

**La discutibile prassi erariale della tassazione a titolo di imposta
sulle donazioni del trasferimento del bene dal mandatario al mandante**

di RICCARDO LANCIA

Con la risposta ad istanza di interpello del 27 giugno 2022, n. 347, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti rispetto al trattamento fiscale da riservare, ai fini delle imposte indirette, al trasferimento di un immobile a titolo gratuito dal mandatario al mandante.

La vicenda trae origine dal conferimento di un mandato gratuito senza rappresentanza per l’acquisto, da parte della mandataria in nome proprio e per conto del mandante, del diritto di piena proprietà di un immobile. A fronte della somministrazione da parte del mandante dei mezzi necessari per l’esecuzione del mandato, la mandataria si è obbligata a ritrasferire l’immobile acquistato al mandante a semplice richiesta e ad amministrarlo sino al momento del trasferimento.

A seguito dell’acquisto dell’immobile e in adempimento delle obbligazioni derivanti dal negozio, il mandante ha chiesto il trasferimento del bene e il notaio istante ha presentato istanza di interpello per avere delucidazioni in ordine al corretto regime tributario applicabile ai fini delle imposte indirette.

L’Amministrazione finanziaria ha affermato che, con la reintroduzione dell’imposta sulle successioni e donazioni, si è inteso realizzare una equiparazione degli atti a titolo gratuito privi di spirito di liberalità e degli atti donativi aventi spirito di liberalità. In base al combinato disposto degli artt. 1, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, e 2, comma 47 e dell’art. 2, comma 47, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286¹, l’imposta sulle donazioni si applica anche al trasferimento di beni e diritti compiuti tramite atti a titolo gratuito, nel cui ambito rientrano, altresì, gli atti che non prevedono per il beneficiario alcuna controprestazione, ancorché privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni².

¹ L’art. 2, comma 47, d.l. n. 262/2006 dispone l’istituzione dell’imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito nonché sulla costituzione di vincoli di destinazione, in ossequio alle disposizioni di cui al d.lgs. n. 346/90.

² Agenzia delle Entrate, circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E, 6.

In base alla discutibile ricostruzione erariale, il trasferimento a titolo gratuito dell'immobile dalla mandataria al mandante assumerebbe rilievo ai fini fiscali, poiché, essendo produttivo di effetti reali, si applicherebbe, ai sensi dell'art. 1, d.lgs. n. 346/90, l'imposta sulle donazioni ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi. Tuttavia, nonostante l'assenza di una disciplina specifica per i trasferimenti effettuati nell'ambito dei rapporti di mandato, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto applicabile:

1. l'ordinaria disciplina dell'imposta sulle donazioni, di cui all'art. 2, commi 47 e 48, d.l. n. 262/2006, con aliquota fiscale dell'8%;
2. le imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale, del 2% e 1%, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 1 della Tariffa allegata al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, e 10 del medesimo decreto.

La soluzione prospettata dall'Agenzia delle Entrate non sembra essere soddisfacente almeno rispetto alla tassazione a titolo di imposta sulle donazioni, risultando, nel complesso, maggiormente condivisibile la ricostruzione fornita dal notaio istante circa l'impossibilità di ravvisare nell'atto di trasferimento dell'immobile tanto un vincolo di destinazione, a causa dell'assenza delle caratteristiche tipizzate dal legislatore, quanto un negozio atipico ascrivibile alla categoria dei negozi fiduciari, trattandosi, nel caso di specie, di un contratto di mandato senza rappresentanza.

Valorizzando la giurisprudenza di legittimità in un caso speculare alla fattispecie in oggetto relativo al mandato senza rappresentanza ad alienare, sarebbe stato preferibile privilegiare un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 2, comma 47, d.l. n. 262/2006, in base alla quale il trasferimento costituirebbe un atto sostanzialmente "neutro" da cui non deriverebbe un reale ed "effettivo incremento patrimoniale al beneficiario", restando esclusa la ricorrenza di alcun trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta³.

