

Non derogabilità dei principi di territorialità e residenza del donante

di **Gabriele Baschetti, Fabio Pari**

Giurisprudenza commentata del 22 novembre 2016

L'imposta ex art. 1 D.Lgs. n. 346/1990 si fonda sul c.d. principio di territorialità in forza del quale (art. 2, comma 1°, D.Lgs. n. 346/1990) "l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni trasferiti, ancorché esistenti all'estero". Tale principio contempla tuttavia un correttivo nel criterio di residenza del donante (art. 2, comma 2°, D.Lgs. n. 346/1990): "Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti".

SOMMARIO: 1. Massima - 2. Il caso - 3. La questione - 4. Le soluzioni giuridiche - 5. Osservazioni

CTR Marche, Ancona, sez. III, 20 settembre 2016, n. 594

1. Massima

L'imposta [ex art. 1 D.Lgs. n. 346/1990](#) si fonda sul c.d. **principio di territorialità** in forza del quale ([art. 2, comma 1°, D.Lgs. n. 346/1990](#)) *“l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni trasferiti, ancorché esistenti all'estero”*. Tale principio contempla tuttavia un correttivo nel **criterio di residenza del donante** ([art. 2, comma 2°, D.Lgs. n. 346/1990](#)): *“Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti”*.

Non deroga a tale principio l'[art. 55 comma 1-bis del D.Lgs. n. 346/1990](#) (T.U.S.), il quale impone solamente un **obbligo di registrazione** in Italia degli atti formati all'estero, senza rilevare ai fini del calcolo dell'imposta sulle donazioni.

2. Il caso

L'Agenzia delle Entrate notificava ad una contribuente un avviso di liquidazione e sanzioni per il pagamento dell'**imposta di donazione**, emesso a seguito del controllo su un atto notarile italiano che recepiva e registrava il contenuto di una donazione rogata nella Repubblica di San Marino.

Attraverso tale donazione un soggetto italiano, residente a San Marino, donava alla nipote, residente in Italia, un complesso di beni e titoli in parte siti in Italia ed in parte siti nella Repubblica del Titano.

Benché al momento della registrazione dell'atto fosse stata pagata l'imposta di donazione del 4% sui beni donati siti in Italia, in ossequio al dettato dell'[art. 2 del D.Lgs. n. 346/1990](#), l'Agenzia delle Entrate accertava l'imposta utilizzando quale base imponibile il valore di tutti i beni donati, compresi quelli esteri.

L'Ufficio motivava tale atto attraverso il ricorso all'[art. 55, comma 1-bis del D.Lgs. n. 346/1990](#), il quale, disponendo l'obbligo di registrazione in Italia anche degli atti formati all'estero, **avrebbe derogato ai criteri di territorialità e residenza del donante** espressi dall'[art. 2 del D.Lgs. n. 346/1990](#), attraendo nella base imponibile tutti i beni donati, indipendentemente dalla loro ubicazione al momento dell'atto.

La contribuente proponeva ricorso, lamentando l'illegittimità e l'infondatezza di simile interpretazione, foriera di un illegittimo *“abuso interpretativo”* snaturante il contenuto del testo normativo.

In primo e secondo grado veniva infatti sostenuto che l'art. 55 comma 1-bis del citato T.U.S. concernesse solo gli oneri di registrazione degli atti di donazione formati all'estero, non potendo in alcun modo sostituire il criterio fissato dall'[art. 2 del D.Lgs. n. 346/1990](#), il quale doveva essere l'unico criterio normativo utilizzabile per la determinazione della base imponibile sui calcolare l'imposta.

I giudici di prime cure rigettavano il ricorso senza però addentrarsi nel merito della questione, mentre la Commissione Regionale di Ancona accoglieva sul punto il ricorso proposto dalla contribuente, **puntualizzando la differenza tra oneri connessi all'imposta di registro e normativa posta a determinazione della base imponibile della donazione.**

