

L'assoggettamento all'imposta di donazione ticinese delle liberalità contenute in un contratto misto o simulato

Ai fini dell'imposizione con l'imposta di donazione delle liberalità contenute in contratti misti o simulati è necessario che sia presente la volontà di effettuare una donazione



Vittorio Primi

Già capo dell'Ufficio delle imposte di successione e donazione della Divisione delle contribuzioni

La Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Canton Ticino (CDT) aveva sempre ritenuto, nella sua giurisprudenza in vigore fino al luglio 2009, che la nozione di donazione dovesse essere assistita da tre elementi: (i) doveva trattarsi di un atto di attribuzione, (ii) effettuato a titolo gratuito o parzialmente gratuito, (iii) assistito dalla volontà di effettuare una donazione. In altre parole, ai fini dell'imposizione con l'imposta di donazione un'operazione doveva essere assistita dall'*animus donandi*. Tuttavia, nella sentenza CDT n. 80.2008.57 del 30 luglio 2009, la CDT si è chiesta, lasciando aperta la questione di principio, se sia giustificato esentare dall'imposta di donazione l'incremento patrimoniale gratuito di cui beneficia chi riceve una controprestazione di valore nettamente superiore alla sua prestazione, quando la sproporzione non dipende dalla volontà dell'altro contraente. In altre parole, la CDT nella citata sentenza si è chiesta se sia necessaria, o meno, ai fini dell'imposizione con l'imposta di donazione, in caso di sproporzione tra la prestazione e la controprestazione, l'esistenza di un *animus donandi*, lasciando però insolta la questione di principio. Successivamente la CDT ha ripreso la sua giurisprudenza confermando che ai fini dell'imposizione di una donazione è necessaria l'esistenza di un *animus donandi* (sentenze CDT n. 80.2017.191 del 2 marzo 2018; n. 80.2018.149 del 6 dicembre 2018), ribadendo che gli elementi costitutivi della donazione nel diritto fiscale sono l'esistenza di un atto di attribuzione (*Zuwendung*), la sua gratuità (parziale o totale) e l'intenzione di effettuare una liberalità. Con il ripristino della giurisprudenza in vigore prima della sentenza n. 80.2008.57 del 30 luglio 2009, la CDT si è nuovamente riallacciata alla giurisprudenza del Tribunale federale e alla parte maggioritaria della dottrina. Per completezza si osserva che alcune prassi cantonali e una parte minoritaria della dottrina, seguono invece una concezione puramente oggettiva della donazione, senza interessarsi alla volontà del donante (cfr. la sentenza testè citata, consid. 3.2). Nel presente articolo si esamina l'aspetto soggettivo della volontà di effettuare una donazione nell'ambito dei contratti misti e si fa un breve accenno alla problematica dei contratti simulati.

I. La sovranità dei Cantoni in materia di imposte di successione e di donazione	179
II. La nozione di donazione nel diritto cantonale ticinese	179
III. Le conseguenze fiscali concernenti il contratto misto	180
IV. Le conseguenze fiscali concernenti il contratto simulato	181

I. La sovranità dei Cantoni in materia di imposte di successione e di donazione

Le imposte di successione e di donazione rientrano nelle competenze dei Cantoni, i quali dispongono di un'autonomia in tale materia. Questa, tuttavia, non è illimitata dovendo in ogni caso la regolamentazione cantonale essere rispettosa delle varie garanzie sancite dal diritto federale^[1].

I Cantoni possono, quindi, decidere se prelevare, o meno, le citate imposte. Ad es., i Cantoni di Svitto e Obvaldo non prelevano le imposte sulle successioni e sulle donazioni, mentre il Canton Lucerna non preleva l'imposta di donazione sottoponendo, tuttavia, talune categorie di donazioni all'imposta sulle successioni. Il Canton Ticino ha scelto di prelevare sia l'imposta sulle successioni sia quella sulle donazioni (art. 1 cpv. 1 lett. e della Legge tributaria del Canton Ticino [LT; RL 640.100]) e non ha esteso tale diritto ai suoi Comuni.

