, non solo mediante un negozio astratto come l'*acceptilatio*, ma anche mediante un nudo patto, tutelato in via di eccezione, come il *pactum de non petendo*; in quest'ultimo caso, a seguito della *lex Cincia*, il donante poteva rispondere, appunto, con la *replicatio legis Cinciae*. Nel nostro ordinamento la remissione del debito è un negozio non astratto, in quanto assolve ad una funzione tipica di per sé autosufficiente al prodursi ed al mantenimento degli effetti giuridici, mentre il *pactum de non petendo*, che lascia sopravvivere la titolarità del diritto, restringendone il contenuto, non è un negozio tipicamente previsto, ma può costituire il contenuto di una donazione diretta obbligatoria con prestazione di non fare. Su quest'ultima figura cfr. BONILINI, *Donazione obbligatoria di non fare*, in *Contratti*, 1998, 195-197.

tivo degli effetti suoi propri a prescindere dalla sussistenza di una causa sottostante, mentre, nell'attuale ordinamento, che non conosce l'atto astratto, il negozio posto in essere assolve ad una funzione tipica, che, in alcune ipotesi, come nel caso della rinuncia, è di per sè autosufficiente al prodursi ed al mantenimento degli effetti giuridici, anche se suscettibile di essere integrata da ulteriori profili causali, rilevanti sul piano della disciplina sostanziale, o, come nell'ipotesi dell'adempimento del terzo per spirito di liberalità, sul piano della mancata produzione di taluni effetti tipici, ad esempio dell'azione di regresso<sup>(24)</sup>; mentre, in altre ipotesi, assolve ad una funzione tipica, di per sè, peraltro, non autosufficiente al prodursi ed al mantenimento degli effetti giuridici; in queste ipotesi, come nel caso della clausola di deviazione degli effetti a favore del terzo, la pur necessaria integrazione causale della fattispecie rimane esterna alla stessa, in quanto la medesima si inserisce in un negozio concluso con un altro soggetto, per il quale non può e non deve assumere alcun rilievo la vicenda giuridica che corre tra la controparte ed il terzo. Se, quindi, la novella fiscale nell'attribuire rilievo giuridico alle donazioni indirette, richiama la nozione civilistica dell'istituto, nella quale la *causa donationis* rimane esterna alla struttura del negozio posto in essere<sup>(25)</sup>, ne deriva che l'inapplicabi-

<sup>(24)</sup> Cfr. BIONDI, *Le donazioni*, nel *Trattato Vassalli*, Utet, 1961, 963; CAREDDA, *Le liberalità diverse dalla donazione*, cit., 140 ss. *Contra*, nel senso di individuare la liberalità nella rinuncia a ripetere dal debitore ciò che è stato pagato, TORRENTE, *La donazione*, cit., 42; BALBI, *La donazione*, nel *Trattato Grosso-Santoro Passarelli*, Giuffrè, 1964, 108 ss.

<sup>(25)</sup> La disposizione contenuta nel comma 1° bis dell'art. 55 del d.p.r. 31.10.1990, n. 346, introdotto dall'art. 69 della l. 21.11.2000, n. 342, per la quale «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, non può, infatti, giustificare una diversa nozione di donazione indiretta, sia pure esclusivamente rilevante ai fini fiscali, in quanto la norma ha per oggetto atti confezionati all'estero ed intende assoggettare ad imposta in termine fisso tutti quelli dai quali risulti *chiaramente* una liberalità nei confronti di beneficiari residenti in Italia, a prescindere dalla formale qualificazione giuridica data dalle

lità dell'imposta alle donazioni indirette collegate ad atti immobiliari o di trasferimenti aziendali soggetti ad iva o ad imposta proporzionale di registro non dovrebbe richiedere l'esplicitazione in atto della *causa donationis* e cioè del motivo liberale sottostante al negozio posto in essere; infatti, se è vero che, per il diritto civile, la donazione indiretta necessariamente esclude che l'intento liberale entri nella struttura del contratto, dovendosi altrimenti discutere di contratto che direttamente realizza l'effetto liberale, conformemente al comune risultato pratico perseguito dalle parti, cioè di donazione diretta, non si giustificerebbe un'interpretazione della norma, che richiedesse, per l'esenzione fiscale, l'esplicitazione in atto dell'intento liberale, posto che la novella ha disposto la mancata applicazione dell'imposta, non solo alle donazioni (dirette), ma anche alle altre liberalità e cioè alle donazioni indirette, nell'accezione civilistica dell'istituto, collegate agli atti immobiliari o aziendali. La novella avrebbe, così, implicitamente, introdotto una presunzione relativa di liberalità<sup>(26)</sup>, questa volta a favore del contribuente<sup>(27)</sup>, con l'esen-