Con riferimento alla sentenza in commento, a base della decisione assunta i giudici di appello all'uopo affermavano che *“gli atti di donazione, poi, oltre a soggiacere a detta imposta di successione, sono soggetti a imposta di registrazione a mente dell'[art. 55, D.Lgs. n. 346/1990](#), il quale opera un richiamo alla normativa di cui al [d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131](#). Va tuttavia osservato che il **regime fiscale dell'una e dell'altra imposta è diverso** [...] atteso che l'imposta di registro e quella sulle donazioni si basano su presupposti impositivi autonomi e differenti, in quanto la prima colpisce esclusivamente il servizio di registrazione sull'atto e non anche, diversamente da quanto normalmente avviene, il trasferimento di ricchezza a titolo gratuito”* ([Cass. civ., sez. trib., 30 marzo 2016, n. 6099](#)); quanto sopra comporta che nella presente vicenda devono essere tenuti separati i **due profili fiscali**: il primo attinente all'imposta di successione che trova il suo fondamento nella previsione di cui all'[art. 1 D.Lgs. n. 346/90](#), e l'altro afferente all'imposta di registrazione di cui al [d.P.R. n. 181/1986](#), posto che l'atto di donazione va registrato ai sensi dell'art. 55 del T.U.S: come sopra precisato dalla Suprema Corte, **presupposti, modalità determinative del quantum e regime fiscale delle due**

imposte sono assolutamente diversi ed indipendenti gli uni dagli altri".

I giudici di secondo grado accoglievano dunque la tesi della contribuente, affermando che nel caso in cui un soggetto residente all'estero (ancorché italiano) doni ad un soggetto residente in Italia, mediante atto rogato all'estero, un complesso di beni in parte all'estero ed in parte in Italia, solo questi ultimi debbano scontare l'imposta di donazione.

3. La questione

La questione oggetto del giudizio verteva sull'individuazione del trattamento fiscale applicabile ai beni siti all'estero donati da un soggetto non residente in Italia mediante atto rogato oltreoconfine.

In altre parole, **la Commissione era chiamata a verificare se i principi di territorialità e residenza del donante fossero derogati dall'art. 55 comma 1- bis del T.U.S.** (introdotto dall'[art. 69, comma 1, lett. n\), L. 21 novembre 2000, n. 342](#)), il quale prevede la soggezione a registrazione in termine fisso anche degli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette *"formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato. Dall'imposta sulle donazioni determinata a norma del presente titolo si detraggono le imposte pagate all'estero in dipendenza della stessa donazione ed in relazione ai beni ivi esistenti, salva l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni."*

4. Le soluzioni giuridiche

La normativa di riferimento per l'analisi della questione è dettata dalle disposizioni del T.U.S. il quale, all'art. 2, prevede che:

- 1) *"L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero.*
- 2) *Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti"*.

Tale norma non parrebbe essere di dubbia interpretazione, esprimendo in maniera chiara i **criteri di territorialità dell'imposta e di residenza del donante** sulla base dei quali determinare il *quantum* della donazione.

Senonché, con l'[art. 69, comma 1, lett. n\), L. 21 novembre 2000, n. 342](#), il legislatore introduceva il comma 1-*bis* all'[art. 55 del D.Lgs. n. 346/1990](#), imponendo la registrazione in Italia anche degli atti formati all'estero in favore di beneficiari residenti nello Stato.

L'Agenzia delle Entrate, motivando anche sulla base di una non limpidissima presa di posizione sull'argomento da parte dello Studio del Notariato n. 194/2009, ha ritenuto che la nuova formulazione normativa avesse derogato ai principi canonici suddetti, introducendo, quale criterio per la determinazione della base imponibile, il criterio della **residenza del donatario**.

Orbene, pare quantomeno "forzoso" sostenere che il riformato [art. 55 comma 1-*bis* del D.Lgs. n. 346/1990](#) estenda i suoi effetti oltre le modalità di registrazione, sostituendo i criteri fissati dall'[art. 2 del D.Lgs. n. 346/1990](#) fino ad incidere sulla determinazione della base imponibile.

Come ben spiegato da Autorevole dottrina (G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni: trust e patti di famiglia*, Padova, 2008), l'interprete è chiamato a proporre una lettura delle norme nei limiti in cui lo consenta il testo legislativo, offrendo una ricostruzione coerente con i principi generali della normativa.

Questi infatti devono prevalere, salvo che non sia esplicitamente prevista una deroga, mancante nel caso specifico. Si deve dunque ritenere che **l'art. 55 comma 1-*bis* sia cedente rispetto ai precetti relativi alla territorialità del tributo**, non potendo alterare i tratti essenziali della tassazione, fissati dai principi di territorialità e residenza del donante ex art. 2 del T.U.S..

