



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE, GIURIDICHE
E STUDI INTERNAZIONALI**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

**"IMPOSTA SULLE DONAZIONI, TERRITORIALITÀ E DOPPIA
IMPOSIZIONE"**

"GIFT TAX, TERRITORIALITY AND DOUBLE TAXATION."

RELATORE:

CH.MO PROF. ENRICO ZAMUNER

LAUREANDA: BOGONI FRANCESCA

MATRICOLA N. 1090706

ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017

Indice.

Introduzione.....	5
Capitolo 1. L'imposta sulle donazioni.....	7
1.1 Breve accenno all'evoluzione storica del tributo.....	8
1.2 Presupposto e applicazione pratica del tributo.....	12
1.3 Aspetti problematici e coordinamento con l'imposta di registro.....	14
Capitolo 2. La territorialità e il profilo della doppia imposizione internazionale giuridica.	17
2.1 Il problema della doppia imposizione.....	17
2.1.1 La doppia imposizione giuridica internazionale.	17
2.2 Donazioni e territorialità.	18
2.2.1 Territorialità per l'imposta di successione e donazione.	18
2.2.2 Rimedi contro le doppie imposizioni internazionali nel caso delle donazioni.....	22
Capitolo 3. Analisi di una fattispecie concreta.	24
3.1 La fattispecie in analisi e l'imposta sulle donazioni.	24
3.2 L'imposta di registro in Italia	26
3.2.1 L'imposta di registro con imposta sulle donazioni non dovuta.	26
3.2.2 L'imposta di registro con imposta sulle donazioni dovuta.	30
Riferimenti bibliografici.....	33
Riferimenti normativi.	36
Prassi amministrativa richiamata.....	36

Introduzione.

L'imposta sulle donazioni è, insieme al tributo successorio, all'imposta di registro ed a quelle ipotecarie e catastali, uno dei tributi che grava sui trasferimenti e sulla circolazione di ricchezza (TESAURO, 2013, p.439). Va infatti a colpire gli atti di donazione, qualsiasi atto a titolo gratuito o le costituzioni di vincoli di destinazione. Complessa è però la sua evoluzione storica e la sua collocazione nel sistema tributario. L'imposta in questione infatti, come si analizzerà nel dettaglio nel Capitolo 1, risulta allo stesso tempo avere le caratteristiche di una imposta d'atto (similmente all'imposta di registro) e forti analogie con il tributo successorio, di cui è una sorta di anticipazione. Proprio per questo secondo aspetto ed in chiave antielusiva l'imposta sulle donazioni e quella sulle successioni sono oggi disciplinate dal medesimo Testo Unico (D. Lgs. M. 346/1990) e presentano medesime aliquote e franchigie.

L'elaborato vuole quindi descrivere il funzionamento e la storia di questa imposta ed approfondire nello specifico la sua territorialità, affrontando così la problematica della doppia imposizione giuridica. Questo malfunzionamento del sistema fiscale si può osservare con la maggior parte dei tributi, tra cui la stessa imposta sulle donazioni. È sempre più frequente, infatti, vista la globalizzazione e l'aumento della internazionalizzazione delle relazioni, il rischio che una medesima fattispecie o un medesimo reddito vengano tassati da più Stati. Il soggetto passivo rischia di vedersi perciò costretto a dover pagare per un'unica attività due o più tributi, in base ai Paesi coinvolti nella produzione di ricchezza in oggetto. La causa di questa potestà impositiva concorrente è dovuta all'uso da parte di differenti Stati di diversi criteri di territorialità nell'applicazione delle imposte stesse (criterio della residenza o criterio della fonte). Nel "Capitolo 2" si analizzerà questa questione con particolare attenzione ai meccanismi che la normativa italiana ha proposto per evitare tale doppia imposizione nell'ambito dell'imposta di donazione. Inoltre ci si soffermerà su quanto le disposizioni del Testo Unico delle Successioni e Donazioni hanno definito riguardo alla territorialità del tributo sulle liberalità, esponendo le varie visioni della dottrina sul coordinamento degli articoli che definiscono il presupposto territoriale.

Quanto visto nei primi due capitoli è propedeutico al contenuto del terzo, dove verrà analizzato un caso concreto di donazione con ad oggetto un immobile sito negli Stati Uniti d'America ma con donante e donatario residenti in Italia. Dopo aver delineato quanto il Legislatore italiano ha disposto sulla territorialità e sulla stessa imposta di donazione, sarà possibile infatti vedere come tali norme e concetti vengono applicati a questo caso concreto, potendo così definire le imposte dovute in tale fattispecie.

Capitolo 1. L'imposta sulle donazioni.

Per prassi o per tradizione, donazione e successione sono sempre state trattate unitariamente sia nel sistema fiscale che in quello civilistico (GAFFURI, 2008, p. 19-20). Questo è infatti riscontrabile non solo dalla loro collocazione nel codice civile, dove le donazioni si trovano nel medesimo libro¹ delle successioni (RUSSO, a cura di., 2009), ma anche dal fatto che le stesse imposte imputate a questi fenomeni sono disciplinate unitariamente all'interno del D. Lgs. M. 346/1990, ossia il Testo Unico delle Successioni e Donazioni (d'ora in avanti TUS) (FALSITTA, 2016). Si ha una disciplina unitaria delle due imposte anche in altri Stati. In Inghilterra ad esempio viene chiamata Inheritance tax, in Germania è denominata "Erbschaft und Schenkungsteuer" ed in Francia si verifica la medesima unificazione dei tributi anche se è prevista una aggiuntiva specifica disciplina per i trasferimenti di beni immobili².

Tale unificazione nel sistema fiscale è dovuta soprattutto alle forti affinità che collegano questi due modi di trasferire ricchezza gratuitamente. Si può infatti individuare per entrambi "l'autentico presupposto" nell'incremento patrimoniale (GAFFURI, 2008. Cit. p. 36.), ottenendo quindi, in seguito a differenti cause³, il medesimo risultato economico: un "vantaggio patrimoniale netto del beneficiario con il quale si va a configurare lo stesso oggetto della incisione fiscale." (GAFFURI, 2008. Cit. p. 45). È inoltre lampante come il trasferimento gratuito *inter vivos* possa essere utilizzato come anticipazione del fenomeno successorio e proprio per questa ragione, nonché in ottica antielusiva, si è avvertita la necessità di coordinare i due fenomeni (RUSSO, a cura di., 2009; TESAURO, 2013; GAFFURI, 2008.).

Nonostante i punti di contatto tra le due imposte sopracitate, va sottolineata una peculiarità dell'imposta sulle donazioni la quale, se per l'aspetto sostanziale si avvicina molto alla fattispecie successoria, per quello formale (RUSSO, a cura di., 2009.) si rifà, e vi è esplicito rinvio, alla disciplina dell'imposta di registro e al corrispondente Testo Unico, il D. Lgs. M. 131/1986 (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010.). Le donazioni, infatti, oltre a richiedere la forma di atto pubblico *ad substantiam* (Art. 2699 c.c.), sono sottoposte a registrazione "in termine fisso"⁴ (art. 55 TUS). Ulteriore rinvio a quella che è definita legge di registro è attuato

¹Nel codice civile: Libro Secondo, delle Successioni.

² <http://www.studiodetilla.eu/successioni-e-donazioni-un-raffronto-internazionale/>

³ Si fa riferimento al trasferimento *mortis causa* o *inter vivos*.

⁴ Modalità di registrazione prevista per l'imposta di registro e che si affianca a quella "in caso d'uso" e a quella "volontaria". La registrazione "in termine fisso", a differenza delle altre due, risulta essere obbligatoria e deve

dall'art. 60 del TUS che ne fa riferimento per la riscossione, liquidazione, accertamento e rimborso (GAFFURI, 2008) (RUSSO, a cura di., 2009). Per queste ragioni, si sottolinea come il tributo in analisi sia sempre stato concepito quale imposta d'atto (GAFFURI, 2008) e la stessa dinamica evolutiva, come vedremo, ne è stata fortemente influenzata.

1.1 Breve accenno all'evoluzione storica del tributo.

Di seguito verranno ripercorse brevemente le tappe salienti dell'evoluzione del tributo sulle donazioni, concentrandosi su quelle più recenti e su come la storia dell'imposta sia stata influenzata dalla sua stessa natura⁵ e dall'incerta collocazione osservata tra le principali imposte indirette sui trasferimenti⁶.

In origine, la disciplina impositiva applicata a donazioni e successioni risultava essere quella di registro. Tale scelta era dovuta all'individuazione proprio negli atti formali del presupposto giustificativo del prelievo fiscale (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010). L'esito di questa unitarietà dispositiva era una maggior chiarezza applicativa e una maggiore semplicità sistemica.

Solo nel 1923, con l'entrata in vigore del Testo Unico delle successioni⁷, si ha nella unitaria disciplina impositiva una iniziale scissione, che ha tuttavia ad oggetto i soli trasferimenti *mortis causa*. Le donazioni, infatti, rimasero attratte alla disciplina di registro, nonostante fosse emersa la necessità, alla luce della possibile sostituibilità con la fattispecie successoria, di adeguare il trattamento fiscale delle liberalità *inter vivos* a quelle *mortis causa* (FANTOZZI, 2003). Tale esigenza risultava ancora più evidente in seguito all'introduzione dell'aliquota progressiva per il tributo in capo agli eredi (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010), mentre le donazioni venivano assoggettate ad imposta in misura definita dalla legge di registro.

