

I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni

Approvato dalla Commissione studi tributari il 26 marzo 2010

Sommario: 1. Premessa; 2. I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni; 2.1. *De cuius* non residente in Italia ed individuazione dell'ufficio territorialmente competente a ricevere la dichiarazione di successione; 2.2. *De cuius* residente in Italia e determinazione del valore dei beni siti all'estero; 2.3. I rimedi interni previsti dalla legge italiana e le convenzioni internazionali volte ad eliminare la doppia imposizione nell'ambito dell'imposta sulle successioni; 3. I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle donazioni; 3.1. I criteri soggettivi di territorialità per le donazioni stipulate all'estero; 3.2. I rimedi interni previsti dalla legge italiana e le convenzioni internazionali volti ad eliminare la doppia imposizione.

1. Premessa

I criteri di collegamento territoriale dell'imposta sulle successioni e donazioni stabiliti dal d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (T.U. Imposta sulle successioni e donazioni) sono stati oggetto di vari approfondimenti nel corso del tempo da parte della dottrina, anche alla luce delle profonde modifiche, tuttora vigenti, apportate in materia dalla legge 21 novembre 2000, n. 342.

Com'è noto, l'imposta sulle successioni e donazioni è stata "reintrodotta" nell'ordinamento italiano ad opera del decreto legge 262 del 3 ottobre 2006 convertito con legge n. 286 del 24 novembre 2006.

Il legislatore ha "istituito" la suddetta imposta, ai sensi dell'art. 2, commi 47 e seguenti del d.l. 262 citato, "secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346, nel testo vigente al 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi 48 a 54 (...)" ⁽¹⁾ ovvero al giorno precedente all'entrata in vigore della legge 18 ottobre del 2001, n. 383 recante la soppressione dell'imposta.

La disciplina risultante all'esito della legge di conversione n. 286 ha poi subito alcune modifiche in occasione dell'emanazione della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (legge finanziaria 2007).

Nel mutato scenario normativo e in assenza di indicazioni da parte della giurisprudenza e dell'Amministrazione finanziaria, la dottrina è tornata ad interrogarsi sul tema dei criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni.

Pare quindi opportuno affrontare la tematica dando conto dei vari sviluppi ricostruttivi, avvertendo sin d'ora che i maggiori problemi interpretativi sorgono con riferimento all'imposta sulle donazioni e, principalmente, nel caso di donazioni stipulate all'estero.

2. I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni

In primo luogo, occorre svolgere alcune considerazioni inerenti i criteri di collegamento territoriale dell'imposta sulle successioni, così come configurati dal legislatore italiano nell'art. 2 del d.lgs. 346 del 1990 ⁽²⁾.

Il primo comma di tale articolo statuisce che "*l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero*", delimitando territorialmente la pretesa impositiva italiana in base alla residenza del defunto "*alla data dell'apertura della successione*" ⁽³⁾.

Specificamente, l'art. 2 citato, al primo comma, definisce l'ambito territoriale di applicazione dell'imposta sulle successioni *mortis causa* prevedendo che l'imposta sia dovuta in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti *mortis causa*, ovunque risultino situati, nell'ipotesi in cui il *de cuius* sia residente in Italia (c.d. principio dell'imposizione globale).

Il secondo comma dell'art. 2 in esame statuisce che "*se alla data dell'apertura della successione (...) il defunto (...) non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti*". Pertanto, qualora il *de cuius* risieda all'estero al momento dell'apertura della successione, l'imposta è dovuta in relazione ai soli beni e diritti trasferiti che risultino "esistenti" – ovvero sia materialmente collocati – in territorio italiano (c.d. principio della territorialità) ⁽⁴⁾.

In dottrina ⁽⁵⁾ è stato rilevato come il legislatore italiano, abbandonando il principio della *lex rei sitae* (che permane solo per i soggetti non residenti) in favore del principio di residenza del defunto, si sia allineato alle normative vigenti negli Stati più moderni, sebbene in alcuni

ordinamenti si preferisca delimitare l'ambito applicativo dell'imposta in oggetto facendo riferimento alla "cittadinanza" del dante causa, anziché alla residenza.

Verificata la sussistenza di uno dei due criteri di collegamento territoriale sopra individuati, appare opportuno analizzare partitamente i diversi problemi che gli stessi pongono sotto il profilo applicativo.

2.1. De cuius non residente in Italia ed individuazione dell'ufficio territorialmente competente a ricevere la dichiarazione di successione

Il legislatore italiano ha previsto che la residenza del defunto funga da criterio di individuazione dell'ufficio fiscale competente al ricevimento della dichiarazione di successione e al suo controllo ⁽⁶⁾.

Nell'ipotesi in cui il *de cuius* non sia residente in Italia si pone il problema di individuare l'ufficio territorialmente competente a ricevere la dichiarazione di successione in relazione ai beni ivi situati.

Soccorre a tal fine il disposto dell'art. 6 del d.lgs. 346 citato, ai sensi del quale *"competente per l'applicazione dell'imposta sulle successioni è l'ufficio del registro nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto o, se questa era all'estero o non è nota, l'ufficio del registro di Roma"*.

È da rilevarsi, tuttavia, che l'art. 6 testé citato, seppure non formalmente abrogato, risulta parzialmente modificato dal disposto contenuto nell'ultimo periodo del terzo comma dell'art. 15 della legge 383 del 2001 ⁽⁷⁾, ai sensi del quale *"nel caso in cui il defunto era residente all'estero, l'ufficio finanziario competente a ricevere la dichiarazione di successione è quello nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana; se quest'ultima non è conosciuta, l'ufficio competente è quello di Roma"*.

Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 91/E del 18 ottobre 2001, la dichiarazione di successione deve essere presentata all'Ufficio delle Entrate nella cui circoscrizione era fissata l'ultima residenza del defunto, non essendo stato modificato quanto stabilito dal primo comma dell'articolo 6 del d.lgs. n. 346 del 1990 e, tuttavia, tale competenza risulta modificata dall'art. 15, comma 3, per l'ipotesi in cui il defunto non fosse residente in Italia; in questo caso la denuncia di successione deve essere presentata all'ufficio finanziario nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana.

Qualora quest'ultima sia sconosciuta, la dichiarazione va presentata all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate di "Roma 6", sito in Roma, via Canton n. 20 ⁽⁸⁾.

2.2. De cuius residente in Italia e determinazione del valore dei beni siti all'estero

In tale ipotesi non si pongono i problemi sopra menzionati in merito alla presentazione della dichiarazione di successione.

Le incertezze attengono invece ai criteri di determinazione del valore dei beni trasferiti che, come noto, sono contenuti negli artt. 14 e ss. del d.lgs. n. 346 del 1990 e, in particolare, alle modalità di stima dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari ⁽⁹⁾.

Si ricorda peraltro che l'art. 32, comma 3, definisce infedele la dichiarazione nella quale i beni e i diritti siano indicati per valori inferiori a quelli previsti dalla legge e l'art. 51 commina gravi sanzioni per l'infedeltà del dichiarante ⁽¹⁰⁾.

Sono stati avanzati però dei dubbi in merito alle concrete possibilità di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana in relazione al valore dei beni e diritti esistenti all'estero nell'ipotesi in cui non sussistano apposite convenzioni internazionali ⁽¹¹⁾.

In particolare, si evidenzia che in relazione al previgente d.p.r. n. 637 del 1972, nella Circolare n. 5 - prot. n. 313168 - del 10 gennaio 1973, era stato affermato che *"in via di massima gli uffici non potranno espletare alcun accertamento circa l'esistenza od il valore dei beni siti all'estero e dovranno attenersi all'eventuale dichiarazione degli interessati"*.

Tuttavia, ove particolari circostanze lo giustificassero, essi potranno rivolgersi, con motivata o particolareggiata richiesta, alle Autorità consolari italiane".

In via prudenziale, pare opportuno fare riferimento al valore del bene indicato nello Stato estero, come peraltro suggerito dalla dottrina, secondo la quale *"quanto al valore dei beni da indicare nella denuncia di successione, questo è pari al valore concordato con l'Ufficio estero o, in mancanza di pagamento di imposta all'estero (...) si assumerà il valore dichiarato dal contribuente, mancando specifici criteri per la rettifica dello stesso"* ⁽¹²⁾.

Determinata la base imponibile e verificata l'esistenza di un margine di imponibilità sul valore eccedente le eventuali franchigie – disciplinate dal comma 48 dell'art. 2, del d.l. 262 del 2006 sopra citato – eventuali problemi di doppia imposizione internazionale saranno risolti o sulla base dell'art. 26 del d.lgs. n. 346 del 1990, ovvero dalle apposite Convenzioni

internazionali stipulate dalla Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sulle successioni e donazioni.

2.3. I rimedi interni previsti dalla legge italiana e le convenzioni internazionali volte ad eliminare la doppia imposizione nell'ambito dell'imposta sulle successioni

L'art. 26, primo comma, lett. b) del d.lgs. 346, prevede la detrazione delle 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"* ⁽¹³⁾.

Invero, il meccanismo della detrazione è previsto in Italia a livello di legislazione interna ed è applicato in mancanza di apposita convenzione internazionale contro le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni ed a prescindere dalla verifica della condizione di "reciprocità" con altri Stati, esclusivamente nel caso in cui il beneficiario (della successione o della donazione) venga tassato in Italia sulla base del principio dell'imposizione globale, come sopra individuato.

In altri termini, laddove manchi un'apposita convenzione internazionale, il legislatore italiano ha istituito uno specifico credito d'imposta per evitare che i beni situati all'estero siano assoggettati ad una doppia imposizione nell'ipotesi in cui il *de cuius* risulti residente in Italia al momento dell'apertura della successione.

Accanto a tale sistema esiste quello c.d. convenzionale che però presenta un carattere assolutamente marginale, stante l'esiguità di Convenzioni in essere.

Le Convenzioni stipulate dall'Italia contro la doppia imposizione in materia di imposte sulle successioni, attualmente in vigore, sono state infatti concluse con i Paesi di seguito elencati ⁽¹⁴⁾:

- Danimarca (Conv. del 10 marzo 1966 approvata con L. 18 marzo 1968, n. 649);
- Francia (Conv. del 20 dicembre 1990, approvata con L. 14 dicembre 1994, n. 708);
- Gran Bretagna (Conv. del 15 febbraio 1966 approvata con L. 9 agosto 1967, n. 793);

- Grecia (Conv. 13 febbraio 1964 approvata con L. 18 marzo 1968, n. 524);
- Israele (Conv. 22 aprile 1968 approvata con L. 12 aprile 1973, n. 201);
- U.S.A. (Conv. 30 marzo 1955 approvata con L. 19 luglio 1956, n. 943);
- Svezia (Conv. 20 dicembre 1956 approvata con L. 13 marzo 1958, n. 280).

Alcune convenzioni espressamente dispongono che i beni collocati in uno Stato e caduti nella successione di un soggetto residente nell'altro Stato siano "imponibili" nello Stato in cui sono ubicati.