---

parti al negozio ed indipendentemente dalla stessa validità formale e/o sostanziale del medesimo: arg. ex art. 38 d.p.r. 26.4.1986, n. 131: Irrilevanza della nullità e dell'annullabilità dell'atto».

<sup>(26)</sup> Ben diversa è, come è noto, la presunzione esplicita di liberalità – a favore del fisco – nei trasferimenti immobiliari tra coniugi o parenti in linea retta, – presunzione oggi relativa, a seguito di CORTE COST., 25.2.1999, n. 41, in *Notariato*, 1999, 211 ss. –, di cui all'art. 26 del d.p.r. 26.4.1986, n. 131, la cui portata applicativa è stata estesa dall'art. 69 della novella anche ai trasferimenti di partecipazioni sociali, quando il valore della partecipazione o la differenza tra valore e prezzo siano superiori all'importo di 350 milioni di lire.

<sup>(27)</sup> La presunzione di liberalità manterrebbe, infatti, l'atto collegato al di fuori dell'ambito applicativo dell'imposta di registro, nel quale potrebbe, pur sempre, ricadere come atto di natura solutoria – nell'ipotesi di adempimento del terzo – o, più genericamente, patrimoniale – nell'ipotesi di accollo del debito altrui –, se non, addirittura, secondo la prassi di taluni Uffici del Registro, come doppia vicenda traslativa – nell'ipotesi di contratto a favore di terzo. Non sarebbe, infatti, applicabile alle ipotesi considerate il principio di connessione di cui all'articolo

zione dall'imposta per quegli atti – collegati ad altri soggetti alle normali imposte sui trasferimenti immobiliari ed aziendali – , che, come l'adempimento del debito altrui o la clausola di deviazione degli effetti a favore del terzo, possono essere sorretti dal motivo liberale. Soltanto con questa interpretazione si rende la novella davvero fruibile per le finalità che hanno animato il legislatore e cioè di consentire alle famiglie di rendere più trasparenti i loro rapporti economici <sup>(28)</sup>. Se, infatti, si richiedesse l'esplicitazione in atto dell'intento liberale, a parte la possibile ricorrenza, per le considerazioni sopra esposte, di una donazione diretta di somma di danaro, realizzata per il tramite dell'adempimento dell'obbligo altrui, o, nel caso di contratto a favore di terzo, di una proposta di donazione diretta, che necessita dell'accettazione del beneficiario-donatario <sup>(29)</sup>, si conse-

21 del d.p.r. 26.4.1986, n. 131 (*Testo Unico delle disposizioni sull'imposta di registro*), per il quale (ult. comma) «non sono soggetti ad imposta gli accolti di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni nonché le quietanze rilasciate nello stesso atto che contiene le disposizioni cui si riferiscono», in quanto il principio e le disposizioni che ne derivano non si applicano – arg. ex art. 6 della tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131/1986 – ai negozi con i terzi non richiesti dalla legge. Sull'interpretazione dell'art. 21 d.p.r. n. 131/1986 cfr. NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Giuffrè, 1993, 109. Sulla prassi di taluni Uffici del Registro di considerare il contratto a favore di terzo espressione di una doppia vicenda traslativa cfr. LANZILLOTTI-MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, 1985, Stamperia Nazionale, 83. Nel senso di considerare l'accollo strumento negoziale idoneo a realizzare una donazione indiretta cfr. BIONDI, *Le donazioni*, cit., 965 ss., ed, in giurisprudenza, CASS., 11.10.1978, n. 4550, in *Riv. notar.*, 1978, 1341. In tal senso anche CASS., 8.7.1983, n. 4618, in *Giur. it.*, I, 1, 1792, che richiede, peraltro, la forma propria della donazione diretta. *Contra* CARIOTA FERRARA, *Gratuità nei negozi di garanzia*, Gallizzi, 1936, 20. La donazione indiretta andrebbe, eventualmente, vista solo nella rinuncia all'azione di regresso per CARNEVALI, *Le donazioni*, cit., 502.