Negli anni '70, anche per le liberalità *inter vivos* viene meno l'applicazione dell'imposta di registro, venendo queste attratte nel tributo successorio. La causa di questa assimilazione agli atti *mortis causa* è dovuta all'identificazione del presupposto impositivo nella presenza di un arricchimento patrimoniale e non più nell'atto in sé (FANTOZZI, 2003). Nonostante la novità, dal punto di vista applicativo si continua a fare riferimento per le donazioni alla legge

essere effettuata entro 20 giorni, se l'atto è stipulato in Italia, o 60 giorni, con atto stipulato all'estero (si veda art. 13 del D. Lgs. 131/1986.)

⁵ La donazione è una imposta d'atto ma allo stesso tempo presenta forti analogie sostanziali con la successione.

⁶ Di registro e successorio. L'incerta collocazione dell'imposta donativa è intesa come applicazione della disciplina di registro per gli aspetti formali e di quella successoria per quelli sostanziali.

⁷ R.D. 30 dic. 1923, n. 3270, da non confondere con il D. Lgs 346/1990 finora chiamato TUS.

di registro. Questa situazione incerta comporta l'emergere di problematicità per quelle che vengono definite "liberalità donative", ossia quegli atti gratuiti *inter vivos* che mancano della forma necessaria per essere classificati come donazioni, ma che allo stesso tempo sono contraddistinti dal presupposto alla base dell'applicazione del tributo che stiamo analizzando. La mancanza di chiarezza ha portato operativamente ad optare per una disapplicazione delle imposte nei confronti di questi trasferimenti di ricchezza gratuiti e non formalizzati. Permaneva tuttavia l'incertezza della situazione, soprattutto a causa della "carenza di giustificazioni sostanziali" che dessero una conferma effettiva dell'esenzione dal pagamento (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010. Vedi p. 583.).

Nel 1990 fu introdotto il Testo unico sulle imposte di successione e donazione (TUS) a cui facciamo riferimento ancora oggi (D. Lgs. M. n. 346 del 31.10.1990). Nonostante all'interno del testo normativo sia espressamente previsto "l'assoggettamento all'imposta delle liberalità diverse dalla donazione" (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010. p. 585), permane incertezza operativa per quelle fattispecie sprovviste di atto scritto o con atto scritto non esplicitante l'intento liberale. Queste fattispecie, data l'assenza dei requisiti per l'applicazione della legge di registro, non erano assoggettate ad imposizione "secondo l'interpretazione e la prassi applicativa" (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010. p. 585). Chiaro quindi come questo sistema permettesse di sfuggire al pagamento del tributo effettivamente dovuto, e, di conseguenza, un minor gettito per le casse erariali.

Con l'introduzione dell'articolo 69 della L. n. 342 del 2000 il presupposto impositivo sull'imposta sulle donazioni venne identificato nel solo incremento patrimoniale dei beneficiari. La norma si prefiggeva come obiettivo anche la riduzione dell'evasione. A tal fine è stata delineata la definitiva assoggettabilità delle "liberalità non donative" alla sola imposta di donazione e successione⁸ ed è stata limitata la gravosità del tributo stesso, sostituendo le aliquote progressive con quelle proporzionali (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010.).

L'introduzione dell'articolo 13 della L. n. 383 del 2001 ha ulteriormente modificato la dinamica fiscale dei tributi principali del trasferimento di ricchezza. L'articolo prevede al primo comma la soppressione dell'imposta *mortis causa* e *inter vivos*⁹, tuttavia dal secondo comma si evincono differenti modalità soppressive per questi due tributi: mentre quello successorio risulta essere effettivamente abolito, per la fattispecie delle liberalità donative si

⁸ Eliminando quindi il problema della possibile sovrapposizione del tributo sulle donazioni con quello di registro o iva.

⁹ Art. 13 della L. 383/2001, 1° co. Afferma che: "L'imposta sulle successioni e donazioni è soppressa."

ha la prosecuzione del prelievo materiale attraverso un suo nuovo “parziale assorbimento” nell’imposta di registro (RUSSO, a cura di., 2009). Infatti per gli atti di donazione, fatta eccezione per le liberalità tra vivi a favore di coniuge e parenti in linea retta, nonché in linea collaterale fino al quarto grado, era previsto che fossero “soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario [fosse stata] superiore all’importo di 350 milioni di lire. In questa ipotesi si applica[va]no, sulla parte di valore della quota che supera[va] l’importo di 350 milioni di lire, le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso” (Art. 13 della L. 383/2001, 2° co.).

Questo assetto fiscale tuttavia durò per un periodo limitato, in quanto i tributi che dal 25 ottobre 2001¹⁰ risultavano soppressi, furono reintrodotti dal D.L. 262 del 3 ottobre 2006, convertito con modificazioni¹¹ nella L. n. 286 del 24 novembre 2006. L’articolo 2 della legge appena citata al comma 47 definisce: “E’ istituita l’imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54.”

In questo comma viene fatto rimando alla situazione precedente all’entrata in vigore dell’articolo 13, il quale, come abbiamo precedentemente accennato, aveva soppresso l’imposta. Quanto previsto dal comma 47 non è però un semplice rinvio al TUS inteso come mero dato letterale, ma si deve tener conto anche delle interpretazioni giurisprudenziali elaborate successivamente alla stesura del testo in questione e precedentemente all’abolizione dell’imposta (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010).

Ulteriore dimostrazione del fatto che non si tratta di un semplice rinvio è il comma 50 dell’articolo 2 della L. n. 286/2006 il quale stabilisce: “Per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 e da 51 a 54 si applicano, in quanto compatibili le disposizioni previste dal citato testo

¹⁰ Data dell’entrata in vigore della L. soppressiva n. 383/2001.

¹¹ In sede di conversione è stato sostituito l’articolo 6 del D.L. con i commi da 47 a 54 dell’articolo 2 della L. di conversione, comportando una semplificazione del sistema che altrimenti avrebbe visto l’assoggettamento per i trasferimenti *inter vivos* e *mortis causa* alla disciplina del registro, ad eccezione fatta per quelli nei confronti di coniuge e figli. Inoltre erano previste franchigie e aliquote differenziate per imposta ipotecaria e catastale.

Per maggiori delucidazioni si vedano:

Studio n.168-2006/T p. 2

IEVA M., RESCIGNO, P., a cura di., 2010. *Trattato breve delle successioni e donazioni*. P. 590 e 591.

unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.” Infatti, proprio dalla locuzione “in quanto compatibili” si evince come ci si trovi ad una applicazione nuova del TUS (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010). Nonostante il richiamo al testo del 1990, si è dunque in presenza di una novella legislativa: ne è prova anche la presenza del termine “istituite” nel comma 47 dell’articolo 2 della L. n. 286/2006, nonché la stessa definizione dei presupposti d’imposta, che risultano differenti rispetto a quelli previsti nell’articolo 1, comma 1 del TUS. Se prima dell’abrogazione del 2001 le fattispecie alla base dell’applicazione di questi tributi risultavano essere i “trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi” (Art. 1, comma 1, del TUS.), dal 2006 sono colpiti i “trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione¹²”. Dal confronto testuale si nota come le liberalità siano state sostituite dagli atti a titolo gratuito e come sia stata introdotta la costituzione di vincoli di destinazione.¹³ Sembra che vi sia l’intento di espandere il presupposto del tributo, anche alla luce del fatto che all’interno della categoria generica delle gratuità “sono isolati dapprima gli atti liberali, che sono qualificati all’intento di favorire un terzo con benefici patrimoniali, e infine, tra di essi, il contratto di donazione con le sue sottospecie” (GAFFURI, 2008. Cit., p. 121). Proprio in quanto le liberalità¹⁴ risultano essere una *species* degli atti gratuiti, sembra che vi sia un’estensione dell’applicazione dell’imposta anche a quegli eventi giuridici che non presentano intento liberale o arricchimento, o ambedue questi aspetti. Se da un lato il venir meno della necessità dell’*animus donandi* potrebbe agevolare l’imputazione dell’imposta, dall’altro la mancanza dell’arricchimento non sarebbe possibile in quanto verrebbe meno “non

¹² I vincoli di destinazione sono definiti dalla Circolare 3/E del 2008 come: “... i negozi giuridici mediante i quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela da parte dell’ordinamento, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni medesimi”.

¹³ Questo è dovuto al fatto che nel momento della conversione del decreto legge del 2006 nella Legge 286/2006 si è mantenuta la terminologia dell’articolo 6 del Decreto, nonostante sia stato completamente modificato il contenuto dello stesso. Ricordiamo che con quell’articolo 6 si voleva applicare l’imposta di registro anche per il tributo successorio e delle donazioni.

Per maggiore chiarezza si veda IEVA M., RESCIGNO, P., a cura di., 2010. *Trattato breve delle successioni e donazioni*. Vedi p. 593.

¹⁴ Sono liberalità quegli atti gratuiti caratterizzati da *animus donandi*, ossia mosso dall’intento di beneficiare qualcuno, e dalla compresenza di un arricchimento patrimoniale per il beneficiario collegato ad un impoverimento del proponente. Le donazioni rientrano in questa fattispecie.

A riguardo si consultino:

BONILINI, G., 2006. *Manuale di diritto ereditario e delle donazioni*. Vedi p. 371-372.

