

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE RESPONSABILE

VICTOR UCKMAR

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORI

ANDREA AMATUCCI

UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

PASQUALE PISTONE

UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

IN PRIMO PIANO:

DOTTRINA:

Paolo Bernasconi, *Scambio italo svizzero di informazioni fiscali. Rogatorie e convenzioni contro la doppia imposizione*

Agostino Carmeni, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici nel diritto francese*

Alberto Puviano, *Transfer pricing documentation - general framework and practical aspects*

Serena Giglio, *Il contrasto all'elusione fiscale e l'abuso del diritto nei principali ordinamenti europei*

Axel A. Verstraeten, *Double Tax Conventions between developed and developing countries. The Argentina-United States' case*

RUBRICHE:

Gioacchino Galizia, *Rassegna della Corte di Giustizia*

NOTE A SENTENZA:

Andrea Quattrocchi, *Territorialità dell'imposta di donazione tra residenza del donante e (carenza di) atto formale*

Federico Rasi, *Garanzie interne e garanzie comunitarie: quali prevalgono? Il caso del principio del contraddittorio*



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2011

SOMMARIO

Dottrina

- | | |
|--|--|
| <p>P. BERNASCONI, Scambio italo-svizzero di informazioni fiscali. Rogatorie e convenzioni contro la doppia imposizione..... Pag. 15</p> | <p>R. SUCCIO, Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni..... Pag. 163</p> |
| <p>E. BUENO GALLARDO, El sistema de financiación de las comunidades autónomas: innovaciones normativas y prospectiva. La reciente reforma del marco normativo general, los nuevos estatutos de autonomía y la STC 31/2010, de 28 de junio - Parte II..... » 35</p> | <p>A.A. VERSTRAETEN, Double Tax Conventions between developed and developing countries. The Argentina-United States' case..... » 209</p> |
| Rubriche | |
| <p>A. CARMENI, La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici nel diritto francese » 71</p> | <p>F. ROCCATAGLIATA, M.G. VALENTE, Fiscalità comunitaria. Pag. 229</p> |
| <p>S. GIGLIO, Il contrasto all'elusione fiscale e l'abuso del diritto nei principali ordinamenti europei..... » 97</p> | <p>C. BILLARDI, Rassegna di fiscalità sudamericana..... » 249</p> <p>Argentina » 249</p> <p>Brasile » 256</p> <p>Chile..... » 264</p> <p>Colombia » 267</p> <p>Paraguay » 273</p> <p>Uruguay » 281</p> <p>Venezuela » 289</p> <p>C.I.A.T. » 299</p> |
| <p>A. PLUVIANO, Transfer pricing documentation – general framework and practical aspects » 133</p> | <p>R. SUCCIO, U.S. International taxation » 303</p> |
| <p>I. RICHELLE, Double taxation – freedom of establishment Belgian case law..... » 149</p> | <p>G. CORASANITI, Convenzioni internazionali » 331</p> <p>D. MANDELLI, Internet » 343</p> |

P. STIZZA, Diritto tributario comparato.....	Pag. 347	Sentenza del 22 dicembre 2010, causa C-277/09, <i>The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs Vs. RBS Deutschland Holdings GmbH</i>	Pag. 365
S. RODRÍGUEZ LOSADA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, Recensioni.....	» 353	Sentenza del 16 dicembre 2010, causa C-270/09, <i>MacDonald Resorts Ltd Vs. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs</i>	» 366
Rassegna della Corte di Giustizia (a cura di G. Galizia).....	Pag. 359	Sentenza del 16 dicembre 2010, causa C-430/09, <i>Euro Tyre Holding BV Vs. Staatssecretaris van Financiën</i>	» 367
Sentenza del 22 dicembre 2010, causa C-507/08, <i>Commissione Vs. Repubblica slovacca</i>	» 359	Sentenza del 9 dicembre 2010, causa C-163/09, <i>Repertoire Culinaire Ltd Vs. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs</i>	» 368
Sentenza del 22 dicembre 2010, causa C-304/09, <i>Commissione Vs. Repubblica italiana</i>	» 360	Sentenza del 9 dicembre 2010, causa C-31/10, <i>Minerva Kulturreisen GmbH Vs. Finanzamt Freital</i>	» 368
Sentenza del 22 dicembre 2010, causa C-287/10, <i>Tankreederei I SA Vs. Directeur de l'administration des contributions directes</i>	» 361	Sentenza del 7 dicembre 2010, causa C-285/09, <i>R. Vs. Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe-Durlach</i>	» 369
Sentenza del 22 dicembre 2010, causa C-433/09, <i>Commissione Vs. Austria</i>	» 361	Sentenza del 2 dicembre 2010, causa C-276/09, <i>Everything Everywhere Ltd Vs. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs</i>	» 370
Sentenza del 22 dicembre 2010, causa C-116/10, <i>État du Grand-Duché de Luxembourg, Administration de l'enregistrement et des domaines Vs. Bacino Charte Company SA</i>	» 362	Sentenza del 18 novembre 2010, causa C-156/09, <i>Finanzamt Leverkusen Vs. Verigen Transplantation Service International AG</i>	» 370
Sentenza del 22 dicembre 2010, causa C-103/09, <i>The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs Vs. Weald Leasing Ltd</i>	» 363		
Sentenza del 22 dicembre 2010, causa C-438/09, <i>Bogus-law Juliusz Dankowski Vs. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi</i>	» 364		