A tale riguardo occorre svolgere alcune ulteriori considerazioni. È necessario infatti verificare attentamente quanto disposto dalla singola convenzione che viene in considerazione di volta in volta: alcune convenzioni, dopo aver perentoriamente affermato che i beni risultano "imponibili" nello Stato in cui sono situati, dispongono comunque il loro inserimento nella dichiarazione di successione presentata nello Stato di residenza del *de cuius* ⁽¹⁵⁾.

Ad esempio, l'art. 5 della convenzione stipulata con la Francia stabilisce che "*i beni immobili che fanno parte della successione (...) di una persona domiciliata in uno Stato e sono situati nell'altro Stato sono imponibili in questo altro Stato*" ma ciò non deve portare ad escludere detti beni dal computo della base imponibile ai fini del tributo successorio. Infatti, ai sensi del successivo art. 11 della citata Convenzione "*se il defunto (...) al momento del decesso (...) era domiciliato in uno Stato, questo Stato detrae dall'imposta calcolata secondo la sua legislazione un ammontare uguale all'imposta pagata nell'altro Stato sui beni che, in occasione dello stesso fatto e conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in questo altro Stato. Tuttavia, l'ammontare della detrazione non può superare la quota parte dell'imposta del primo Stato, calcolata prima della detrazione, corrispondente ai beni in ragione dei quali la detrazione deve essere accordata*".

In tal caso, sia il sistema legislativo nazionale, sia quello convenzionale, evitano fenomeni di doppia imposizione approntando il medesimo strumento, consistente nel credito di imposta.

È appena il caso di osservare che, in mancanza di apposita convenzione internazionale e nonostante il credito di imposta previsto dalla legislazione italiana, tuttavia la doppia imposizione appare comunque inevitabile laddove lo Stato estero preveda l'imponibilità anche in relazione ai beni situati in Italia ⁽¹⁶⁾.

Tale inconveniente potrà essere eventualmente risolto alla luce della legislazione dello Stato estero in questione, qualora sussista in detto Stato una norma simile all'art. 26 del d.lgs. 346 citato, che preveda la detrazione dell'imposta pagata in relazione ai beni situati nell'altro Stato ⁽¹⁷⁾.

3. I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle donazioni

Anche con riguardo all'imposta sulle donazioni occorre prendere le mosse dall'art. 2 del d.lgs. n. 346 del 1990, con l'avvertenza però che le disposizioni ivi contenute devono essere lette alla luce delle profonde modifiche, tuttora vigenti, apportate al suddetto testo normativo dalla legge 21 novembre 2000, n. 342 ⁽¹⁸⁾.

In modo speculare a quanto disposto per l'imposta sulle successioni, l'art. 2 del d.lgs. 346 del 1990 delimita territorialmente la pretesa impositiva italiana in base alla residenza del donante alla data della stipula dell'atto di donazione: infatti, al primo comma, definisce l'ambito territoriale di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni statuendo che l'imposta sia dovuta dal donatario in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti, ovunque risultino situati, nell'ipotesi in cui il donante sia residente in Italia (c.d. principio dell'imposizione globale). Al secondo comma statuisce che *"se alla data (...) della donazione (...) il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti"* (ovviamente oggetto della donazione).

Pertanto, qualora il dante causa risieda all'estero al momento della stipulazione della donazione, l'imposta è dovuta in relazione ai soli beni e diritti trasferiti che risultino "esistenti" - ovvero sia materialmente collocati - in territorio italiano (c.d. principio della territorialità).

Tuttavia, le previsioni contenute nell'art. 2 citato devono essere coordinate con quanto disposto dal primo comma dell'art. 55 del d.lgs. 346 del 1990, ai sensi del quale gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del Testo Unico sull'imposta di registro concernenti gli atti da registrare in termine fisso.

Stante il rinvio alle regole di territorialità del registro, prima delle modifiche normative introdotte dalla legge n. 342 del 2000, risultavano soggetti a registrazione *"gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato italiano"* - art. 2, primo comma, lett. a), del d.p.r. 131 del 1986 - e quelli formati all'estero *"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"* - art. 2, primo comma, lett. d), del d.p.r. 131 del 1986.

In altri termini indipendentemente dall'ampio profilo soggettivo rilevava o la formazione nello Stato italiano dell'atto soggetto a registrazione, ovvero, in caso di atti aventi ad oggetto immobili ed aziende, la localizzazione nel territorio italiano dei beni trasferiti, indipendentemente dal luogo di redazione dell'atto di trasferimento.

Da ciò discendeva che, precedentemente alla riforma del 2000, per le donazioni risultanti da atti formati in Italia il criterio di territorialità era imperniato esclusivamente sulla residenza del donante, non rivestendo alcuna rilevanza la residenza del beneficiario della donazione e l'atto stipulato all'estero, avente per oggetto beni diversi da immobili o aziende, finiva di fatto per "sfuggire" all'imposizione, non dovendo essere registrato in termine fisso ai sensi della lett. a), né della lett. d) dell'articolo citato ⁽¹⁹⁾.

Il quadro normativo sopra delineato è stato tuttavia modificato dall'art. 69, primo comma, lett. n) della legge n. 342 del 2000, che ha introdotto il comma 1-*bis* nel suddetto art. 55. Tale comma trova applicazione agli atti comunque formati successivamente alla data del 1° luglio 2000 ⁽²⁰⁾ e 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*".

La disposizione da ultimo citata ha posto rilevanti problemi interpretativi poiché, com'è stato evidenziato in dottrina, le due disposizioni appaiono parzialmente incompatibili.

Prima facie si potrebbe infatti individuare nel comma 1-*bis* dell'art. 55 una deroga all'art. 2, di modo che il criterio della residenza del beneficiario si applicherebbe alle sole donazioni formate all'estero, mentre quello della residenza del disponente resterebbe fermo per le donazioni formate in Italia ⁽²¹⁾.