IEVA M., RESCIGNO, P., a cura di., 2010. *Trattato breve delle successioni e donazioni*. Vedi p. da 359 a 361.

solo il presupposto imponibile, ma anche il parametro di commisurazione del tributo.” (GAFFURI, 2008. Cit., p. 124). Escludendo però gli atti che non comportano un incremento patrimoniale, non paiono residuare trasferimenti gratuiti di beni e diritti che non rientrino nelle liberalità. Quindi, non prendendo in considerazione le costituzioni di vincoli di destinazione, il presupposto risulta immutato (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010).

Ulteriori modifiche sono poi state apportate dalla Finanziaria del 2007 (L. n. 296/2006), tra le quali l'introduzione di ulteriori nuove franchigie, che verranno analizzate nei paragrafi successivi.

1.2 Presupposto e applicazione pratica del tributo.

Parlando dell'evoluzione storica del tributo sulle donazioni abbiamo già delineato il suo ambito oggettivo di applicazione, ossia quello indicato nell'articolo 2 della L. 286/2006, co. 47, che è riassumibile in:

- « - donazioni (articolo 769 del codice civile) o altre liberalità tra vivi escluse le erogazioni liberali ... (articolo 742 del codice civile), e le donazioni di modico valore (articolo 783 del codice civile);
- liberalità indirette “...risultanti da atti soggetti a registrazione...”;
- “...costituzione di vincoli di destinazione...”: ad esempio, costituzione di trust, costituzione di fondo patrimoniale, intestazione fiduciaria di beni;
- trasferimento di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito. Vale a dire gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni;
- “...la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.”» (Agenzia delle Entrate, Circolare n. 3/E 22.01.2008. Cit. p. 6.)

Non è quindi compresa la categoria di atti quali il comodato o il deposito¹⁵, perché, nonostante la loro gratuità, non presentano il trasferimento di diritti e beni. Inoltre sarebbe difficile individuare, per comodato e deposito, la base imponibile (TESAURO, 2013).

Ciò che comunque caratterizza tutte le fattispecie colpite da questo tributo è, come è stato più volte sottolineato, l'accrescimento patrimoniale in capo al beneficiario o donatario, il quale risulta essere il soggetto passivo su cui grava l'imposta (TESAURO, 2013).

¹⁵ Che comunque scontano l'imposta di registro.

È rilevante evidenziare come tra i soggetti coinvolti nella fattispecie impositiva non vi sia solidarietà al pagamento del tributo, che grava interamente sul donatario. Tale scelta è giustificata dal fatto che il donante, una volta conclusosi l'atto gratuito, non manifesta capacità contributiva attuale. Quindi, qualora venisse colpito anch'egli dal tributo si potrebbero ravvedere elementi di incostituzionalità rispetto al principio contenuto nell'articolo 53 della Costituzione (FALSITTA, 2014).

Grande rilevanza per la determinazione del tributo assume l'articolo 2 della L. 286/2006 al comma 49, che definisce la base imponibile nel "valore globale dei beni e dei diritti¹⁶ al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1¹⁷, del citato testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti". L'articolo in questione va inoltre a elencare le aliquote e franchigie applicate a tali valori. Infatti per donazioni e successioni sono individuate, alla luce delle loro analogie, le medesime aliquote proporzionali e le stesse franchigie, che risultano essere differenziate in relazione a diverse categorie di soggetti.

Possiamo quindi sintetizzare il quadro impositivo, di poco mutato da quello vigente al 24 ottobre 2001¹⁸, con questa tabella (TAB. 1.):

BENEFICIARIO	ALIUOTA	FRANCHIGIA
Coniuge, parenti in linea retta	4%	1.000.000 euro
Fratelli, sorelle	6%	100.000 euro
Altri parenti fino al IV grado, affini in linea retta e affini in linea collaterale fino al III grado.	6%	Assente
Portatori di handicap ai sensi della L. 104/92	4%, 6% o 8% in base al rapporto di parentela	1.500.000 euro
Tutti gli altri soggetti.	8%	Assente

TAB. 1. Informazioni analoghe a BUSANI, A., 2017. Immobili 2017. Tab. p. 1666.

¹⁶La determinazione del valore di specifici beni è regolamentata negli articoli dal 14 al 19 e nell'articolo 34 commi 3, 4, 5 del TUS.

¹⁷ Oneri che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente.

¹⁸ Studio n.168-2006/T p. 25: medesime categorie ma aliquote più elevate.

Le Franchigie, che ogni 4 anni il Ministero dell'Economia e delle Finanze provvede ad aggiornare in base al costo della vita (BUSANI, A., 2017), sono quei valori entro i quali l'imposta non è dovuta ed oltre i quali deve essere corrisposta nella misura prevista dall'aliquota. Gli importi che devono essere considerati per verificare l'esaurimento delle franchigie non sono tuttavia dati dal mero valore della donazione in oggetto, ma deve essere calcolato il coacervo, che è ottenuto sommando all'atto gratuito in oggetto tutte le altre donazioni effettuate in precedenza in favore del beneficiario dallo stesso donante (BUSANI, A., 2017). Questo è previsto dall'articolo 57 comma 1 del TUS il quale, nonostante testualmente faccia riferimento unicamente al "valore attuale dei beni e dei diritti donati", si ritiene consideri anche tutti gli atti a titolo gratuito e tutte le costituzioni di vincoli di destinazione riferiti al medesimo rapporto disponente-beneficiario (Circolare 3/E 22.01.2008. Vedi. p. 19.; GAFFURI, G., 2008, p. 314). L'interpretazione estensiva appena esaminata è legata alla funzione dell'articolo 57, che, appunto, reintroducendo l'obbligo di indicare nell'atto della donazione anche gli estremi degli atti gratuiti precedentemente effettuati tra i medesimi donante e donatario, vuole evitare la possibilità di considerare più volte la franchigia effettivamente spettante.

Il coacervo è però solo funzionale alla verifica dell'erosione della franchigia e quindi non deve essere considerato per la base imponibile (RUSSO, 2009. p. 394; Circolare 3/E 22.01.2008, p. 19). Non tutte le donazioni passate possono essere computate per il coacervo: verranno considerate le liberalità indipendentemente dal periodo in cui si sono verificate (anche quelle verificatesi tra il 24.10.2001 e il 29.11.2006), ma si terrà conto unicamente di quelle che non hanno già scontato l'imposta, in quanto quelle per cui è stata pagata non hanno eroso la franchigia. È previsto che debbano essere considerate anche le liberalità fiscalmente presunte e indirette, mentre si devono tralasciare quelle per mantenimento, educazione, malattia, quelle di modico valore ed infine quelle che, in base agli articoli 55 e 59 del TUS, erano registrate gratuitamente o con sola imposta fissa (BUSANI, 2017).

1.3 Aspetti problematici e coordinamento con l'imposta di registro.

Una questione spinosa è quella del pagamento o meno dell'imposta di registro in misura fissa in caso di imponibile inferiore alla franchigia prevista per le donazioni. La perplessità a riguardo, presente già prima dell'abrogazione del tributo oggetto della nostra analisi, è riemersa in seguito alla sua reintroduzione. Nel periodo intercorrente a queste due fasi, il problema, proprio alla luce della diversa applicazione dell'imposta sulle liberalità, era stato

sopito e la stessa Agenzia delle Entrate aveva provveduto a definire la non spettanza del tributo in misura fissa sotto franchigia (Agenzia delle Entrate, Circolare n. 91/E del 2001.).

Ripristinata l'imposta, il problema si è quindi riproposto e lo Studio del notariato n. 168-2006/T, richiamando quanto affermato nello Studio n. 18/2001/T¹⁹, ha affermato che il pagamento del tributo non è dovuto. Per argomentare tale affermazione è stato sottolineato come non ci siano norme che legittimino gli Uffici ad applicare l'imposta sulle donazioni se il valore è inferiore alla franchigia. A tal proposito si evidenzia come:

- a) l'articolo 55 TUS, comma 1, preveda solo, per questi atti, la registrazione in termine fisso secondo le norme del T.U. sull'imposta di registro.
- b) L'articolo 41 del T.U. sull'imposta di registro, richiamata dall'art. 60 del TUS, obblighi al pagamento almeno in misura fissa nei casi in cui vi sia il presupposto d'imposta, il quale nel nostro caso difetta.
- c) L'art 59 del TUS, infine, elencando i casi in cui è prevista la debenza dell'imposta in misura fissa, si riferisca esplicitamente alle "donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge." Fattispecie che non comprende le donazioni sotto franchigia in quanto non esenti.

L'Agenzia delle Entrate ha, inizialmente, espresso opinione contraria a quanto appena esposto dagli Studi di notariato con la Circolare 3/E del 2008, la quale richiama "l'interpretazione sistematica del combinato disposto dagli articoli 55, 57 comma 1, e 59" del TUS e le molte disposizioni di carattere eccezionale che identificano per la registrazione i casi di imposta fissa e non dovuta.

L'Agenzia cambia, tuttavia, opinione con la Circolare 44/E del 07/10/2011 sostenendo che l'imposta non spetta. Per avvalorare la tesi considera tra gli articoli del D. Lgs. 131/1986:

- a) L'art. 11 della tariffa, parte I (quella riferita alla registrazione in termine fisso), che definisce la debenza dell'imposta in misura fissa per atti pubblici con contenuto non patrimoniale, requisito non compatibile con le donazioni.
- b) L'art. 25²⁰ dal quale si ricava il principio generale di alternatività tra le due imposte. Il tributo di registro, dunque, non sarà dovuto se si applica l'imposta sulle donazioni, nonostante il fatto che questa sia nulla nel caso di liberalità inferiore alla franchigia.