<sup>(28)</sup> Cfr. Circolare Ministeriale n. 207/E del 16.11.2000.

<sup>(29)</sup> Come la donazione diretta (obbligatoria) di somma di danaro può essere eseguita mediante pagamento da parte del donante di un debito del do-

gnerebbe al destinatario del trasferimento immobiliare o aziendale un titolo utilizzabile con più difficoltà per l'ottenimento di finanziamenti ipotecari, ovvero in caso di rivendita, atteso che l'esplicitazione in atto dell'intento liberale renderebbe opponibile <sup>(30)</sup> al subacquirente o al creditore ipotecario la natura di donazione indiretta, avente ad oggetto, secondo la più recente evoluzione giurisprudenziale <sup>(31)</sup>, l'im-

natarario, dovendosi, in questa ipotesi, più propriamente qualificare l'adempimento del terzo come delegazione di pagamento; così non si dubita che il contratto a favore di terzo possa costituire il mezzo tecnico con il quale adempiere un'obbligazione – anteriormente o contestualmente assunta – di dare la cosa altrui: cfr., in tal senso, con riferimento alla vendita di cosa altrui, CAPOZZI, *Dei singoli contratti*, Giuffrè, 1988, 112. Sulla donazione di cosa altrui cfr., per tutti, in dottrina, PALAZZO, *I singoli contratti*, 2, *Atti gratuiti e Donazioni*, cit., 343-5.

<sup>(30)</sup> Tale opponibilità, peraltro, anche in questa ipotesi, dipende dall'applicazione analogica dell'art. 1415, comma 1°, cod. civ., e non già dal meccanismo della pubblicità immobiliare, posto che nella nota di trascrizione c.d. meccanizzata la natura della convenzione traslativa viene, pur sempre, indicata come compravendita; tuttavia, in caso di esplicitazione in atto dell'intento liberale, l'eventuale ignoranza di esso, da parte del terzo subacquirente o creditore ipotecario, non potrà integrare lo stato di buona fede, in quanto dipendente da colpa grave.

<sup>(31)</sup> Cfr. CASS., sez. un., 5.8.1992, n. 9282, in *Riv. notar.*, 1993, 144 ss., per la quale nel caso del danaro dato al precipuo scopo dell'acquisto immobiliare e, quindi, o pagato direttamente all'alienante dal genitore o pagato dal figlio dopo averlo ricevuto dal padre con la specifica destinazione, con o senza la cessione di precedente preliminare stipulato dal padre con il proprietario dell'immobile, e cioè in tutti i casi in cui vi sia un collegamento giuridico tra l'elargizione del danaro e l'acquisto dell'immobile, si è in presenza di una donazione indiretta dello stesso immobile e non del danaro impiegato per il suo acquisto. L'orientamento è stato confermato da CASS., 23.12.1992, n. 13630, in *Giust. civ.*, 1993, I, 2464, e da CASS., 8.2.1994, n. 1257, in *Foro it.*, 1995, I, 614. Il nuovo orientamento è stato avviato da quelle decisioni che avevano individuato l'oggetto della liberalità nell'immobile nell'ipotesi di cessione di contratto preliminare, stipulato per sé o per persona da nominare, accompagnata dall'esborso, da parte del cedente, della somma necessaria a pagare il venditore. Cfr. CASS., 19.3.1980, n. 1851, *ivi*, 1981, I, 1395;

mobile o l'azienda, con la conseguente possibilità di esercitare l'azione di riduzione e quella di restituzione<sup>(32)</sup>. L'interpretazione proposta della novella fiscale, non richiedendo l'esplicitazione in atto dell'intento liberale, rimette l'opponibilità dell'eventuale natura donativa del titolo di provenienza del bene all'applicazione analogica dell'art. 1415, comma 1°, cod. civ., per il quale la simulazione non può essere opposta dagli aventi causa del simulato alienante – e cioè dal legittimario del donante indiretto – ai terzi – e, cioè, al subacquirente o al creditore ipotecario –, che, in buona fede, hanno acquistato diritti dal titolare apparente. È