³ Si rinvia a Cass., sez. V, 30 aprile 2019, n. 11401. In dottrina, v. A. BUSANI, *Mandato ad alienare con registro fisso*, in *Il Sole 24Ore*, 1° maggio 2019; L. ATTAVANTI, *Mandato ad alienare senza rappresentanza e imposta di donazione*, in questa *Rivista*, 2019, 1 ss.; C. MARRAZZO, *Il nuovo orientamento "consolidato" della Cassazione in tema di tassazione indiretta del trust: non è tutto oro ciò che luccica*, in *Nov. fisc.*, 2020, IV, 227 ss.

Pertanto, l'acquisto dell'immobile da parte della mandataria, tramite la provvista fornita dal mandante, costituirebbe l'unico atto espressione di capacità contributiva, già assoggettato a tassazione, mentre l'atto di trasferimento dalla mandataria al mandante avrebbe un valore fiscalmente neutrale. Ciò, in quanto, tale atto non arrecherebbe un reale ed effettivo incremento nella sfera patrimoniale del mandante, essendo questi già titolare, in sostanza, del bene, e sarebbe funzionale a far risultare quest'ultimo proprietario anche formale del bene medesimo. Ragionando diversamente, si rischierebbe di riesumare ed avallare un decettivo indirizzo di prassi, già enunciato in relazione all'atto di costituzione del *trust*⁴, e smentito, tra l'altro, da numerose pronunce della Corte di Cassazione⁵. L'imposta sulle donazioni non deve applicarsi ad ogni trasferimento a titolo gratuito, ma soltanto a quei trasferimenti suscettibili di realizzare un incremento di ricchezza nella sfera giuridica del destinatario. Di conseguenza, è opportuno compiere un'attività valutativa, caso per caso, volta ad accertare la sussistenza di quelle situazioni o fatti, manifestazioni di forza economica dalla cui titolarità sorgerebbe l'obbligo

⁴ Agenzia delle Entrate, circolare 6 agosto 2007, n. 48/E, 22, ove l'Amministrazione finanziaria ha affermato, espressamente, che «il conferimento di beni nel *trust* (o il costituito vincolo di destinazione che ne è l'effetto) va assoggettato, pertanto, all'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale, sia esso disposto mediante testamento o per atto *inter vivos*. Il *trust* si sostanzia in un rapporto giuridico complesso che ha un'unica causa fiduciaria. Tutte le vicende del *trust* (istituzione, dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, il raggiungimento dello scopo) sono collegate dalla medesima causa». Posizione, peraltro, confermata in Agenzia delle Entrate, circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E. Per un commento critico in dottrina, v. A. FEDELE, *Vincoli di destinazione: scelte legislative inadeguate determinano un conflitto interpretativo tra le sezioni della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 48 ss.; A. BUSANI, *Tassazione degli atti di dotazione del trust – Imposte indirette – La Cassazione si stabilizza: imposte in misura fissa per l'atto di dotazione di qualsiasi tipologia di trust*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2019, VII, 590 ss. Sia, inoltre, consentito rinviare a R. LANCIA, *L'evoluzione della giurisprudenza di legittimità in tema di rilevanza ai fini del tributo sulle donazioni dell'atto di dotazione tra disponente e trustee nel trust c.d. "autodichiarato"*, in *Nuov. dir. soc.*, 2021, III, 519 ss., secondo il quale, rispetto alla questione relativa all'individuazione di capacità contributiva nel conferimento di beni e diritti in un *trust* "autodichiarato": «Nell'affrontare tale dubbio non si può non valutare l'elemento tipizzante il *trust* "autodichiarato" raffrontandolo con la natura dell'imposta di donazione in misura proporzionale, ma, pur sempre, senza dimenticare il fondamentale principio di capacità contributiva. Se, conformemente, alla natura dell'imposta sulle donazioni in misura proporzionale si ritiene che la stessa non sia diretta a colpire *ex se* la mera istituzione di un vincolo di destinazione su determinati beni, ne dovrebbe seguire che, ai fini dell'assoggettamento ad imposta e nel rispetto del principio di capacità contributiva, serva un *quid pluris*. Difatti, è necessario che sussista una qualche forma di ricchezza novella suscettibile di essere incisa dall'imposizione fiscale; imposizione che, solo allora, troverebbe un chiaro ed inequivocabile riscontro nel referente costituzionale del principio di capacità contributiva».