Tale soluzione tuttavia non è apparsa appagante alla dottrina che si è occupata dell'argomento e che ha tentato di fornire una ricostruzione sistematica del nuovo quadro normativo.

3.1. I criteri soggettivi di territorialità per le donazioni stipulate all'estero

In un precedente studio avente carattere generale di primo commento alla reintroduzione dell'imposta è stato rilevato che la disposizione contenuta nel comma 1-*bis* dell'art. 55 determina l'applicabilità dell'imposta alle donazioni effettuate all'estero a favore di beneficiari residenti in Italia perché *"pur operando sotto il profilo della territorialità, viene nella sostanza ad ampliare il presupposto impositivo"* ⁽²²⁾.

L'affermazione merita un'ulteriore approfondimento non rivestendo un'importanza meramente teorica.

È infatti di tutta evidenza l'antinomia normativa che si verrebbe a creare rispetto ai criteri di territorialità sanciti dall'art. 2 del medesimo testo normativo se il legislatore del 2000 avesse ritenuto di porre esplicitamente, con riguardo alle sole donazioni stipulate all'estero, un criterio soggettivo di territorialità fondato sulla residenza del beneficiario.

Così facendo, infatti, la riforma avrebbe *"portato all'imponibilità di tutte le donazioni in ogni ipotesi in cui anche una sola delle parti sia residente nel territorio dello stato"* ⁽²³⁾.

La tesi non sembra appagante. In tal modo, infatti, si finisce per riconoscere nell'ambito dell'imposta sulle donazioni – oltre al criterio "reale" e sussidiario di imponibilità dei beni e dei diritti esistenti nel territorio dello Stato – la compresenza di due distinti ed autonomi criteri soggettivi di collegamento territoriale (la residenza del donante e quella del donatario), sicché la possibilità dello Stato italiano di tassare secondo il principio dell'imposizione globale risulterebbe oltremodo estesa.

In tutt'altra direzione muove invece l'autorevole dottrina che individua nella disposizione contenuta nel citato comma 1-*bis* l'esplicitazione di una regola sostanziale connessa alla definizione del presupposto del tributo, che sancirebbe l'imponibilità del beneficiario residente in Italia per l'incremento patrimoniale conseguente alla liberalità, a prescindere del luogo di residenza del disponente ⁽²⁴⁾.

Tale ipotesi ricostruttiva parte dal presupposto che, a seguito delle innovazioni contenute nella legge n. 342 del 2000, la *ratio* impositiva attualmente risulterebbe *"incentrata sulla vicenda giuridica modificativa del patrimonio del soggetto beneficiario"*, sicché *"anche ai fini dell'individuazione dell'elemento territoriale dovrebbe aversi riguardo alla persona nei cui confronti viene a consolidarsi l'incremento patrimoniale"* ⁽²⁵⁾.

In particolare, è stata riconosciuta *“la prevalenza, per intrinseca coerenza con la struttura del tributo, del criterio fondato sulla residenza del beneficiario”*, affermando *“l’implicita abrogazione della, non compatibile, regola soggettiva fondata, sulla residenza del disponente”*. In tale ottica, il criterio oggettivo dell’esistenza dei beni o diritti del territorio dello Stato fissato dall’art. 2 rileverebbe quale criterio sussidiario e *“potrebbe continuare ad operare, ove manchi la residenza in Italia del beneficiario”* ⁽²⁶⁾.

Portando ad estreme conseguenze la ricostruzione normativa sopra riportata, si potrebbe sostenere che attualmente l’imposta debba applicarsi a tutte le donazioni risultanti da atti formati sia in Italia che all’estero in caso di donante non residente in Italia e donatario residente nel territorio dello Stato.

La tesi da ultimo menzionata potrebbe apparire preferibile perché, oltre alla considerazione che la *ratio* del comma 1-*bis* dell’art. 55 si rinviene nella volontà di attribuire prevalente rilevanza alla persona del beneficiario, risulta coerente sotto un profilo sistematico e, comunque, sarebbe irrazionale che *“un medesimo bene donato ad un medesimo soggetto residente sia o meno imponibile a seconda del luogo di formazione dell’atto”* ⁽²⁷⁾.

Così ragionando, nel caso di atto formato sia all’estero che in Italia da parte di donante residente all’estero in favore di beneficiario residente in Italia, potrebbe ragionevolmente affermarsi che l’imposizione gravi su tutti i beni e i diritti donati, ovunque esistenti ex art. 55, comma 1-*bis* citato.

Nonostante l’indubbio fascino di tale ultima tesi, l’affermazione che il legislatore avrebbe adottato un criterio soggettivo di territorialità fondato sulla residenza del beneficiario per tutte le applicazioni dell’imposta, oltre a non trovare un sicuro ed esplicito riscontro normativo ⁽²⁸⁾, potrebbe ingenerare incertezze applicative perché mal si concilia con il criterio, invalso nella maggior parte degli Stati, di delimitazione dell’ambito applicativo del tributo in ragione della residenza del dante causa.

Proprio nell’ottica di scongiurare ipotesi di abnorme sconfinamento del prelievo tributario, altra parte della dottrina ha ritenuto che la norma contenuta nel comma 1-*bis* più volte citato integrasse la previsione normativa dell’art. 2, individuando, per le donazioni stipulate all’estero, un’ulteriore condizione per la tassabilità, costituita dalla residenza del beneficiario ⁽²⁹⁾.