¹⁹ Studio approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato nel 8/03/2001, ossia prima della abrogazione del tributo successorio.

²⁰ Art 25 del D.Lgs 131/1986: "Un atto in parte oneroso e in parte gratuito è soggetto all'imposta di registro per la parte a titolo oneroso, salva l'applicazione dell'imposta sulle donazioni per la parte a titolo gratuito."

A prevedere nuovamente il pagamento della imposta in misura fissa è stata la molto criticata sentenza n. 6096 del 30/03/2016 della Corte di Cassazione (Cass. 30 marzo 2016, n.6096, in Giur. Civ., 2016). L'argomentazione fornita dai Supremi Giudici si basa sul diverso presupposto del tributo di registro e di quello delle liberalità, entrambi comunque presenti nella donazione e per questa ragione entrambi spettanti. Il considerare l'imposta di registro come mera tassa e il ritenere che gli atti gratuiti siano, in base all'art. 55 del TUS, soggetti almeno al tributo fisso, hanno fatto addirittura definire l'esito della citata sentenza "un'invenzione giurisprudenziale" (FEDELE, 2016). La Corte di Cassazione nel giudizio in questione rigetta il ricorso di una precedente sentenza. Per argomentare la sua decisione evidenzia come lo stesso articolo 55 del TUS, al comma 1, preveda in maniera "ridondante" la tassazione in misura fissa e afferma che anche in assenza dell'articolo appena richiamato è possibile dedurre tale comportamento impositivo da altri articoli presenti nel Testo unico dell'imposta di registro, ossia:

- a) Art. 41, comma 2, combinato all' art 11, parte I, della tariffa nell'ottica del servizio della registrazione in misura fissa obbligatoria dell'atto pubblico;
- b) Art. 25 non considerato, però, per l'alternatività dei due tributi (interpretazione che invece è preponderante in dottrina), ma per dimostrare che le imposte in questione muovono da presupposti diversi.

La conclusione che la Corte ne trae, quindi, è riassumibile in questo frammento tratto dalla sentenza: «il trasferimento della ricchezza a titolo gratuito è tassato solo con l'imposta sulle donazioni. È salvo sempre l'obbligo di registrazione dell'atto "in parte gratuito" – e quindi il pagamento della relativa imposta di registro - secondo quanto disposto ex art. 41, comma 2, DPR 131 cit. e art. 11, parte I della tariffa allegata al DPR 131 cit.»

Ulteriori critiche sono state fatte alla sentenza in questione e, alla luce del quadro qui proposto, non vi è una chiara risposta alla questione indagata. È rilevante comunque il fatto che le ultime due fonti citate, contrastanti, rappresentano l'una l'orientamento dell'Agenzia (Circolare n. 44/2011), e l'altra il giudizio della Corte, che ha funzione nomofilattica nel nostro sistema (Cass. 6096/2016). Permangono quindi le perplessità dato il contrasto applicativo e giurisprudenziale in oggetto.

Capitolo 2. La territorialità e il profilo della doppia imposizione internazionale giuridica.

2.1 Il problema della doppia imposizione.

Quella della doppia imposizione, ossia il gravare più volte di un tributo su una medesima fattispecie, è una problematica rilevante del sistema fiscale e non solo di quello italiano. Quando si considera questo fenomeno ci si riferisce a due casi di duplice imponibilità: quello economico e quello giuridico. Nel primo per lo stesso una determinata ricchezza è tassata più volte in capo a soggetti diversi ed in relazione a distinti tributi (ad esempio qualora il medesimo reddito viene tassato sia in capo alla società che in capo ai soci), nel secondo lo stesso presupposto giuridico di ricchezza viene tassato più volte in capo anche a soggetti differenti (ad esempio nel caso in cui un solo soggetto è tassato in diversi Stati per lo stesso presupposto impositivo). Le doppie imposizioni economiche e giuridiche possono poi essere distinte in interne od internazionali, in base al coinvolgimento o meno di diversi Stati nel fenomeno della doppia imposizione per l'aspetto delle pretese impositive. Ad esempio, nel caso della doppia imposizione giuridica internazionale si ha che per la stessa manifestazione di ricchezza un solo soggetto risulta essere tassato "sia dallo Stato della fonte che dallo Stato della residenza" (DRAGONETTI et al., 2008, p. 41).

I successivi paragrafi si focalizzeranno principalmente sulla doppia imposizione giuridica internazionale e sul verificarsi di tale fattispecie nei confronti di persone fisiche. Tale decisione è dovuta alla propedeuticità dell'analisi all'indagine del caso concreto del "Capitolo 3". Si è inoltre scelto il fenomeno della doppia imposizione giuridica internazionale in quanto è probabile incorrere in tale criticità anche nel caso di liberalità e donazioni, qualora esse abbiano ad oggetto beni o diritti legati ad altri Stati o cittadini non residenti in Italia.

2.1.1 La doppia imposizione giuridica internazionale.

La causa che determina la sussistenza di fenomeno della doppia imposizione internazionale è legata alla scelta da parte dei vari Paesi di differenti "fattori di connessione fra il contribuente e lo Stato che impone la tassazione" (DRAGONETTI et al., 2008, p. 6), ossia di "modelli e criteri di tassazione diversi" (VICTOR, 2012, p. 295). Un Paese può infatti decidere di prevedere la tassazione di un reddito in base a due principi: quello della residenza (fattore di connessione di natura personale) e quello della fonte (fattore di natura economica). Per quanto riguarda il principio di residenza, lo Stato nel quale il contribuente è residente impone una tassazione, denominata "*worldwide taxation*", sul patrimonio e sul reddito ovunque prodotto dal soggetto in questione. Il criterio della fonte, prevede che invece siano gravati dall'imposta solo i redditi prodotti o derivanti da beni o diritti che si trovano sul territorio dello Stato. I

beni tassabili vengono individuati tramite disposizioni domestiche, limitando così l'imposizione entro i confini del Paese in oggetto.

La quasi totalità dei sistemi fiscali adottati dai singoli Stati prevede un combinato di entrambi i criteri di tassazione sopra enunciati. Come si può facilmente intuire è proprio tale scelta all'origine dei fenomeni di doppia imposizione internazionale. I redditi che un soggetto produce in uno Stato diverso da quello ove è sita la propria residenza verranno infatti assoggettati a tassazione sia dal Paese della residenza, sia da quello della fonte (DRAGONETTI et al., 2008, p. 7-8).

Grande rilevanza viene assunta dunque dalla residenza, la cui definizione e le cui regole sono molto differenti da Paese a Paese. In Italia, ad esempio, la definizione di soggetto residente per la fattispecie donativa corrisponde a quella utilizzata per la tassazione dei redditi²¹ (DRAGONETTI et al., 2008, p. 11).

Per quanto concerne invece il criterio della fonte, le leggi nazionali definiscono quali sono le fattispecie tassabili anche per i non residenti (DRAGONETTI et al., 2008, p.13).

Il quadro finora descritto è complesso e si delineano forti profili di iniquità dovuti al rischio di avere una tassazione molteplice per quei soggetti che producono ricchezza anche in Paesi diversi da quelli nei quali detengono la residenza. È dunque opportuno che gli Stati attuino misure per eliminare questa problematica, come ad esempio convenzioni bilaterali/multilaterali o disposizioni domestiche.

2.2 Donazioni e territorialità.

2.2.1 Territorialità per l'imposta di successione e donazione.

In base all'art. 2 del TUS, l'imposta sulle successioni e donazioni "è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero" (comma 1, art. 2 del D. Lgs. 346/1990), mentre è dovuta "limitatamente ai beni e ai diritti ivi [ossia nello Stato] esistenti" nel caso di donante non residente (comma 2, art. 2 del D. Lgs. 346/1990). Si deduce quindi che un donante residente alla data di stipulazione dell'atto di donazione sarà, in base alla *worldwide taxation*, tassato su qualsiasi donazione. Colui che invece non è residente al momento della stipulazione, sarà sottoposto al tributo unicamente per le liberalità che hanno come oggetto beni situati nel territorio italiano; in questo caso vige infatti il principio di territorialità (Studio del notariato n. 194-2009/T).

²¹ Art. 2, comma 2, D.P.R., 22/12/1986 n° 917: "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile."

Nel 2000, con l'introduzione del comma 1 bis²² dell'articolo 55 del TUS²³, sono state introdotte delle novità nell'ambito della territorialità dell'imposta sulle donazioni. Il comma in questione non solo si è affiancato all'articolo 2 del TUS, ma sembrava quasi esserne in contrasto, individuando nella residenza del donatario il criterio per la registrazione in termine fisso delle donazioni estere²⁴. In dottrina si è quindi aperto un dibattito su come i due articoli, l'uno fondato sul principio del donante residente e l'altro basato sulla residenza del donatario, dovessero essere sistematicamente interpretati e coordinati al fine dell'applicazione dell'imposta sulle liberalità (ODETTO, VALENTE, a cura di., 2015, pp. 941-942).