II. La nozione di donazione nel diritto cantonale ticinese

Per quel che riguarda l'imposta di donazione si deve rilevare che, analogamente ad altre legislazioni cantonali, il diritto tributario ticinese adotta una nozione di donazione propria,

[1] Sentenza TF n. 2P.143/1998 dell'8 marzo 1999; VITTORIO PRIMI, *Le imposte di successione e donazione nei rapporti con l'estero*, II^a ed., Manno 2017, p. 21 (cit.: *Imposte di successione e donazione con l'estero*); VITTORIO PRIMI, *Le imposte di successione e donazione*, Agno 1995, p. 1 (cit.: *Imposte di successione e donazione*).

che si scosta da quella del diritto civile[2].

Il diritto ticinese sottopone all'imposta di donazione, se ricorrono gli estremi di cui all'art. 148 LT, le liberalità e assegnazioni tra vivi, devolute senza una corrispondente controprestazione (art. 142 cpv. 1 LT). L'art. 142 cpv. 2 LT elenca un certo numero di operazioni che sono considerate dal profilo fiscale quali donazioni e che sono, quindi, sottoposte alla relativa imposta. L'art. 142 cpv. 2 lett. e LT prevede che sono assoggettate all'imposta di donazione le liberalità contenute in un contratto misto o simulato.

Affinché un'operazione sia assoggettabile all'imposta di donazione occorre che siano riunite le seguenti condizioni[3]:

- 1) deve trattarsi di un atto di attribuzione,
- 2) effettuato a titolo gratuito o parzialmente gratuito (in questo ultimo caso si è in presenza di un contratto misto),
- 3) assistito dalla volontà di effettuare una donazione (*animus donandi*).

La gratuità presuppone sia l'assenza di una controprestazione sia l'assenza di una obbligazione preesistente[4].

III. Le conseguenze fiscali concernenti il contratto misto

Si è in presenza di un contratto misto allorché in un negozio giuridico bilaterale la prestazione fornita da uno dei contraenti risulti essere di valore superiore alla controprestazione fornita dall'altro contraente. Detto in altri termini, si è in presenza di un contratto misto (con una parziale donazione esplicita o sottintesa) allorché in un negozio giuridico che riguarda due parti (il donante e il donatario; il cedente e il cessionario; il venditore e il compratore) il prezzo pagato risulti essere inferiore al valore fiscale dei beni ceduti[5].

Una devoluzione di beni o diritti può, quindi, costituire una donazione non solo nel caso in cui ha luogo a titolo completamente gratuito ma anche qualora, trattandosi di un contratto bilaterale oneroso, il valore fiscale della prestazione fornita da uno dei contraenti sia sproporzionato rispetto al valore della controprestazione fornita dall'altro contraente. In tal caso la liberalità è data dalla differenza tra il valore (fiscale) della prestazione e quello della controprestazione. Si deve, tuttavia, tener conto, se del caso, ai fini della determinazione delle rispettive prestazioni, di un'eventuale esistenza di prestazioni "occulte" che compensano la pretesa gratuità parziale dell'atto (ad es.: retribuzione per prestazioni di servizio) o che trovano la loro causa in un altro rapporto contrattuale (lavoro, mandato, ecc.)[6]. In simili evenienze quello che

appare come un contratto misto potrebbe risultare, tenendo conto delle prestazioni "occulte", di altra natura e subire, per conseguenza, un diverso trattamento fiscale[7].

Nell'ambito dei contratti misti vanno distinti i contratti misti con donazione, designati come tali nel relativo contratto, nei quali la volontà di effettuare una parziale donazione è chiaramente espressa dalle parti e altri tipi di contratto:

- i contratti misti con donazione (*negotium mixtum cum donazione*) sono imponibili per la parte riferita alla donazione fiscale stipulata tra le parti;
- gli altri contratti misti possono essere imposti soltanto se viene provata l'esistenza di una parziale donazione assoggettabile all'imposta.