Di conseguenza, nell’ipotesi di atto di donazione stipulato all’estero, l’obbligo di registrazione in termine fisso sussisterebbe solo se, oltre che il donante, anche il beneficiario fosse residente in Italia.

L'ipotesi interpretativa sarebbe avvalorata da un ulteriore dato testuale contenuto nell'art. 56-bis del d.lgs. n. 346, che limita l'accertamento delle liberalità diverse "da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti". Accedendo a tale tesi ricostruttiva, in caso di atto di donazione stipulato all'estero tra donante residente e beneficiario non residente non solo "non vi è obbligo di registrazione in termine fisso, ma non vi è neppure la possibilità di procedere all'accertamento della liberalità ai sensi dell'art. 56 -bis" (30).

La tesi sopra brevemente richiamata nella sostanza individua – senza implicare alcun ampliamento dell'imposta – due diversi criteri soggettivi di territorialità, a seconda del luogo di formazione dell'atto di donazione, ovverosia:

- a) per le donazioni formate in Italia, resta fermo il criterio soggettivo della residenza del donante (oltre, ovviamente, al criterio oggettivo residuale della *lex rei sitae*);
- b) per le donazioni formate all'estero il criterio soggettivo è quello della contemporanea residenza del donante e del donatario.

Recentemente un'autorevole dottrina non ha mancato di rilevare come il suddetto comma 1-bis non ampli l'ambito territoriale di imponibilità dell'imposta sulle donazioni, bensì estenda l'obbligo di registrazione degli atti di donazione formati all'estero. La norma assolverebbe pertanto ad una funzione meramente antielusiva "impedendo che sfuggano all'imposta le donazioni compiute volontariamente all'estero – qualora già non siano soggette a registrazione secondo le norme proprie di questa – se il beneficiario sia qui residente (n.d.r.: in Italia)" (31).

In effetti, l'art. 55 più volte citato fa espresso riferimento alla registrazione dell'atto e non alla sua imponibilità ed il rinvio al tributo di registro, operato in ambito procedimentale, potrebbe non reagire sull'assetto sostanziale dell'imposta sulle donazioni.

In altri termini, le regole di territorialità dettate per l'imposta di registro non costituiscono oggetto del rinvio di cui all'art. 55 del d.lgs. n. 346 del 1990 (32): in quest'ottica, l'art. 55, comma 1-bis dovrebbe cedere rispetto ai precetti relativi alla territorialità del tributo e non potrebbe alterare i tratti essenziali della tassazione, fissati dall'art. 2.

Accedendo a tale ricostruzione normativa, la donazione stipulata all'estero dovrebbe essere comunque registrata nell'ipotesi in cui il beneficiario sia residente in Italia (33), ma "l'estensione dell'obbligo di registrare l'atto di donazione non implica un mutamento del regime fiscale suo proprio, che è e resta fissato dalle disposizioni fondamentali" (34).

In sostanza, resterebbero fermi i criteri di collegamento territoriale previsti dall'art. 2 sia per le donazioni formate in Italia che per quelle stipulate all'estero, dovendo in entrambi i casi

sussistere, ai fini dell'imposizione in Italia, le due alternative e tassative condizioni di territorialità previste dall'art. 2, e dunque soltanto se:

- a) il donante risieda in Italia, oppure, in caso diverso
- b) siano esistenti beni in Italia.

3.2. I rimedi interni previsti dalla legge italiana e le convenzioni internazionali volti ad eliminare la doppia imposizione.

Indipendentemente dalla soluzione accolta, la scelta adottata dal legislatore in tema di imposizione delle donazioni comporta profili di doppia imposizione internazionale.

Occorre a questo punto verificare se l'ordinamento italiano abbia approntato dei rimedi al fine di prevenire fenomeni ormai "fisiologici" di doppia imposizione nel settore impositivo delle donazioni.

In modo speculare a quanto disposto per l'imposta sulle successioni dall'art. 26, primo comma, lett. b) del d.lgs. 346, l'ultimo periodo del comma 1-*bis* dell'art. 55 citato, statuisce che 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"*.

Accanto a tale sistema non è dato rinvenire rimedi c.d. convenzionali, all'infuori della convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica francese stipulata in data 20 dicembre 1990 a Roma e ratificata e resa esecutiva in Italia con la legge 14 dicembre 1994, n. 708 ⁽³⁵⁾, che è l'unica attualmente volta ad evitare doppie imposizioni in materia di imposta sulle donazioni ⁽³⁶⁾.

Con riferimento alle donazioni stipulate all'estero, quindi, al di là della citata convenzione italo-francese, si pone di norma un problema di doppia imposizione che deve essere risolto alla luce delle normative interne dei singoli Stati.

Alla luce di quanto sopra evidenziato si può in conclusione rilevare che, in relazione alle donazioni stipulate all'estero, tutte le forme di ampliamento del presupposto sul modello dell'imposizione globale conducono a conseguenze inique laddove non siano previsti efficaci e reciproci meccanismi interni di eliminazione della doppia imposizione ⁽³⁷⁾. In quest'ottica, appare sicuramente auspicabile che il disposto dell'art. 55, comma 1-*bis* più volte citato non

venga interpretato in modo da alterare l'assetto sostanziale del tributo sulle donazioni, limitando in ambito procedimentale il rinvio all'imposta di registro.