Una delle teorie interpretative a riguardo, sostenuta anche dallo Studio del Notariato n. 168-2006/T, afferma che il comma 1 bis dell'articolo 55 del TUS abbia come obiettivo l'ampliamento del presupposto impositivo: sarebbero, quindi, soggetti all'imposta anche gli "atti [di donazione] formati sia in Italia che all'estero in caso di donante non residente in Italia e donatario residente" (ODETTO, VALENTE, a cura di., 2015, p. 943). Secondo questa teoria non risulterebbe più necessaria la residenza del donante al fine dell'applicazione dell'imposta per gli atti esteri; si avrebbero inoltre due distinti criteri di collegamento territoriale che comporterebbero una estensione del principio di imposizione globale (Studio del Notariato n. 194-2009/T). Questa visione risulta tuttavia poco accreditata in quanto se il Legislatore avesse voluto effettivamente raggiungere quel fine avrebbe inserito una nuova disposizione proprio nell'articolo 2 del TUS, che si occupa della territorialità dell'imposta; inoltre una tale interpretazione genererebbe un eccessivo squilibrio tra il tributo sulle donazioni e quello delle successioni, che rimarrebbero legate al solo presupposto del donante residente (GAFFURI, 2008, p. 461).

Una seconda teoria prevede la sostituzione del criterio dell'articolo 2 del TUS con quello della disposizione introdotta nel 2000, riconoscendo la prevalenza del criterio del donatario. Secondo questa interpretazione, si ha una sorta di "implicita abrogazione del criterio della residenza del disponente", considerando l'articolo 2, nonché quanto da questo stabilito, solo qualora manchi la residenza del donatario stesso (Studio del Notariato n. 194-2009/T). Tale

²² Introdotta dall'articolo 69 della L. 342/2000.

²³ Art 55 D. Lgs. 456/1990 comma 1-bis: "Sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli 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."

²⁴ È da sottolineare che "la norma fa espresso riferimento alla registrazione dell'atto e non alla sua imponibilità che risulta presupposta" (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010, p. 78).

teoria sembra avere una certa solidità, in quanto un bene donato ad un determinato soggetto è tassabile, in caso di donatario residente, indipendentemente da dove sia stato formato l'atto. Infatti una imposizione differenziata in base al luogo della stipulazione della donazione risulterebbe irragionevole.

Una terza teoria propone una visione meramente antielusiva dell'articolo 55, comma 1 bis. È evidente infatti che questa norma, definendo l'obbligo di registrazione anche per gli atti di donazione formati all'estero e con beneficiari residenti, volesse evitare che i contribuenti eludessero il tributo stipulando fuori confine atti di liberalità di beni siti in Italia, che non erano compresi nelle fattispecie tassabili secondo l'articolo 2 del T.U. dell'Imposta di Registro, lettera d²⁵. È necessario sottolineare che prima della legge 342/2000²⁶ la registrazione di atti formati all'estero era disciplinata unicamente dagli articoli 2 d) del T.U. dell'Imposta di Registro e 11 della Tariffa parte seconda del T.U. dell'Imposta di Registro. Il primo prevede l'obbligo di registrazione nei soli casi di trasferimento di proprietà o costituzione di diritti reali di immobili o aziende localizzate nello Stato; il secondo articolo definisce invece la registrazione in caso d'uso per gli atti esteri non rientranti nella casistica dell'articolo 2 d), con corresponsione di imposta pari a quella dovuta per lo stesso atto se fosse formato nello Stato²⁷. La chiave antielusiva dell'articolo 55 e la sua innovatività emergono dall'aver imposto la registrazione in termine fisso (ossia obbligatoria ed entro 60 giorni dalla stipulazione, in quanto si tratta di donazioni stipulate fuori dal Paese²⁸) per tutti gli atti esteri, anche quelli che non hanno ad oggetto beni immobiliari o aziende site nel territorio. Secondo questa visione il comma 1 bis si riferisce unicamente all'aspetto formale della registrazione, venendo disapplicato nell'identificazione sostanziale del criterio di territorialità. Quest'ultimo viene, perciò, individuato con la residenza del donante, applicando l'articolo 2 del TUS. (GAFFURI, 2008, p 462-463).

²⁵ Art. 2 del D. Lgs. n. 131/1986: "Sono soggetti a registrazione, a norma degli articoli seguenti: ... d) gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni."

²⁶ Introduttiva del comma 1 bis art. 55 del TUS.

²⁷ Art. 11, Tariffa parte II, D.Lgs 131/1986: "Atti formati all'estero diversi da quelli indicati alla lettera d) dell'art. 2 del testo unico: a) che se formati nello Stato sarebbero soggetti all' imposta fissa ai sensi dell'art. 40 del testo unico: 200,00 € b) in ogni altro caso: le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti formati nello Stato."

²⁸ Art. 13 D.Lgs 131/1986.

Una quarta prospettiva da cui possono essere analizzate le due norme è quella “integrativa”, che individua nell’aspetto della residenza del beneficiario “un’ulteriore condizione di tassabilità” (ODETTO, VALENTE, a cura di., 2015, p 943). Stevanato (2001, p 272) sottolinea a riguardo come: “per le donazioni dirette o indirette risultanti da atti formati all’estero l’obbligo di registrazione in termine fisso sussiste soltanto se, oltretutto il donante, anche il beneficiario risiede in Italia.” Si definisce quindi, per gli atti conclusi fuori dal confine italiano la necessità della residenza di entrambi (donatario e donante) al fine della registrazione e quindi dell’applicazione del tributo. Quest’ultima tesi è stata avvalorata anche da un interpello (Consulenza giuridica n. 904-3/2015) con il quale l’Agenzia si è mossa proprio in questa direzione. Il caso sottoposto all’attenzione dell’Amministrazione fiscale era quello di un atto di donazione formato all’estero con ad oggetto un bene sito all’estero, con donante non residente e con beneficiario residente. L’esito di questo interpello è la non rilevanza del caso sia per l’imposta di donazione sia per la registrazione in termine fisso dell’atto. Tale decisione è stata motivata sottolineando come per l’applicazione del tributo sulle liberalità è necessario che:

- a) nel caso di donante non residente, i beni siano esistenti nello Stato
- b) nel caso di atti esteri con ad oggetto beni siti in Italia diversi da immobili ed aziende, vi sia anche la residenza del donante, oltre a quella del donatario (e ciò comporta l’obbligo di registrazione).

Quest’ultima interpretazione è stata supportata anche da autorevole dottrina. Gaffuri afferma infatti che (2008, p.461-462): “Si deve concludere... che la donazione stipulata all’estero deve essere registrata -con il connesso pagamento del tributo- nell’ipotesi in cui il beneficiario sia residente in Italia, quand’anche il donante risieda nel territorio dello Stato oppure vi siano beni donati, di qualunque genere, in Italia, quand’anche il donante sia residente all’estero, con l’obbligo fiscale, in quest’ultimo caso, limitato esclusivamente a questi beni”.

Analizzate le varie posizioni riguardo alla territorialità dell’imposta emerge l’assenza di una visione unitaria; ne consegue l’estrema incertezza nell’affermare se una certa donazione sia sottoposta o meno all’imposta in oggetto. Tuttavia, la teoria più avvalorata sembra essere quella integrativa, sia in quanto preferita da molti studiosi del diritto, sia in quanto la stessa Agenzia delle Entrate si è ad essa uniformata tramite il sopracitato interpello.

2.2.2 Rimedi contro le doppie imposizioni internazionali nel caso delle donazioni.

L'insieme di norme con cui si cerca di eliminare il problema della doppia imposizione giuridica internazionale è definito diritto tributario internazionale²⁹ (DRAGONETTI et al., 2008, p. 4). Tra questi strumenti per evitare la duplice imposizione giuridica vi sono le convenzioni. Si tratta di accordi, bilaterali o multilaterali in base al numero di Stati in essi coinvolti, che si prefiggono l'obiettivo di delineare l'ampiezza della sovranità fiscale spettante ai Paesi in questione. Lo Stato italiano ha stipulato, nell'ambito delle donazioni, una sola convenzione contro le doppie imposizioni (con la Francia), a differenza delle sette esistenti nell'ambito successorio.

L'assenza di una specifica convenzione non determina automaticamente fenomeni di doppia imposizione, in quanto il Legislatore interno ha previsto l'applicazione del credito d'imposta previsto dall'art. 26 capoverso b³⁰. Questo sistema prevede la "detrazione dell'imposta pagata all'estero fino a concorrenza della parte del tributo successorio (nazionale) proporzionale al valore dei beni stessi" (GAFFURI, 2008, p. 221-222). L'articolo 26 regola le successioni, non è riferito esplicitamente alle donazioni, né è richiamato dalle norme ad esse riferite. Tuttavia, al fine di avere un coordinamento tra il tributo successorio e quello sulle donazioni, si individua una "interpretazione estensiva, se non analogica, della norma", anche in ragione delle forti affinità fra le due imposte (IEVA, RESCIGNO, a cura di., 2010, pp. 617-618).

L'unica disposizione che prevede esplicitamente l'applicazione del meccanismo del credito di imposta per le donazioni è l'articolo 55 comma 1-bis del TUS, il quale però si riferisce esclusivamente alle liberalità stipulate all'estero con donatari residenti. La norma cita testualmente: "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

²⁹ Per diritto tributario internazionale si intende l'insieme di norme fiscali o trattati contro le doppie imposizioni che si prefiggono l'obiettivo di evitare che un medesimo soggetto venga tassato "due volte in diversi Stati per lo stesso reddito". (DRAGONETTI et al., 2008, p. 41).