Invero, se il legislatore, con la novella del 2000, avesse voluto allargare l'ambito territoriale dell'imposta,

avrebbe potuto inserire una nuova disposizione nell'art. 2 del T.U.S., disciplinante i presupposti per assoggettare a tassazione le donazioni e le successioni.

Inoltre, qualora si sostenesse che l'art. 55 comma 1-*bis* abbia ampliato, in modo surrettizio, i termini di tassabilità dell'atto donativo, emergerebbe un inammissibile squilibrio rispetto alla disciplina sulle successioni, ove la residenza del successore, a titolo universale o particolare, è e resta in ogni caso irrilevante, secondo il principio enunciato nell'[art. 2 del D.Lgs. n. 346/1990](#).

Oltretutto, la **disparità di trattamento sarebbe così palese da sollevare qualche dubbio di compatibilità della norma** con il dettato costituzionale.

Da tali considerazioni discende, in modo chiaro, che la donazione stipulata all'estero, quand'anche il donante sia residente all'estero, deve si essere registrata nel caso in cui il beneficiario sia residente in Italia, rimanendo però la determinazione della base imponibile circoscritta ai soli beni presenti nello Stato italiano.

Ulteriori elementi confermano questa tesi. Parte della dottrina (D. Stevanato, *Le liberalità tra vivi nella riforma del diritto successorio*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Consiglio Nazionale del Notariato, Collana studi, n. 16, Milano, 2001) ha segnalato un non perfetto allineamento tra disciplina sostanziale e regime formale della donazione.

Si è ritenuto che l'assoggettamento all'obbligo della registrazione per gli atti di donazione ed il rinvio alla disciplina relativa sull'Imposta di Registro attengano **solo agli aspetti tecnici dell'imposizione, non modificando gli elementi sostanziali del prelievo**, che segue le regole proprie del T.U.S..

In altre parole, il legislatore avrebbe inserito un onere con **finalità meramente antielusive** (si pensi, ad esempio, alla normativa sul coacervo delle donazioni), facendo apparire del tutto ingiustificate interpretazioni che si spingono ben oltre la *ratio legis*.

Lo stesso Studio del notariato n. 194/2009, all'opposto di quanto sostenuto dall'Agenzia, pare avallare questa soluzione, affermando che – altrimenti – l'ambito applicativo dell'imposta verrebbe esteso in modo abnorme e illegittimo.

Infine, si osserva come in pendenza del giudizio di secondo grado sia intervenuta sulla questione la **Consulenza Giuridica N. 904-3/2015**, rilasciata all'Agenzia delle Entrate della Lombardia in risposta ad un quesito proposto dall'ODCEC di Milano, la quale ha confermato la tesi sostenuta dalla ricorrente sin dal primo grado.

In tale documento si legge testualmente:

- a pag. 2 “*qualora alla data della donazione il donante risieda all'estero, l'imposta è dovuta in relazione ai soli beni e diritti che risultino "esistenti" sul territorio italiano (c.d. principio della "territorialità")*”
- a pag. 3 “**la disposizione recata dal comma 1-bis dell'articolo 55 del T.U.S., tuttavia, non ha inteso derogare ai criteri di territorialità previsti, ai fini dell'imposta sulle donazioni, dall'articolo 2 del T.U.S.**”.

5. Osservazioni

La sentenza in commento coglie tutti questi aspetti, chiarificando in maniera puntuale come gli artt. 2 e 55 comma 1-*bis* del T.U.S. attengano a diversi aspetti: il primo concerne le **modalità di determinazione del quantum impositivo**; mentre il secondo regola solamente gli oneri connessi alla registrazione.

I giudici di secondo grado, anche sulla base dell'intervenuta Consulenza Giuridica n. N. 904-3/2015 dell'Agenzia delle Entrate della Lombardia, hanno dunque accolto il ricorso della contribuente, stabilendo che “*qualora il donante sia soggetto residente all'estero (evenienza ricorrente nel caso di specie, come è attestato in tutti gli atti pubblici presenti nel presente fascicolo e neppure messo in dubbio dall'Amministrazione*

Finanziaria), sono assoggettati all'imposta solo i beni ed i crediti esistenti in Italia".

Si ritiene che la sentenza in commento rivesta grande importanza avendo creato un importante precedente giurisprudenziale relativo ad una *quaestio iuris* che, sin ad ora, era gravitata solamente in orbita dottrinale.