Barbara Denora e Paolo Puri

-
- 1)** Per un'analisi del nuovo quadro normativo si veda U. FRIEDMANN – S. GHINASSI – V. MASTROIACOVO – A. PISCHETOLA, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni (d.l. n. 262/2006 convertito dalla legge n. 286/2006 e successive modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2007)*, Studio n. 168-2006/T del CNN, Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 15 dicembre 2006, in *Studi e Materiali*, I, 2007, 300 ss., nonché le indicazioni contenute nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008.
 - 2)** Il tema è stato affrontato da P. PURI, *Successione di cittadino tedesco residente in Italia*, Studio CNN n. 207-bis del 1994; ID. *Successione di cittadino britannico residente in Italia*, Studio del CNN n. 499 -bis del 1996, entrambi in *BDN, Banca Dati Notarile On Line*. Da ultimo, si veda B. DENORA, *Successione di cittadino straniero residente all'estero con beni in Italia e imposta di successione italiana*, risposta a quesito n. 268-2007/T del CNN, in *Studi e Materiali*, 2/2008, 959 e ss.
 - 3)** Il terzo comma introduce un elenco non tassativo di beni e diritti che si presumono *iuris et de iure* "esistenti" in Italia.
 - 4)** L'art. 20 del previgente Regio Decreto 30 dicembre 1923, n. 3270 adottava quale criterio di collegamento territoriale esclusivamente il principio della *lex rei sitae*, sicché era prevista "la soggezione al tributo dei soli beni situati in territorio italiano, chiunque fosse il successore, dovunque fosse la residenza dell'autore della successione, qualunque fosse la sua cittadinanza e dovunque fosse avvenuto il suo decesso (quindi i beni situati all'estero, mobili o immobili che fossero, non erano soggetti a imposizione)". A. BUSANI, *Ambito territoriale di applicazione dell'imposta di successione*, in *Corriere tributario*, 2007, pag. 615. Solo con l'emanazione del d.p.r. n. 637 del 1972 venne introdotto anche il criterio dell'imposizione globale.
 - 5)** G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, 190 ss.; A. BUSANI, *op. cit.*, 616.
 - 6)** Il primo comma dell'art. 31 del d.lgs. n. 346 del 1990 dispone che la presentazione della dichiarazione deve essere effettuata "entro dodici mesi dalla data di apertura della successione", la quale è individuata nel momento della morte del *de cuius* ex art. 456 c.c.. Non è possibile in questa sede dar conto del dibattito, riaperto recentemente, in merito alla rilevanza, ai fini dell'applicazione dell'imposta, della sola apertura della successione, ovvero anche dell'acquisto di eredità. Sul tema si rimanda a Ris. n. 234/E del 24 maggio 2009 e S. CANNIZZARO - S. GHINASSI, *Il presupposto del tributo successorio si individua nella mera apertura della successione e la rinuncia operata al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale integra un "abuso di diritto"*, Segnalazione novità pubblicata su *CNN Notizie* del 14 settembre 2009; S. CANNIZZARO, *Trasmissione della delazione e presupposto dell'imposta sulle successioni*, in *Rass. Trib.*, 6/2009, 1753 e ss., anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici.

- 7)** Articolo che, a sua volta, non è stato abrogato dalla novella del d.l. n. 262/2006 (convertito ad opera della legge n. 286 del 24 novembre 2006) e non è stato oggetto delle modifiche della legge 296/2006 (finanziaria 2007).
- 8)** Per completezza, si rileva che l'art. 456 c.c. dispone che *"la successione si apre al momento della morte, nel luogo dell'ultimo domicilio del defunto"*. Ovviamente, la residenza di cui all'art. 6 citato non deve essere identificata con la dimora abituale di cui all'art. 43, secondo comma, del c.c., che rappresenta una situazione di fatto, ma deve essere intesa in senso formale, come residenza c.d. anagrafica, stabilita con riferimento al Registro Anagrafico della popolazione residente secondo quanto attualmente disposto dal d.p.r. 30 maggio 1989, n. 223.
- 9)** L'art. 14 in particolare prevede al primo comma che *"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 (...)"*. Com'è noto, per gli immobili, i fabbricati urbani, i terreni agricoli e i fabbricati rurali continua ad applicarsi il metodo di accertamento basato sul procedimento di valutazione automatica di cui all'art. 34, comma 5. Cfr. V. MASTROIACOVO, *Beni immobili pervenuti per successione o donazione*, in *Corr. trib.*, 23/2007, 1866 e ss. Ovviamente, nel caso in cui l'immobile caduto in successione è situato all'estero, non risultando iscritto nel catasto dello Stato italiano, non sarà possibile in sede di dichiarazione di successione indicarne i relativi dati catastali identificativi e, correlativamente, giovare della disposizione contenuta nel quinto comma dell'art. 34 del suddetto testo normativo.

A tal proposito, si ricorda che il terzo comma dell'art. 34 del d.lgs. n. 346 citato, con riguardo agli elementi utilizzati dall'Amministrazione finanziaria per controllare i valori dichiarati dai contribuenti, dispone che *"il valore dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari è determinato dall'ufficio, avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data di apertura della successione, che hanno avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni fornite dai comuni"*.