³⁰ Art. 26 del D. Lgs. 346/1990:

"Dall'imposta determinata a norma degli articoli precedenti si detraggono:

a) (Abrogato);

b) le imposte pagate ad uno Stato estero, in dipendenza della stessa successione ed in relazione a beni esistenti in tale Stato, fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali."

beni ivi esistenti”, sottolineando che è fatto salvo quanto definito dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Questi sono, perciò, gli strumenti utilizzati al fine di evitare la doppia imposizione internazionale per le donazioni, nel tentativo di ridurre l’inequità subita dai soggetti passivi in questione.

Capitolo 3. Analisi di una fattispecie concreta.

3.1 La fattispecie in analisi e l'imposta sulle donazioni.

Quanto fino ad ora esaminato è funzionale all'analisi di un caso pratico di donazione internazionale e permetterà di delineare la fiscalità della fattispecie.

Il caso in oggetto concerne la donazione di un immobile sito negli Stati Uniti da parte di un padre nei confronti di una figlia, entrambi residenti in Italia. Si tratta quindi, in base a quanto espresso nel "Capitolo 2.", di una fattispecie che potrebbe essere soggetta al rischio di doppia imposizione giuridica. Tra Stati Uniti d'America e Italia non vi sono convenzioni nell'ambito delle donazioni e quindi si deve fare riferimento alla sola disciplina tributaria nazionale per capire come ci si debba comportare dal punto di vista fiscale.

L'atto utilizzato è un Quitclaim Deed³¹, ossia un contratto finalizzato al trasferimento della proprietà e dei diritti reali su un bene da parte di un soggetto che detiene la titolarità di questi diritti. La proprietà dell'immobile in questo caso viene ceduta per un valore pari a "\$ 0" e, essendo il prezzo pattuito inferiore al valore di mercato del bene, il semplice atto traslativo di proprietà si configura quale atto di donazione.

Il bene oggetto della donazione è quindi localizzato in un Paese estero e lo stesso atto è stipulato all'estero, in quanto concluso presso il Consolato americano di Venezia. In base a queste informazioni è già possibile, utilizzando la disciplina nazionale, individuare l'ambito di applicazione fiscale. Si tratta infatti di un atto estero di donazione che vede ad oggetto beni diversi da quelli definiti dall'articolo 2 d) (immobili o aziende site in Italia). Per questa ragione si deve fare riferimento all'articolo 55 comma 1 bis che si sofferma proprio su questo tipo di liberalità. L'articolo in questione prevede la registrazione in termine fisso in Italia di tale Quitclaim Deed. In questo caso, i dubbi inerenti al presupposto territoriale per l'applicazione della imposta sulla donazione non si presentano, in qualsiasi chiave si vogliano leggere gli articoli 55 comma 1 bis e l'articolo 2 del TUS. Infatti, nel caso in oggetto sia il donante che il donatario sono residenti nel territorio italiano in quanto risultano iscritti "nelle anagrafi [italiane] della popolazione residente"³². Ciò comporta il fatto che in ogni caso, sia

³¹ <http://legal-dictionary.thefreedictionary.com/Quitclaim+Deed>, consultato in luglio 2017: "n. a real property deed which transfers (conveys) only that interest in the property in which the grantor has title. Commonly used in transfers of title or interests in title, quitclaims are often made to family members, divorcing spouses, or in other transactions between people well-known to each other. Quitclaim deeds are also used to clear up questions of full title when a person has a possible but unknown interest in the property. Grant deeds and warranty deeds guarantee (warrant) that the grantor has full title to the property or the interest the deed states is being conveyed, but quitclaim deeds do not warrant good title."

³² Art. 2, comma 2, D.P.R., 22/12/1986 n° 917.

che si adotti la lettura “antielusiva”, quella “sostitutiva”, “ampliativa”, o la più avvalorata interpretazione “integrativa” degli articoli in questione, il presupposto territoriale è soddisfatto. Risulta pertanto indubbio non solo l’obbligo di registrazione dell’atto in termine fisso, ossia entro i 60 giorni dalla stipulazione del Quitclaim Deed, ma anche che si debba scontare l’imposta sulla donazione per la liberalità analizzata.

Per capire in che misura debba essere corrisposto il tributo bisogna sottolineare che la donazione dell’immobile è stata eseguita da un padre nei confronti di una figlia. Si deve ricordare che è previsto il tributo, per liberalità “a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: [con l’aliquota al] 4 per cento”³³. Risulta quindi necessario verificare se il totale delle donazioni tra padre e figlia hanno superato nel complesso il valore della franchigia di 1.000.000 di euro. Per riscontrare ciò di deve indagare non solo il valore del bene donato, ma anche la possibile esistenza di pregresse liberalità tra i due soggetti protagonisti della cessione immobiliare gratuita. Non essendovi liberalità anteriori di importo rilevante effettuate dal donante-padre in favore del donatario-figlia si deve unicamente rilevare il valore dell’immobile e se lo stesso erode integralmente la franchigia o meno.

Nel determinare tale valore, non è possibile in questo caso utilizzare il metodo della valutazione automatica, che consiste in “quel particolare meccanismo, applicabile agli atti aventi per oggetto immobili, che inibisce all’ufficio il potere di procedere ad accertamento di valore qualora il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, sia dichiarato in misura non inferiore al reddito risultante in catasto, aggiornato con gli appositi coefficienti³⁴” (SANTARCANGELO, 2016, p. 838). Non è infatti implementabile, seppur previsto dall’articolo 34 comma 5 del TUS³⁵, poiché non esiste negli Stati Uniti una raccolta degli immobili corrispondente al catasto italiano. Infatti negli USA la

³³ L’articolo 2 della l. 286/2006 al comma 49, lettera a).

³⁴ Con il termine “appositi coefficienti” ci si riferisce ai moltiplicatori originariamente previsti dall’ comma 4 dell’art. 52 del D.P.R. 131/98 e in seguito modificati dall’articolo 2, comma 63, Legge n. 350 del 24/12/2003. Si deve inoltre ricordare che è previsto che la rendita dei fabbricati, ossia il valore catastale, va rivalutato inoltre del 5% prima di essere moltiplicato per i coefficienti appena descritti.

³⁵ Articolo 34, comma 5, del TUS: “Non sono sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi, né i valori della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma dell'art.14. La disposizione del presente comma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.”

base imponibile per l'applicazione della maggior parte delle imposte immobiliari, tra cui la property tax (corrisponde alla nostra IMU) e la stessa gift tax (imposta sulle donazioni), è data dal fair value del bene, cioè il valore di mercato (<http://www.studiodetilla.eu/successioni-e-donazioni-un-raffronto-internazionale/>).

Per ricavare il valore dell'immobile è necessario, venuta meno l'applicabilità del meccanismo della valutazione automatica, determinare il valore di mercato del bene, ossia il valore commerciale. Tale metodologia è infatti esplicitamente prevista dall'articolo 14 del TUS³⁶. L'articolo in questione fa parte della sezione II del TUS (denominata "Valore dei beni e dei diritti", composta dagli artt. dal 14 al 19), che disciplina come identificare la base imponibile per varie categorie di beni: immobili e diritti immobiliari (art.14), aziende, navi e aeromobili (art.15), azioni e obbligazioni, altri titoli e quote sociali (art.16), rendite e pensioni (art.17), crediti (art.18) ed infine tutti i beni residuali (art.19). L'articolo 14, in questo caso, è quindi l'articolo di maggior interesse e definisce che per la rilevazione della base imponibile nel tributo successorio o delle donazioni per gli immobili si deve fare riferimento al valore di mercato di questi. Il valore venale deve essere determinato da una perizia, che al momento della conclusione del periodo di stage non era ancora stata effettuata. La valutazione di un esperto risulta essere necessaria non solo per individuare se l'imposta è dovuta ed in che misura ma anche, nel caso in cui il la perizia del bene sia inferiore alla franchigia, per determinare il preciso valore che dovrà essere sommato alle ulteriori future possibili donazioni o a una eventuale futura successione testamentaria per la verifica dell'erosione della franchigia stessa.

Alla luce di queste considerazioni e di quanto espresso nel "Capitolo 1." è possibile affermare che in base alla perizia o non è dovuta l'imposta sulle donazioni poiché ci troviamo con una liberalità con ad oggetto un bene di valore inferiore alla franchigia, oppure l'imposta è dovuta per la quota eccedente alla franchigia nella la misura del 4% del valore eccedente la franchigia stessa.

3.2 L'imposta di registro in Italia

3.2.1 L'imposta di registro con imposta sulle donazioni non dovuta.

Il Quitclaim Deed deve essere sottoposto a registrazione in termine fisso. Ciò comporterebbe l'applicazione dell'imposta di registro. Nel "Capitolo 1." è già stata esposta la problematica della corresponsione dell'imposta di registro o meno nel caso in cui si abbia una donazione il

³⁶ Articolo 14 del TUS: "La base imponibile, relativamente ai beni immobili compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo: a) per la piena proprietà, il valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione;..."

cui valore non comporti il superamento della franchigia prevista per la categoria di soggetti protagonisti della liberalità stessa. Le contrastanti visioni dell’Agenzia delle Entrate, la quale sostiene che l’imposta di registro non sia dovuta, e della Corte di Cassazione, che invece afferma la debenza in misura fissa del tributo, lasciano dubbiosi. Entrambe sono infatti fonti autorevoli e si è in presenza di un mancato coordinamento normativo-applicativo. Nel caso pratico in questione non vi è quindi una risposta certa. Si può però considerare più corretta la debenza della imposta in misura fissa, considerando il fatto che la sentenza della Corte (Cass. 6096/2016) risulta essere più recente rispetto alla manifestazione dell’orientamento, mediante Circolare (Circolare n. 44/2011), dell’Agenzia dell’Entrate.