appena il caso di ricordare, che la buona fede si presume, basta che vi sia stata al tempo dell'acquisto, e non giova soltanto se l'ignoranza dipende da colpa grave (art. 1147 cod. civ.). Ne deriva che il collegamento, con un atto di compravendita immobiliare o aziendale, di un negozio di adempimento dell'obbligo altrui, ovvero di una clausola di deviazione a favore di terzo della vicenda acquisitiva del trasferimento<sup>(33)</sup>, senza che venga esplicitato in atto l'intento liberale, non è di per sé idoneo a costituire in mala fede il terzo subacquirente o creditore ipotecario.

---

CASS., 15.12.1984, n. 6581, in *Riv. notar.*, 1985, 724 ss. La giurisprudenza precedente era tradizionalmente orientata nel senso di considerare oggetto della donazione il danaro uscito dal patrimonio del donante e non il bene acquistato con tale danaro ed entrato nel patrimonio del beneficiario. Cfr. CASS., 19.11.1978, n. 471, in *Mass. Giur. it.*, 1978; CASS., 11.5.1973, n. 1255, *ivi*, 1973; CASS., 7.12.1962, n. 3299, in *Giust. civ.*, 1963, I, 227. Per una soluzione eclettica, che tenga, cioè, conto della diversa natura degli interessi da tutelare nelle varie ipotesi di revocatoria, collazione, ed azione di riduzione cfr. DI MAURO, *L'individuazione dell'oggetto della liberalità ai fini della riunione fittizia, dell'imputazione ex se e della collazione in alcune fattispecie particolari*, *ivi*, 1993, II, 173. Sull'argomento, in generale, dell'intestazione di beni a nome altrui cfr., di recente, in dottrina, CARNEVALI, voce «Intestazione di beni sotto nome altrui», in *Enc. giur. Treccani*, XVII, Ed. Enc. it., 1996.

(32) L'esplicitazione in atto dell'intento liberale potrebbe essere opportuna qualora fosse, viceversa, prevalente, nelle parti, l'interesse a far emergere, chiaramente, la natura personale del bene, che si sia voluto, in tal modo, donare e la sua esclusione dalla comunione legale del donatario. Sulla esclusione delle donazioni indirette dalla comunione legale cfr. DE PAOLA-MACRÌ, *Il nuovo regime patrimoniale della famiglia*, Giuffrè, 1978, 126; SANTOSUOSSO, *Delle persone e della famiglia, Il regime patrimoniale della famiglia*, nel *Commentario Utet*, Utet, 1983, 208; A.-M. FINOCCHIARO, *Diritto di famiglia*, Giuffrè, 1984, 991, nt. 7.

---

(33) È dibattuta in dottrina l'ammissibilità del contratto a favore di terzo con effetti reali. In senso favorevole, cfr. GIRINO, *Studi in tema di stipulazione a favore di terzi*, Giuffrè, 1965, 216; MOSCARINI, *I negozi a favore di terzo*, Giuffrè, 1970, 286 ss.; in senso contrario MAJELLO, *L'interesse dello stipulante nel contratto a favore di terzi*, Jovene, 1962, 129 ss; BIANCA, *Diritto civile*, 3, *Il contratto*, Giuffrè, 1987, 537. La giurisprudenza è orientata in senso favorevole. Cfr., CASS., 14.11.1986, n. 6688, in *Mass. Foro it.*, 1986; CASS., 28.11.1986, n. 7026, *ibidem*; CASS., 13.7.1983, n. 4778, in *Giur. it.*, 1984, I, 1, 718; CASS., 17.5.1982, n. 3050, in *Mass. Foro it.*, 1982; CASS., 16.7.1981, n. 4643, *ivi*, 1981; CASS., 25.2.1980, n. 1317, in *Riv. dir. comm.*, 1980, II, 339 ss. Sulla trascrizione del contratto a favore di terzo, cfr. GAZZONI, *La trascrizione immobiliare*, nel *Commentario Schlesinger*, I, Giuffrè, 1998, 356-364.