Cass. 4.4.2024 n. 8875

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

G.B., rappresentato e difeso dall'avv. [omissis];

- ricorrente –

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura generale dello Stato

- controricorrente -

Avverso la sentenza resa dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 4774/22/15, depositata il 14 settembre 2015.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22 febbraio 2024 dal consigliere [omissis].

Rilevato che

1. L'Agenzia delle entrate accertava per l'anno di imposta 2006 in capo al ricorrente un maggior reddito da lavoro dipendente non dichiarato pari ad € 50.000, somma questa che gli era stata corrisposta dal figlio L. in adempimento dell'atto di donazione stipulato il 22 luglio 2004. Con quell'atto la signora L.P. donava la sua attività di farmacia al figlio L., imponendogli fra l'altro di corrispondere al padre G., ricorrente, la somma di € 500.000, suddivisa in 10 rate annuali di € 50.000 ciascuna. L'Ufficio considerava questa somma come reddito assimilato al lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, lett. i del TUIR, emettendo il relativo avviso di accertamento. Contro tale avviso il B. proponeva ricorso alla CTP, che lo rigettava. La CTR, adita in sede di appello, respingeva lo stesso. Ricorre quindi il contribuente in Cassazione, affidandosi a quattro motivi. L'Agenzia resiste a mezzo di controricorso.

Considerato che

1. Con il primo motivo si deduce violazione degli artt. 809, c.c., ed 1 e 58, DLgs. n. 346/1990, per aver ritenuto non configurare il surriferito negozio una donazione indiretta della moglie al marito.

2. Col secondo motivo si denuncia violazione, sotto altro profilo, degli artt. 769, 782, 793 ed 809, c.c., avendo la decisione impugnata ritenuto che, se la donante fosse stata ispirata da spirito di liberalità, avrebbe corrisposto direttamente al marito l'assegno periodico.

3. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente, e sono fondati.

Con il contratto di donazione della farmacia del 22 luglio 2004, la P. donava al figlio la stessa impresa e disponeva due oneri a carico del donatario uno dei quali - per quanto qui rileva - consistente nell'obbligo di versare 500 mila euro al padre in dieci rate annuali.

L'originale versione dell'Ufficio, avallata dalla CTR, consiste nella qualificazione delle somme annualmente versate dal figlio al padre quali "redditi da lavoro dipendente".

Il ragionamento parrebbe partire dall'osservazione per cui, visto dal lato del donatario, il versamento costituirebbe l'adempimento di un'obbligazione.

D'altronde la CTR ha ritenuto che la donazione modale non possa costituire in favore del terzo beneficiario del modus una liberalità indiretta, e che anzi tale istituto possa realizzarsi sol quando il beneficio avvenga direttamente in capo al terzo.

Entrambe le ricostruzioni sono errate.

Il modus costituisce un elemento accidentale del contratto di donazione (come anche del testamento), disciplinato per quanto riguarda tale contratto dall'art. 793 c.c., caratterizzato dal fatto di non condizionarne (a differenza della condizione) l'efficacia e, pur essendo costituito da un obbligo avente ad oggetto una prestazione di carattere economico-patrimoniale, il relativo valore non può sopravanzare quello dell'oggetto della donazione stessa. Dunque, il modus può consistere sia nell'erogazione di una parte del bene donato (e persino di tutto) per un determinato scopo, sia nel compimento di un'azione od omissione in favore del donante stesso o di un terzo, sempre col limite surriferito.

Dunque è indiscutibile che con esso il donatario diventi soggetto passivo di un'obbligazione, sempre nel limite cui si è detto, rientrando l'onere tra le fonti tipiche delle obbligazioni ai sensi dell'art. 1173 c.c., ed essendo quindi suscettibile di adempimento forzato, ma ciò non ha alcun rapporto con la posizione del beneficiario.