Se si segue questo orientamento ci sarebbe quindi, in seguito all’obbligo di registrazione, anche quello di pagare l’imposta nella misura fissa, attualmente di 200 euro. Il termine entro il quale l’imposta deve essere pagata è lo stesso di quello previsto per la registrazione, ossia 60 giorni dalla data dell’atto³⁷. Infatti, l’articolo 54³⁸ del Testo Unico dell’Imposta di Registro parla di riscossione dell’imposta in sede di registrazione, e nel farlo richiama l’articolo 16³⁹ del medesimo Testo Unico. In questo secondo articolo viene definito che la liquidazione del tributo deve avvenire prima della registrazione o con una dilazione massima di 3 giorni, concessa purché non impedisca l’adozione di un provvedimento o il deposito dell’atto.

In qualsiasi caso, la registrazione dell’atto risulta essere obbligatoria quindi, imposta di registro dovuta o meno, vi si deve procedere. Nel caso in analisi il Quitclaim Deed è stato stipulato in data 2 febbraio 2017, pertanto, al momento di conclusione del periodo di stage⁴⁰ su cui si basa questa tesi, risultavano essere decorsi i 60 giorni di tempo previsti per la registrazione dell’atto estero (art. 13 Testo Unico dell’Imposta di Registro). Sono inoltre decorsi anche gli ulteriori 30 giorni entro i quali sarebbe stato possibile ottenere una riduzione della sanzione amministrativa. Infatti l’articolo 18⁴¹ del D. Lgs. n. 158/2015 è andato a

³⁷ Articolo 13 Testo Unico Imposta di Registro.

³⁸ Articolo 54 del Testo Unico dell’Imposta di Registro: “1. All’atto della richiesta di registrazione il richiedente deve pagare l’imposta liquidata a norma del comma 1 dell’art. 16, ovvero, se la liquidazione è differita a norma del comma 2 dello stesso articolo, depositare la somma che l’ufficio ritiene corrispondente all’imposta dovuta. Della somma depositata viene rilasciata ricevuta.”

³⁹ Articolo 16 del Testo Unico dell’Imposta di Registro: “1. Salvo quanto disposto nell’art. 17, la registrazione è eseguita, previo pagamento dell’imposta liquidata dall’ufficio, con la data del giorno in cui è stata richiesta.
2. L’ufficio può differire la liquidazione dell’imposta per non più di tre giorni: il differimento non è consentito se ritarda o impedisce l’adozione di un provvedimento ovvero il deposito dell’atto entro un termine di decadenza.”

⁴⁰ Periodo di stage conclusosi il 16 giugno 2017 (ossia ben 134 giorni dopo la stipula).

⁴¹ Articolo 18 del D.Lgs. 158/2015: “1. Al titolo VII del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all’articolo 69, comma 1, dopo il primo periodo è aggiunto il

modificare l'articolo 69⁴² del Testo Unico dell'imposta di registro prevedendo la possibilità di ottenere una sanzione dimezzata a quella ordinaria, nel caso di registrazione entro i 30 giorni successivi al decorrere del termine. La modifica permetterebbe quindi il pagamento di una sanzione che va dal 60% al 120% delle imposte dovute, con un minimo di 200 euro, in luogo di quella ordinaria corrispondente ad un valore tra il 120% e il 240% delle imposte dovute. Essendo decorsi anche i 30 giorni menzionati, si dovrà corrispondere, in questo, oltre all'imposta già considerata spettante, anche la sanzione per un valore tra il 120% e il 240% dei 200 dovuti.

È possibile però ottenere una minor sanzione per omessa dichiarazione attraverso l'applicazione del meccanismo del ravvedimento operoso, previsto dall'art. 13 del D. Lgs. 472/1997. L'articolo contempla la possibilità, anche per le imposte indirette, di sanare spontaneamente la propria posizione "sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza"⁴³ (art. 13 del D. Lgs. 472/97). Attraverso questa spontanea regolarizzazione della propria posizione e la registrazione entro 90 giorni dalla data di scadenza si potrebbe ottenere una riduzione della sanzione pari ad un decimo del minimo⁴⁴ (SANTARCANGELO, 2016). Al momento della conclusione del periodo di stage (16 giugno 2017) è stato consigliato al padre e alla figlia di ricorrere al ravvedimento operoso in quanto non erano ancora decorsi gli

seguinte: "Se la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200."; ..."

⁴² Articolo 69 del Testo Unico dell'imposta di registro originario: "1. Chi omette la richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero la presentazione delle denunce previste dall'articolo 19 è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta."

⁴³ In seguito all'introduzione del comma 1 bis dell'articolo 13 del D. Lgs. 472/1997 non è più necessario, per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, che non si siano verificate ispezioni, verifiche ed accessi o che il contribuente sia a conoscenza dell'azione dell'Agenzia delle Entrate. Al fine dell'impiego del ravvedimento operoso è infatti solo necessario che non siano già stati notificati avvisi di accertamento o avvisi bonari o atti di liquidazione/accertamento (Art. 13 D. Lgs. 472/1997 comma 1 bis.).

⁴⁴ Art. 13 del D. Lgs. 472/1997 comma c): "ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni."

ulteriori 90 giorni di tempo dallo scadere dei 60 già previsti. È stata quindi evidenziata la possibilità di registrazione entro il 2 luglio 2017 con la connessa agevolazione sanzionatoria.

In aggiunta a quanto visto finora, è inoltre dovuta una sanzione per il ritardo nel pagamento dell'imposta stessa. Questa fattispecie è disciplinata dall'articolo 13 del D. Lgs. 471/1997, il quale prevede che debba essere corrisposta una sanzione pari alternativamente a:

- 1% per giorno se non sono trascorsi ancora 15 giorni di ritardo nella liquidazione dell'imposta, salva l'applicazione del ravvedimento operoso;
- 15% se il tributo viene versato entro 90 giorni dal termine previsto;
- 30% se decorsi anche gli ulteriori 90 giorni concessi di ritardo del punto precedente.

(SANTARCANGELO, 2016, p 731.)

Ne consegue che la sanzione per ritardo nel pagamento dell'imposta sarà pari al 15% di 200, in quanto non erano ancora trascorsi più di 90 giorni dal decorrere dei 60 previsti per il pagamento. Si può godere delle riduzioni appena definite sia che si faccia ricorso al ravvedimento operoso sia che non vi si ricorra. Nella Circolare 41/E del 2011⁴⁵ viene infatti definito che le riduzioni vanno a sommarsi alle agevolazioni previste dal ravvedimento operoso qualora vi si faccia ricorso. Ecco che in caso di pagamento tardivo delle imposte dovute si può fare riferimento alla seguente tabella (TAB. 2.) per determinare la misura dovuta.

Nel caso in analisi, essendo ancora in tempo per il ravvedimento operoso entro i 90 giorni concessi oltre alla scadenza, potrebbe essere possibile avere una sanzione pari ad 1/9 del 15% dell'imposta prevista, tenendo conto dei giorni di ritardo del versamento si otterrà quindi una sanzione che va da un valore pari al 1,67% al 3,33% dell'imposta dovuta⁴⁶.

⁴⁵ Circolare 41/E del 2001, pag. 31: "Si rammenta che la riduzione in parola si aggiunge, per espressa previsione normativa, a quella disposta dall'articolo 13 comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 472 del 1997 in caso di ravvedimento operoso. Ciò significa che, se il versamento è effettuato con un ritardo inferiore a quindici giorni e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, la riduzione di cui all'articolo 13, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 si aggiunge a quella di un decimo del minimo prevista dal citato articolo 13, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 472 del 1997 (percentuale così ridotta dall'articolo 1, comma 20, lett. a), della legge 13 dicembre 2010, n. 220, applicabile alle violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011)."

⁴⁶ $1/9 * 15\% * \text{giorni ritardo} / 90$

Regolarizzazione	Sanzione ridotta	Normativa di riferimento
Entro 15 giorni	0,1% per ogni giorno di ritardo	
Entro 30 giorni	1/10 del 15%	Art 13 D.Lgs. 472/1997, comma 1 lett. a.
Entro 90 giorni	1/9 del 15%	Art 13 D.Lgs. 472/1997, comma 1 lett. a-bis.
Entro 1 anno	1/8 del 30%	Art 13 D.Lgs. 472/1997, comma 1 lett. b.
Entro 2 anni	1/7 del 30%	Art 13 D.Lgs. 472/1997, comma 1 lett. b-bis
Oltre 2 anni	1/6 del 30%	Art 13 D.Lgs. 472/1997, comma 1 lett. b-ter.
Dopo la constatazione della violazione	1/5 del 30%	Art 13 D.Lgs. 472/1997, comma 1 lett. b-quater.

TAB. 2. Informazioni analoghe a SANTARCANGELO, G., 2016. Tassazione degli atti notarili. Tab. pag. 1334.

3.2.2 L'imposta di registro con imposta sulle donazioni dovuta.

Fatto salvo quanto abbiamo detto nel precedente paragrafo sull'obbligo di registrazione e sulle sanzioni dovute alla mancata registrazione entro il termine dei 60 giorni previsti, nel caso in cui il valore del bene sia superiore alla franchigia l'imposta di registro non è dovuta.