Conditio sine qua non per poter imporre un contratto misto con l'imposta di donazione è l'esistenza di un *animus donandi*; occorre, cioè, che il cedente sia consapevole che nel contratto vi è un implicito margine di liberalità a favore del cessionario[8]. Detto in altri termini occorre che il donante (cedente; venditore) abbia la consapevolezza e la volontà di effettuare una donazione parzialmente gratuita. Come detto in precedenza, i contratti misti con donazione stipulati come tali sono chiaramente assoggettati all'imposta di donazione in quanto l'esistenza di un *animus donandi* (cioè della volontà di effettuare una parziale donazione) è esplicitata dalle parti nell'intestazione o nel testo dell'atto. L'*animus donandi* è comunque difficile da accertare, trattandosi di un atto interiore[9].

Nell'ambito dell'imposizione dei contratti misti[10] si deve mettere in evidenza il diverso trattamento, riferito alla presenza dell'*animus donandi*, tra contratti misti stipulati tra parenti e contratti misti stipulati tra non parenti. Vi è in effetti una diversa considerazione, riferita all'*animus donandi*, nel caso di devoluzione di beni o diritti per una prestazione inferiore al loro valore fiscale, qualora l'operazione avvenga tra parenti rispetto al caso in cui una simile devoluzione avviene tra non

[7] Vi sono delle operazioni effettuate ad un prezzo di favore, vale a dire inferiore al valore fiscale dei beni, che sembrerebbero costituire, dal profilo fiscale, delle donazioni, mentre in realtà costituiscono un reddito. Si pensi, ad es., alla seguente operazione. Il direttore di una società anonima (SA) acquista dall'azionista delle azioni della SA, sua datrice di lavoro, ad un prezzo di favore. Sembrerebbe, quindi, che ci si trovi confrontati con un'operazione da assoggettare all'imposta di donazione. Tuttavia, trattandosi di un'operazione intervenuta tra persone legate da un rapporto di lavoro in senso lato, per stabilire se il compratore delle azioni della SA abbia beneficiato di una donazione o di un reddito imponibile si deve verificare l'esistenza di un nesso diretto tra l'operazione stessa e il rapporto di lavoro. Assodato che tale nesso è presente, si deve concludere per l'esistenza di un reddito da attività lucrativa dipendente, anche se la devoluzione non è stata fatta dalla società datrice di lavoro, ma dal suo proprietario (cfr. Sentenza CDT n. 80.2016.147/148 del 20 settembre 2018, consid. 1.2 e 1.3). Le devoluzioni di beni o diritti effettuate ad un prezzo di favore, che trovano la loro giustificazione in un rapporto di lavoro, sono, di regola, imponibili ai fini dell'imposta sul reddito e non con quella di donazione. L'operazione di cui sopra è da intendere a titolo esemplificativo e non esaustivo.

[8] Sentenza TF n. 2C_597/2017 del 27 marzo 2018, consid. 3.1.2 con riferimenti; DTF 118 Ia 497; 116 II 225; Sentenza CDT n. 80.2017.191 del 2 marzo 2018.

[9] Sentenza CDT n. 80.2017.191 del 2 marzo 2018, consid. 5.

[10] Ossia che non sono intestati quali contratti misti con donazione, ma che sono intestati in altro modo, ad es. i contratti di cessione, di compravendita, ecc.

[2] Sentenze CDT n. 60/87 del 6 marzo 1987; n. 80.2017.191 del 2 marzo 2018, consid. 1.1.

[3] Sentenze CDT n. 80.2018.149 del 6 dicembre 2018, consid. 3.2; n. 80.2017.191 del 2 marzo 2018, consid. 1.1.

[4] PRIMI, Imposte di successione e donazione (nota 1), p. 155; Sentenza CDT n. 80.2017.191 del 2 marzo 2018, consid. 1.2.

