



DONAZIONE MODALE: DI COSA SI TRATTA, CASI PRATICI E ASPETTI FISCALI

20 Giugno 2024

Di Matteo Tambalo

Approfondimento su cos'è la donazione modale e analisi di un caso concreto alla luce della pronuncia della Cassazione, che ha stabilito che alla donazione modale si applica il trattamento tributario della donazione indiretta. Focus sugli aspetti fiscali e sulle implicazioni future del trattamento tributario

COS'È LA DONAZIONE MODALE

La **Corte di Cassazione**, con l'**ordinanza 4.4.2024 n. 8875**, ha affermato che la donazione modale (disciplinata dall'art. 793 c.c.), che, si ricorda, trattasi di donazione che prevede l'obbligo in capo al donatario di eseguire una prestazione a favore di un terzo determinato, sostanza, anche ai fini fiscali, una **donazione indiretta** operata dal donante a favore del terzo, purché l'istituzione dell'onere sia sorretta da spirito di liberalità da parte del donante.

CASO CONCRETO: LA DONAZIONE DI UNA FARMACIA E LA PRONUNCIA DELLA CASSAZIONE

Nel caso esaminato dalla Cassazione, la madre/donante aveva donato al figlio una farmacia, gravando il figlio, tuttavia, dell'obbligo di corrispondere al padre una somma di denaro in 10 rate annuali (circa euro 500.000 complessivi); la **Cassazione** ha escluso

che gli emolumenti ricevuti dal padre/beneficiario potessero configurare, come invece sostenuto dall'**amministrazione finanziaria**, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50 lett. i) del Tuir, considerato che, dagli atti di causa, emergeva che il modus era stato previsto dalla madre/donante con l'intento di "riequilibrare i rapporti economici familiari, in modo da beneficiare non solo il figlio, ma anche altri membri della famiglia".

La conseguenza è stata che, secondo la Cassazione, l'attribuzione operata dal figlio (donatario/onerato) a favore del padre doveva essere qualificata come **liberalità indiretta** realizzata dalla donante a favore del beneficiario dell'onere (per "mano" del donatario onerato), come confermato anche dall'art. 58 del D.Lgs. 346/90.

IMPLICAZIONI FISCALI DELLA DONAZIONE MODALE

Nello specifico, la Cassazione ha precisato che dal lato del donatario (quindi il figlio, nel caso di specie) l'onere rappresenta sì una fonte di un'obbligazione (art. 1173 c.c.), ma questo non fornisce alcuna indicazione sulla **causa dell'attribuzione** dal punto di vista del donante, la quale deve essere attentamente verificata.

Ad esempio (cfr. anche Il Quotidiano del Commercialista del 5.4.2024 – "L'onere apposto alla donazione di versare un assegno periodico è donazione" – Mauro – Novella) la madre/donante potrebbe aver imposto al figlio/donatario di pagare una certa somma a un terzo perché aveva un debito pregresso nei suoi confronti (causa solutoria) oppure potrebbe aver voluto operare un'ulteriore attribuzione gratuita nei confronti di un terzo (causa liberale).

RUOLO DEL DONATARIO COME LONGA MANUS DEL DONANTE

In tale ultimo caso, la Cassazione precisa che il donante usa il donatario "come sua **longa manus** (alla stregua di un mero ausiliario) per eseguire la prestazione o l'attribuzione oggetto dell'onere" a favore del terzo, con la conseguenza che non può ritenersi corretto quanto affermava l'amministrazione finanziaria ossia che l'esistenza di un'obbligazione di pagamento in capo al figlio/donatario/onerato andasse ad escludere la natura donativa di tale attribuzione, né tantomeno che questa attribuzione non potesse di fatto realizzare una donazione effettuata da parte della madre donante a favore del terzo.

Come ricordato in dottrina (cfr. anche Il Quotidiano del Commercialista del 5.4.2024 – "L'onere apposto alla donazione di versare un assegno periodico è donazione" – Mauro – Novella) l'art. 58 comma 1 del D.Lgs. 346/90 fornisce una specifica indicazione in tal senso, quando dispone che gli "oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari".

L'ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE E LA POSIZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Tale impostazione è stata peraltro ripresa nell'ambito dell'orientamento giurisprudenziale in tema di **compensazioni nel patto di famiglia**. Da rilevare che la questione delle compensazioni – con le relative problematiche sia civilistiche che fiscali – rappresenta probabilmente l'ostacolo maggiore ad oggi nella stipula dei [patti di famiglia](#). Basti vedere, in particolare, le sentenze della Cass. 24 dicembre 2020 n. 29506 e della Cass. 17 giugno 2022 n. 19561, dove è stato affermato che la “donazione modale avente un destinatario determinato è, dunque, considerata, dal punto di vista fiscale, come una doppia donazione, una eseguita a favore del donatario e l'altra a favore del beneficiario dell'onere”.

CONCLUSIONI SULLE IMPLICAZIONI FUTURE DELLE DONAZIONI MODALI

In conclusione, dato che, nella fattispecie vagliata dalla Cassazione, l'animus donandi della madre/donante, nei confronti del marito beneficiario dell'onere, era chiaramente presente in quanto peraltro emergeva distintamente dall'impugnata sentenza, ove il giudice di merito dava conto dell'intento della stessa di “riequilibrare i rapporti economici familiari, in modo da beneficiare non solo il figlio, ma anche altri membri della famiglia”, la **Cassazione** ha accolto il ricorso del contribuente, **escludendo la natura reddituale dell'attribuzione operata dal figlio** (donatario/onerato) a favore del padre Caio e qualificandola, invece, come **liberalità indiretta**.

Quindi, è stato definito il principio secondo cui gli oneri gravanti sulla donazione e aventi per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente debbono considerarsi come donazioni a favore dei beneficiari, con la conseguenza che la donazione modale a favore di un terzo determinato, caratterizzata da spirito liberale da parte del disponente, può costituire una donazione indiretta.