Infatti dall'articolo 25 del Testo Unico dell'imposta di registro si può ricavare il principio dell'alternatività tra l'imposta di registro e quella donativa. In base a questo principio ed essendo dovuta l'imposta di donazione pari al 4% sulla quota eccedente la franchigia non sarà perciò spettante il tributo di registro. Nel nostro caso quindi dovrà essere pagata l'imposta sulla donazione e la sanzione dovuta al ritardo del pagamento in base a quanto disciplinato dall'articolo 52 del TUS. In questa norma si prevede il pagamento, nel caso di omissione o tardività della corresponsione del tributo, di una soprattassa pari al 20% della quota dovuta. Non potendo sanare il pagamento entro trenta giorni di ritardo non è possibile godere del dimezzamento della soprattassa, che risulta quindi interamente dovuta insieme al tributo.

Conclusione

Con la L. n. 286 del 24 novembre 2006 si è ristabilito il quadro normativo previsto per il tributo successorio e quello donativo risalente al 1990. La disciplina delle due imposte è infatti nuovamente unitaria e viene presentata nel Testo Unico delle imposte di Successione e Donazione (D. Lgs. M. 346/1990).

Il ritorno al TUS, non ha però provveduto ad eliminare le lacune e le incomprensioni normative già esistenti prima del 2001, ossia anteriori all'abolizione dell'imposta successoria e all'accorpamento del tributo sulle donazioni all'imposta di registro. Anche le leggi che disciplinano l'imposta descritta, com'è infatti ricorrente nel nostro ordinamento, sono esito di stratificazione legislativa e molta giurisprudenza e dottrina si sono pronunciate per rendere più chiaro quanto espresso dal TUS e quanto da questo non definito. Sono infatti molteplici, come sottolineato in questo elaborato, gli aspetti dell'imposta sulle donazioni che presentano zone d'ombra, così come numerose sono le situazioni di poco chiaro coordinamento delle disposizioni del TUS stesso.

Dapprima si è visto come non sia stata presa una posizione certa riguardo l'imposta di registro in misura fissa nel caso di non superamento della franchigia prevista per il tributo sulle donazioni. La stessa Agenzia delle Entrate ha cambiato opinione sulla spettanza o meno della imposta di registro (Circolare 3/E del 2008 e Circolare 44/E del 2011), giungendo però alla conclusione, con la Circolare n. 44/2011, di non debenza del tributo. È stato più volte evidenziato come questa ultima opinione dell'Agenzia risulti in contrasto con la più recente sentenza della Corte di Cassazione (Cass. 30 marzo 2016, n.6096, in Giur. Civ., 2016) che ha previsto la spettanza dell'imposta. Il quadro risulta quindi dubbio e il contribuente potrebbe trovarsi in difficoltà nell'interpretazione e nell'individuazione del comportamento da tenere, come visto nel caso pratico esaminato al terzo capitolo.

Nuovamente è stato possibile evidenziare questa mancanza di chiarezza legislativa parlando della territorialità e del coordinamento degli articoli 2 del TUS e 55, comma 1 bis, del TUS. Se infatti il presupposto territoriale dell'articolo 2 (*lex generalis*) risulta essere quello del soggetto donante, nell'articolo 55 al comma 1 bis il soggetto su cui porre attenzione è il donatario. Da una prima lettura quindi i due articoli sembrano essere in contrasto nella definizione del presupposto territoriale. Nel tentativo di comprendere il perché il Legislatore abbia scritto in tal modo il comma 1 bis dell'articolo 55, la dottrina si è espressa con quattro diverse possibili visioni. Tra queste interpretazioni è stata confermata quella "integrativa" e il suo prevalere sulle altre è dovuto soprattutto al riscontro nella pratica, ossia all'Interpello dell'Agenzia delle Entrate.

È stato dunque interessante delineare gli aspetti chiave dell'imposta donativa, ma è visibilmente emerso come la disciplina sia incompleta o malamente integrata. Come è stato possibile appurare, spesso a queste manchevolezze del Legislatore si cerca di trovare rimedio attraverso la giurisprudenza, la dottrina o il comportamento e l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate.

Potrebbe essere risolutivo però che il Parlamento o il Governo, se delegato dal Parlamento stesso, si occupino definitivamente di fare chiarezza e di scrivere disposizioni esaustive, ovviamente non solo in campo fiscale, svolgendo così ciò che effettivamente è il loro compito. Al Parlamento spetta infatti il potere legislativo in base al principio di separazione dei poteri, che è insito nel nostro ordinamento. Un intervento chiarificatore potrebbe essere fatto anche dall'Agenzia delle Entrate. In tal caso si tratta di mera interpretazione che non ha forza di legge, ma permetterebbe comunque di delineare meglio la fiscalità nazionale nei casi dubbiosi.

Concludendo un degno intervento del Legislatore permetterebbe non solo un minor dispendio di energie nell'interpretazione di quanto risulta disposto, spesso approssimativamente, nelle leggi e nei provvedimenti legislativi, ma anche una più immediata comprensione della disciplina da parte del contribuente. Ne trarrebbe infatti beneficio anche il soggetto passivo, finalmente non più incerto sulle imposte da pagare e sugli adempimenti che deve osservare.

47

⁴⁷Numero totale di parole esclusi indice e bibliografia: 10'896.

Riferimenti bibliografici.

- BONILINI, G., 2006. *Manuale di diritto ereditario e delle donazioni*. Quarta edizione. Utet giuridica.
- BUSANI, A., 2017. *Immobili 2017*. Decima edizione. Ipsoa.
- STEVANATO D., 2001, *Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio*. In: CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, a cura di, Collana studi n. 16, 2001. *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*. Giuffrè editore.
- DRAGONETTI, A., PIACENTINI, V., SFONDRINI, A., 2014. *Manuale di fiscalità internazionale*. Sesta edizione. Ipsoa.
- FALSITTA, 2016. *Manuale di diritto tributario, parte speciale*. Undicesima edizione. Utet.
- FANTOZZI, A., 2003. *Il diritto tributario*. Terza edizione. Utet Giuridica.
- FEDELE, A., 2016. *Un'invenzione giurisprudenziale: l'imposta fissa sulle donazioni in franchigia!* Rivista di diritto tributario, supplemento online. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/04/06/uninvenzione-giurisprudenziale-limposta-fissa-sulle-donazioni-esenti/> [Data di accesso:20/06/2017]
- GAFFURI, G., 2008. *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*. Seconda edizione. Cedam.
- IEVA, M., RESCIGNO, P., a cura di., 2010. *Trattato breve delle successioni e donazioni. Divisione ereditaria, donazioni, profili di diritto tributario, internazionale privato e comparato*. Cedam. Seconda edizione.
- ODETTO, G., VALENTE, G., a cura di., 2015. *Manuale della fiscalità internazionale*. Eutekne.
- RUSSO, P., a cura di., 2009. *Manuale di diritto tributario, parte speciale. Seconda edizione*. Giuffrè editore.
- SANTARCANGELO, G., 2016. *Tassazione degli atti notarili*. Seconda edizione. Utet giuridica.
- Studio De Tilla, 23 febbraio 2015, Successioni e donazioni, un raffronto internazionale. Disponibile su: <http://www.studiodetilla.eu/successioni-e-donazioni-un-raffronto-internazionale/> [Data di accesso:27/07/2017]
- STUDIO DEL NOTARIATO n. 152-2009/T. *La normativa del T.U. dell'imposta di registro sugli atti esteri*.

- STUDIO DEL NOTARIATO n. 168-2006/T. *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*. Pagina 2; pagina 25
- STUDIO DEL NOTARIATO n. 194-2009/T. *I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni*.
- TESAURO, F., 2013 *Compendio di diritto tributario. Quinta edizione*. UTET.
- VICTOR, U., CORASANITI, G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE, P.; 2009. *Diritto tributario internazionale, Manuale*. Seconda edizione. Cedam.

Riferimenti normativi.

- D.P.R., 22 dicembre 1986, n. 917, in *Gazz. Uff. 31 dicembre 1986, n. 302, S.O.*
- Dlgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in *Gazz. Uff. 8 gennaio 1998, n. 5, S.O.*
- Dlgs. 26 aprile 1986, n.131 (Testo Unico della imposta di Registro), in *Gazz. Uff. 30 aprile 1986, n. 99*.
- Dlgs. 31 ottobre 1990, n.346 (Testo Unico delle Successioni e donazioni), in *Gazz. Uff. 27 novembre 1990, n. 277*.
- L 24 novembre 2006, n. 286, in *Gazz. Uff. 28 novembre 2006, n. 277, S.O.*
- L 18 ottobre 2001, n. 383, in *Gazz. Uff., 24 ottobre 2001, n. 248*.

Prassi amministrativa richiamata.

- Agenzia delle Entrate, Circolare 18/10/2001 n. 91/E. *Soppressione dell'imposta sulle Successioni e donazioni. Primi chiarimenti*.
- Agenzia delle Entrate, Circolare 22/01/2008 n. 3/E. *Successioni, donazioni e atti a titolo gratuito*.
- Agenzia delle Entrate, Circolare 05/08/2011 n. 41/E. *Decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, recante disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n.111. Commento alle novità fiscali. Primi chiarimenti*.
- Agenzia delle Entrate, Circolare 07/10/2011 n. 44/E. *Applicazione dell'imposta fissa di registro agli atti che contengono più disposizioni - articoli 20 e 21 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 e articoli 4 e 11 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131*.
- Consulenza giuridica n. 904-3/2015, Associazione/Ordine dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili Milan (Interpello).