[5] Sentenza CDT n. 80.2017.191 del 2 marzo 2018; PRIMI, Imposte di successione e donazione (nota 1), p. 154.

[6] Sentenza CDT n. 80.2018.149 del 6 dicembre 2018, consid. 4.3, *in fine*.

parenti. La presenza dell'*animus donandi*, cioè della volontà di effettuare una parziale liberalità, viene, di regola, presunta nel caso in cui i contraenti siano legati da rapporti di parentela[11].

Il Tribunale federale ha stabilito che, quando le ulteriori condizioni sono date, vale a dire l'attribuzione di un bene, l'arricchimento dal patrimonio di un terzo e perlomeno parziale gratuità, la presunzione dell'esistenza di un *animus donandi* in presenza di un negozio tra persone vicine regge a una critica di arbitrio[12].

Per chiarezza si osserva che il trattamento fiscale riservato ai contratti misti stipulati tra persone che non sono tra di loro parenti, ma che sono tra di loro vicine e tra le quali intercorrono dei rapporti particolarmente stretti, quali, ad es., i conviventi *more uxorio*, fidanzati, ecc., è analogo a quello riservato ai contratti stipulati tra parenti.

Per contro, condizione imprescindibile per poter imporre una donazione mista nell'ambito dei contratti misti stipulati tra non parenti, che non sono considerati persone vicine tra di loro, è l'esistenza di un *animus donandi* che, contrariamente alla situazione che si verifica nel caso di contratti misti tra parenti, non può essere presunto. Occorre quindi, nei contratti misti tra non parenti, che il cedente sia consapevole che nel contratto vi è un implicito margine di liberalità a favore dell'altro contraente[13]. La sproporzione di valore tra la prestazione e la controprestazione non può da sola far presumere l'esistenza di un *animus donandi*. Le parti contraenti (non parenti) possono avere svariati motivi per stipulare una cessione di beni per un prezzo inferiore al loro valore fiscale non necessariamente riferiti ad una liberalità[14].

L'imposizione di un contratto misto stipulato tra non parenti, che non lascia trasparire dall'intestazione o dal testo del contratto la volontà delle parti di effettuare una parziale donazione, può quindi comportare delle difficoltà per l'autorità fiscale poiché, come precisato, l'esistenza di un *animus donandi* non può essere presunta. La sproporzione tra la prestazione e la controprestazione può senz'altro costituire un indizio circa l'esistenza di un *animus donandi*. Tuttavia, per poter assoggettare l'operazione all'imposta di donazione, l'autorità fiscale deve suffragare in modo convincente l'esistenza dell'*animus donandi*, indagando su tutti gli elementi relativi all'operazione in questione, quali ad es. i rapporti interpersonali e economici tra i contraenti, la plausibilità, o meno, delle ragioni sostenute dalle parti per la fissazione di un prezzo inferiore al valore

fiscale dei beni, il grado di attrattività dei beni ceduti, la necessità per il cedente di crearsi urgentemente della liquidità, ecc.

Il Tribunale federale ha decretato che sarebbe arbitrario sottoporre all'imposta di donazione un negozio giuridico tra non parenti, unicamente per il fatto che il prezzo pattuito risulta essere inferiore al valore fiscale dei beni ceduti, senza esaminare se esiste effettivamente la volontà di effettuare una parziale donazione[15].

Per contro, nel caso di un contratto misto stipulato tra persone legate da un rapporto di parentela (o che sono tra di loro vicine), la posizione dell'autorità fiscale risulta essere facilitata in quanto, come si è visto, l'esistenza dell'*animus donandi* può, di regola, essere presunta, senza la necessità di doverla suffragare con altri elementi.

Per quel che concerne i contratti misti stipulati tra persone legate da un rapporto di parentela si deve rilevare che, nel Canton Ticino, sono esonerati dal pagamento delle imposte di successione e donazione il coniuge, i discendenti e gli ascendenti in linea diretta, compresi quelli adottivi (art. 154 cpv. 1 lett. f LT). Il *partner* registrato è considerato nella Legge tributaria alla stessa stregua del coniuge[16].