Con tale strumento infatti può ben essere realizzato un contratto a favore del terzo, con applicazione della relativa disciplina, e lo stesso può avere benissimo la consistenza di donazione indiretta, ove l'istituzione dell'onere sia determinato da spirito di liberalità da parte del disponente, cioè nella specie della donante.

Così come ove la causa dell'attribuzione sia di diversa natura (ad esempio l'adempimento di un'obbligazione gravante sul disponente e di cui sia creditore il beneficiario del modus) potrà ritenersi la natura non liberale della disposizione medesima.

In particolare, nello schema della donazione modale a favore di un terzo determinato caratterizzato da spirito liberale, il donante realizza l'arricchimento patrimoniale del beneficiario (arg. ex art. 769 c.c.) attraverso l'intermediazione materiale del donatario, che agisce come sua longa manus (alla stregua di un mero ausiliario) per eseguire l'attribuzione o la prestazione costituente l'oggetto dell'onere.

Che poi il beneficiario del modus, nell'ipotesi più sopra indicata, possa essere considerato indiretto donatario, lo chiarisce la stessa legislazione tributaria, laddove l'art. 58, comma 1, del DLgs. 31 ottobre 1990 n. 346 prevede che «Gli oneri di cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari».

Non è dunque vero che la donazione presuppone sia solo il donante a "erogare" il bene al donatario, perché appunto è proprio della donazione indiretta che invece il beneficio sia ricevuto attraverso il terzo (o perché questi versa una somma al beneficiario, o perché questi riceve denaro dovuto dal beneficiario allo stesso, come nell'esempio classico della donazione indiretta immobiliare).

Si può anzi dire che la donazione modale avente un destinatario determinato costituisca una doppia donazione, una eseguita a favore del donatario e l'altra eseguita a favore del beneficiario dell'onere (Cass. 24 dicembre 2020, n. 29506; Cass. 17 giugno 2022, n. 19561).

Che nella specie si sia inteso proprio disporre una donazione indiretta della moglie a vantaggio del marito discende dalle stesse parole usate dalla CTR, laddove la stessa chiarisce come l'intento della P.

era quello di "riequilibrare i rapporti economici familiari, in modo da beneficiare non solo il figlio, ma anche altri membri della famiglia".

Ora l'intento "riequilibratore" è costituito proprio dall'animo liberale, visto che la farmacia, come incontestato, non era della famiglia, ma della donante.

4. Col terzo motivo si denuncia violazione degli artt. 1362 e 1363, c.c., laddove la sentenza impugnata non avrebbe colto l'intento liberale sotteso alla previsione dell'onere in favore del marito.

4.1. Il motivo è assorbito dall'accoglimento del precedente.

5. Col quarto mezzo si deduce violazione dell'art. 50 TUIR, laddove la CTR ha ritenuto che in ogni caso la previsione dell'assegno periodico in favore del marito doveva essere tassata ai sensi della disposizione denunciata, senza considerare la natura liberale dell'attribuzione.

5.1. L'accoglimento del primo motivo determina l'assorbimento anche di questo, posto che pure tale decisione della CTR parte dal presupposto dell'assenza dell'intento liberale. Appare peraltro evidente l'errore ulteriore in cui è caduto il giudice d'appello, laddove ha configurato come assegno periodico, oggetto della disposizione in esame, quello che invece costituisce una semplice rateazione di una somma intera (€ 500 mila) oggetto del modus.

6. Il ricorso merita dunque integrale accoglimento e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., va accolto il ricorso introduttivo.

In ordine alle spese, compensate quelle inerenti alle fasi di merito, quelle relative al presente giudizio di legittimità vanno poste a carico della controricorrente soccombente.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata. Decidendo nel merito accoglie il ricorso introduttivo.

Condanna la controricorrente Agenzia al pagamento delle spese in favore del ricorrente, che liquida in € 5.500,00, oltre rimborso forfettario nella misura del 15 % dell'onorario, IVA e CPA se dovute, ed oltre ad € 200,00 per esborsi.