- 10)** Come chiarisce G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni, Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, 251-252, *"di fatto, dunque, costui, per opportuna prudenza, si atterrà innanzitutto, in mancanza di ogni altro elemento certo, ai criteri di valutazione comparata o all'estimo che la legge fissa quali regole obbligatorie per l'amministrazione, astenendosi da qualsiasi apprezzamento personale che non sia suffragato da conoscenze tecniche inequivocabili"*.
- 11)** Alcune convenzioni prevedono infatti la reciproca assistenza e lo scambio di informazioni tra le competenti autorità dei diversi Stati, al fine di contrastare fenomeni di evasione e facilitare l'accertamento dei tributi. Si veda ad esempio l'art. 16 della Convenzione stipulata con la Grecia, (Conv. 13 febbraio 1964 approvata con L. 18 marzo 1968, n. 524); nonché l'art. 6 della Convenzione stipulata con gli Stati Uniti (Conv. 30 marzo 1955 approvata con L. 19 luglio 1956, n. 943) e l'art. 7 della Convenzione stipulata con Israele (Conv. 22 aprile 1968 approvata con L. 12 aprile 1973, n. 201).
- 12)** S. LANZILLOTTI – F. MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma, 1998, pag. 727.
- 13)** Sul punto si rimanda nuovamente a P. PURI, *Successione di cittadino tedesco residente in Italia*, cit.
- 14)** Cfr. G. MAISTO, *Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni*, Milano, 2008, *passim*.
- 15)** Si tratta specificamente delle convenzioni stipulate dall'Italia con la Gran Bretagna, gli Stati Uniti e la Francia. Diverso è invece il funzionamento delle convenzioni stipulate con la Danimarca, la Grecia, la Svezia e Israele, ove non è previsto il credito di imposta; in tal caso, i beni situati in uno Stato non possono essere

presi in considerazione ai fini dell'applicazione del tributo successorio nell'altro Stato. Al fine di tutelare i contribuenti, è comunque prevista la possibilità di ricorrere all'istituto del "reclamo" da proporsi dinanzi alle autorità fiscali nazionali allorché si sia verificata una doppia imposizione in violazione dei principi convenzionali.

- 16)** Per una disamina delle varie ipotesi di doppia imposizione che possono verificarsi in concreto si veda P. PISTONE, *Profili di diritto comparato, internazionale e comunitario in materia di imposta sulle successioni*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 369 e ss.

L'inclusione nella massa imponibile dei beni situati all'estero provoca un fenomeno di doppia imposizione insanabile laddove non esista una Convenzione contro le doppie imposizioni in materia di tributi successori e non sia prevista a livello nazionale negli altri Stati una norma simile all'art. 26 del d.lgs. n. 346 del 1990. Cfr. P. PURI, *Successione di cittadino tedesco residente in Italia*, cit.

A tal proposito, si rileva che nella sentenza della Corte di Giustizia CE, III sez., del 12 febbraio 2009, causa C-67/08 (in banca dati *fisconline*) è stato affermato che gli Stati membri conservano la propria autonoma e distinta potestà tributaria nell'ambito dell'imposta sulle successioni poiché la normativa comunitaria non prevede disposizioni tali da comporre un contrasto o una sovrapposizione nelle pretese fiscali degli Stati membri. Ne consegue che non è invocabile alcuna violazione della libertà di circolazione dei capitali, ex artt. 56 e 58 CE, laddove non sia ammessa l'imputazione dell'imposta assolta dagli eredi in altro Stato membro dal prelievo complessivamente dovuto nello Stato membro nel quale il *de cuius* aveva l'ultima residenza. I giudici comunitari hanno in particolare rilevato che gli Stati membri "non hanno l'obbligo di adattare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi di tassazione degli altri Stati membri, al fine, in particolare, di eliminare la doppia imposizione che risulta dal parallelo esercizio da parte dei detti Stati membri della loro competenza fiscale e, conseguentemente, al fine di consentire la detrazione (...) dell'imposta di successione assolta in uno Stato membro diverso da quello nel quale l'erede risiede". Pertanto, gli artt. 56 CE e 58 CE non ostano ad una normativa di uno Stato membro "che, ai fini del calcolo dell'imposta di successione dovuta da un erede residente in tale Stato membro su crediti di capitale vantati nei confronti di un istituto di credito ubicato in un altro Stato membro, non preveda, nel caso in cui il *de cuius* risiedesse, al momento del decesso, nel primo Stato membro, l'imputazione all'imposta di successione ivi dovuta dell'imposta di successione assolta nell'altro Stato membro".

- 17)** Sicché il contribuente potrebbe evitare la doppia tassazione solo ottenendo due distinti crediti di imposta dai due diversi Stati in ragione dei beni ivi collocati.

- 18)** Sull'argomento, da ultimo, si veda B. DENORA, *Donazione di immobile sito in Italia in favore di fondazione tedesca. Imposta sulle successioni e donazioni e imposte ipotecaria e catastale*, risposta a quesito n. 65-2008/T del CNN, in *Studi e materiali*, 3/2008, 1461 e ss.

- 19)** Al più, sottolineava la dottrina, l'atto di donazione stipulato all'estero avente per oggetto beni diversi da immobili o aziende, poteva ritenersi assoggettato a registrazione "in caso d'uso", secondo le prescrizioni dell'art. 11, Parte Seconda, della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986. Cfr. D. STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova, 2000, 79.

Sul ruolo svolto dall'art. 106 della legge 16 febbraio 1913, n. 89 in relazione alla registrazione degli atti esteri nell'ambito dell'imposta di registro, si veda G. PETTERUTI, *Divisione stipulata all'estero avente per oggetto immobili posti all'estero e immobili posti in Italia*, Studio n. 152-2009/T del CNN, in *Studi e Materiali*, 2010.

- 20)** Così dispone il settimo comma dell'art. 69 della legge n. 342 del 2000.

- 21)** A. FEDELE, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2003, 799 e ss. e in particolare nota 64.