⁵ *Ex multis*, Cass., sez. V, 17 gennaio 2019, n. 1131; Cass., sez. V., 7 giugno 2019, n. 15453; Cass., sez. V, 12 settembre 2019, n. 15455; Cass., sez. V, 7 giugno 2019, n. 15456; Cass., sez. V, 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., sez. V, 21 giugno 2019, n. 16700; Cass., sez. V, 21 giugno 2019, n. 16701; Cass., sez. V, 21 giugno 2019, n. 16705; Cass., sez. V, 12 settembre 2019, n. 22754; Cass., sez. V, 2 novembre 2020, n. 24233.

contributivo e tali da giustificare, causalmente, il prelievo fiscale a titolo di imposta sulle donazioni, ai sensi dell'art. 53 Cost.

A tal merito, appare evidente che il trasferimento dalla mandataria senza rappresentanza al mandante del bene acquistato per conto di quest'ultimo non è espressione di capacità contributiva suscettibile di tassazione ai fini dell'imposta sulle donazioni. L'eventuale ulteriore tassazione del trasferimento del bene al mandante si tradurrebbe in un aggravio del prelievo con fonte, tra l'altro, negli obblighi strumentali ed esecutivi derivanti dal contratto di mandato. Di contro, invece, pare condivisibile la tesi che ricostruisce in termini di neutralità fiscale, ai fini dell'imposta sulle donazioni, l'atto di trasferimento dell'immobile dal mandatario al mandante⁶. Ciò nonostante, doverosa è la precisazione che, laddove il trasferimento riguardi beni immobili, l'atto dovrebbe essere assoggettato, oltre che alle imposte ipotecarie e catastali (come correttamente rilevato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello in oggetto), all'imposta di registro in misura fissa⁷.

⁶ A. BUSANI, *Il mandatario ritrasferisce con imposta di donazione*, in *Il Sole24Ore*, 28 giugno 2022, 1, ha affermato che: «Pare insomma esservi capienza per un ragionamento in termini di neutralità dell'atto di trasferimento dal mandatario al mandante, per la stessa ragione che induce a ritenere non applicabile l'imposizione proporzionale all'atto con il quale, viceversa, il mandante trasferisce al mandatario un dato bene affinché il mandatario sia in grado di eseguire un mandato ad alienare senza rappresentanza. In quest'ultimo caso, infatti, appare abbastanza consistente (Ctr Toscana, 177/2011 e 1105/2020; Cassazione 11401/2019 e 11402/2019) l'idea che a tale trasferimento sia applicabile la tassazione in misura fissa». In argomento, v. anche V. MASTROIACOVO, *Il mandato ad alienare tra limiti ordinamentali e pregiudizi fiscali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, I, 95 ss.

⁷ Sul punto anche A. BUSANI, *Il mandatario ritrasferisce con imposta di donazione*, cit., 1; G. BOLETTA, *Tassazione indiretta dei negozi di destinazione patrimoniale alla luce della l. n. 112/2016 (c.d. "Dopo di noi")*, in *Nuov. giur. civ. comm.*, 2017, IV, 580 ss.; G. IACCARINO, *L'opportunità di un contratto di fiducia tipico*, in *Notariato*, 2014, I, 35 ss. *Contra*, a favore della tassazione a titolo di imposta di registro in misura proporzionale degli atti di trasferimento del *trust* in ragione dell'assimilazione degli effetti di questi negozi a quelli di un mandato senza rappresentanza A. GIOVANNINI, *Trust e imposte sui trasferimenti*, in *Rass. trib.*, 2000, 1111 ss.