IV. Le conseguenze fiscali concernenti il contratto simulato

Come detto, secondo l'art. 142 cpv. 2 lett. e LT non sono imponibili con l'imposta di donazione ticinese soltanto le liberalità contenute in un contratto misto, ma anche quelle contenute in un contratto simulato.

La Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Canton Ticino (CDT)[17], rifacendosi alla giurisprudenza del Tribunale federale[18] e al Codice delle obbligazioni (art. 18 cpv. 1 CO [RS 220]), ha rilevato che per giudicare un contratto, sia per la forma che per il contenuto, si deve indagare quale sia stata la vera e concorde volontà dei contraenti, anziché fermarsi alla denominazione o alle parole inesatte utilizzate per errore o allo scopo di nascondere la vera natura del contratto.

Se risulta che il contratto stipulato non corrisponde alla reale e concorde (comune) volontà dei contraenti, questo contratto, simulato, è nullo. È allora necessario ricercare qual è il contratto che le parti hanno realmente concluso. Lo stesso, dissimulato, è valido a condizione che esso non contravenga ad alcuna delle disposizioni che gli sono per il resto applicabili.

Un contratto è, quindi, simulato quando la sua denominazione o le parole in esso contenute sono inesatte e non

[11] Sentenza CDT n. 80.2017.191 del 2 marzo 2018, consid. 1.3; PRIMI, Imposte di successione e donazione (nota 1), p. 154; FELIX RICHNER/WALTER FREY, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zurigo, 1996, § 4, n. 87, p. 160; VON MAGNUS HINDERSMANN/MICHAEL MYSSSEN, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern der Schweizer Kantone, Colonia 2003, n. 646, p. 222.

[12] Sentenza TF n. 2C_294/23018 del 26 giugno 2018, consid. 4.3 e giurisprudenza citata; Sentenza CDT n. 80.2018.149 del 6 dicembre 2018, consid. 3.2.

[13] DTF 118 Ia 497; 116 II 225; Sentenza CDT n. 80.2017.191 del 2 marzo 2018, consid. 1.3.

[14] DTF 118 Ia 497, p. 501, *in fine*.

[15] PRIMI, Imposte di successione e donazione (nota 1), p. 154; DTF 118 Ia 497.

[16] PRIMI, Imposte di successione e donazione con l'estero (nota 1), pp. 29-30; Messaggio del Consiglio di Stato, n. 5846, Adeguamento della legislazione cantonale alla legge federale del 18 giugno 2004 sull'unione domestica registrata, del 3 ottobre 2006.

[17] Sentenza CDT n. 80.2018.149 del 6 dicembre 2018, consid. 3.2.

[18] Sentenza TF n. 4A_504/2016 del 14 marzo 2017, consid. 2; DTF 117 II 382, consid. 2a p. 384; 123 IV 61, consid. 5c/cc p. 68.

corrispondono alla vera e concorde volontà dei contraenti. Detto in altri termini, si è in presenza di un contratto simulato allorquando le parti contraenti, facendo uso per errore o scientemente di un'intestazione o di un testo inappropriati, fanno apparire una pattuizione che nella forma e/o nel contenuto appare diversa da quella che risulterebbe dalla vera natura del contratto che intendevano sottoscrivere.

Se nel contratto (dissimulato) che corrisponde alla reale e concorde volontà delle parti contraenti, cioè nel contratto che le stesse hanno effettivamente inteso concludere, è riscontrabile una liberalità, la stessa dev'essere assoggettata, se sono dati gli estremi voluti dalla legge e dalla giurisprudenza (presenza dell'*animus donandi*), all'imposta di donazione ticinese, a meno che il o i beneficiari della liberalità sia/siano esonerato/i dal pagamento di tale imposta (cfr. *supra*; art. 154, cpv. 1 lett. f LT).