- 22)** Cfr. U. FRIEDMANN – S. GHINASSI – V. MASTROIACOVO – A. PISCHETOLA, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 322.
- 23)** In tal senso M. NASTRI, *Liberalità indirette e prassi negoziale*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 318, secondo il quale l'imposta si applicherebbe a tutte le donazioni dirette e indirette:
- risultanti da atti formati sia in Italia che all'estero ed indipendentemente dalla residenza del beneficiario nell'ipotesi di donante residente nel territorio dello Stato;
- risultanti da atti formati sia in Italia che all'estero, in caso di donante non residente in Italia e donatario residente nel territorio dello Stato;
- aventi ad oggetto beni e/o diritti esistenti nel territorio dello Stato nell'ipotesi di donante e donatario non residenti nel territorio dello Stato.
- 24)** Così A. FEDELE, *Le innovazioni nella Legge n. 342 del 2000, le definizioni della ratio del tributo. I rapporti con l'imposta di registro*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, cit., pag. 79.
- 25)** Così testualmente A. FEDELE, *op.cit.*, 77 e ss..
- 26)** A. FEDELE, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, cit., 824.
- 27)** A. FEDELE, *Le innovazioni nella Legge n. 342 del 2000 ...*, cit., 80.
- 28)** Come evidenziato dalla stessa dottrina che ne è fautrice. Cfr. A. FEDELE, *Le innovazioni nella Legge n. 342 del 2000 ...*, cit., 80, che si limita ad affermare come questa tesi sia conforme alla *ratio* sottesa alla riforma e si rammarica per il fatto che il legislatore della riforma abbia "omesso di coordinare le nuove disposizioni con la previgente normativa cosicché, nell'attuale formulazione del testo unico, si trovano a convivere, in materia di territorialità del tributo, principi antinomici perché incentrati alternativamente sulla persona del disponente o del beneficiario".
- 29)** D. STEVANATO, *Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, cit., 271. Nello stesso senso, V. MASTROIACOVO, *Beni immobili pervenuti per successione o donazione*, in *Corr. trib.*, 2007, 1866 e ss. Secondo l'Autrice "in caso di donazioni dirette o indirette di beni mediante atto formato in Italia ai fini dell'applicazione dell'imposta non rileva la residenza del beneficiario, mentre qualora la donazione sia disposta con atto formato all'estero la registrazione sarà dovuta solo qualora sia il donante che il beneficiario siano residenti".
- 30)** In tale senso D. STEVANATO, *Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 271. Sulla difficile compatibilità del limite quantitativo di lire 350.000.000 disposto dall'art. 56-bis con la normativa attuale si veda ancora U. FRIEDMANN – S. GHINASSI – V. MASTROIACOVO – A. PISCHETOLA, *op. cit.*, 321.
- 31)** Cfr. G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni, Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, 462.
- 32)** A. FEDELE, *Le innovazioni nella Legge n. 342 del 2000 ...*, cit., 79, sottolinea che la riforma del 2000 ha reciso il rapporto tra imponibilità e registrazione sostenuto da parte della dottrina e tuttavia aggiunge che l'imponibilità risulterebbe comunque presupposta dal comma 1-bis dell'art. 55.

- 33)** G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni...*; cit., 462. Tuttavia, secondo l'Autore la registrazione è obbligatoria solo allorché il beneficiario sia residente in Italia e sussistano le condizioni di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 346.
- 34)** Indipendentemente dall'obbligo di registrazione dell'atto, ormai ampliato dall'art. 55, comma 1-bis. Cfr. G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni...*; cit., 463. Secondo l'Autore infatti l'obbligo di registrazione permane in ogni caso qualora il beneficiario sia residente *"con verosimile soggezione al tributo in misura fissa – proprio per le funzioni di controllo formale che la registrazione è preordinata a consentire e, specificamente, per il fine antielusivo (anzi antievasivo) della norma sopraggiunta. L'amministrazione finanziaria deve essere messa in grado, attraverso la registrazione, di censire gli atti, almeno quelli che posseggono una forte traccia formale, per verificare il rispetto dei doveri fiscali, così come questi sono configurati, naturalmente, dalla disciplina loro propria"*.
- 35)** Pubblicata nel S.O. alla G.U. n. 301 del 27 dicembre 1994.
- 36)** L' art. 11 stabilisce che nel caso in cui *"(...) il donatore, al momento (...) della donazione, era domiciliato in uno Stato, questo Stato detrae dall'imposta calcolata secondo la sua propria legislazione un ammontare uguale all'imposta pagata nell'altro Stato sui beni che, in occasione dello stesso fatto e conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in questo altro Stato"*. Nei successivi commi è comunque previsto che *"l'ammontare della detrazione non può superare la quota parte dell'imposta del primo Stato, calcolata prima della detrazione, corrispondente ai beni in ragione dei quali la detrazione deve essere accordata"* e che *"nel calcolare l'imposta sui beni che è in diritto di imporre conformemente alla Convenzione, lo Stato diverso da quello nel quale era domiciliato (...) il donatore al momento della donazione può tener conto dell'insieme dei beni che la sua legislazione interna gli permette d'imporre"*.
- 37)** Il principio dell'imposizione globale trova la sua ragion d'essere solo nella tassazione del reddito, fondata sul godimento della ricchezza ovunque prodotta, ma non in un tributo come quello in esame ove appare arbitrario da parte del legislatore italiano colpire *"tutti i possibili effetti patrimoniali della morte (o anche della liberalità), in qualsiasi punto dello spazio essi avvengano"*. Cfr. G. GAFFURI, op. cit., 215 e ss., che evidenzia come in realtà si finisca *"per colpire anche un fatto giuridico proprio di un altro ordinamento"*. In altri termini, l'adozione di un simile principio impositivo comporterebbe un automatico sconfinamento del prelievo tributario – peraltro difficilmente attuabile sul piano operativo date le difficoltà di collegamento tra le amministrazioni finanziarie dei diversi Stati – e imporrebbe di *"assumere come valida manifestazione di attitudine alla contribuzione, un fatto estraneo all'ordinamento giuridico nel cui seno deve formarsi qualsiasi giudizio sull'idoneità fiscale di un certo evento"*.