Sentenza del 18 novembre 2010, causa C-84/09, <i>X Vs. Skatte- verket</i>	Pag. 371
Sentenza del 28 ottobre 2010, causa C-72/09, <i>Établissements Rimbaud SA Vs. Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en- Provence</i> »	372
Sentenza del 28 ottobre 2010, causa C-49/09, <i>Commissione Vs. Repubblica di Polonia</i> »	372
Sentenza del 28 ottobre 2010, causa C-175/09, <i>Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs Vs. AXA UK plc</i> »	373
Sentenza del 26 ottobre 2010, causa C-97/09, <i>Ingrid Schmelz Vs. Finanzamt Waldviertel</i> »	373
Sentenza del 21 ottobre 2010, causa C-385/09, <i>Nidera Handel-scom-pagnie BV Vs. Valsty-binė mokesčių inspek- cija prie Lietuvos Respu- blikos finansų ministe-rijos</i> »	374
Sentenza del 7 ottobre 2010, causa C-222/09, <i>Krono-span Mielec sp. z o.o. Vs. Dyrektor Izby Skar-bowej w Rzeszo- wie</i> »	374
Sentenza del 7 ottobre 2010, cause riunite C-53/09 e C- 55/09, <i>Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs Vs. Loyalty Management UK Ltd, Baxi Group Ltd</i> »	375

Commento alle sentenze della Corte di Giustizia in rassegna

M. GAMBARDELLA, D. ROVETTA, V. VILLANTE, Il meccanismo di revisione previsto dall'art. 78 del codice doganale Comunitario tra uso corretto, possibile abuso e nuovi obblighi per le dogane.....	Pag. 377
G. GIANGRANDE, Particolari aspetti della cessione di beni intracomunitaria in materia di IVA: l'interpretazione della Corte di Giustizia UE..... »	391
F. RASI, Garanzie interne e garanzie comunitarie: quali prevalgono? Il caso del principio del contraddittorio..... »	407
G. VEZZOSO, IVA sulle importazioni e diritti doganali..... »	431

Note a sentenza

A. QUATTROCCHI, Territorialità dell'imposta di donazione tra residenza del donante e (carenza di) atto formale.....	Pag. 439
--	----------

NOTE A SENTENZA

Territorialità dell'imposta di donazione tra residenza del donante e (carenza di) atto formale

Il domicilio fiscale in Italia (ex art. 43 c.c. e art. 2 D.P.R. n. 917/1986) del disponente integra la residenza necessaria per assoggettare all'imposta sulle successioni e donazioni un trasferimento di denaro disposto, dall'estero, in favore di soggetto non residente, mediante bonifico bancario.

Cass. Civ. Sez. V, 22 ottobre 2010, n. 21689

Svolgimento del processo - Con ricorso notificato il 28 marzo 2007 a G.R. (depositato il 13 aprile 2007), l'Agenzia delle Entrate - premesso che: (1) con avviso di liquidazione in data 16 maggio 2001 l'Ufficio di Arezzo (informato dalla Procura della Repubblica di Roma che aveva ricevuto una "informativa della Digos di Arezzo", contenente, "tra l'altro", "documentazione sequestrata in (OMISSIS) a... G.L. (padre di R.), tra cui una scheda da cui emergeva... la donazione") aveva richiesto al predetto G.R. il "pagamento" dell'"imposta sulla donazione... effettuata il (OMISSIS) in suo favore dal fratello G.M. mediante bonifico bancario"; (2) con altro avviso il medesimo Ufficio aveva liquidato l'importo dovuto su "due donazioni da parte di G.L.... in favore di R." risultanti "dalla stessa documentazione" -, in forza di quattro motivi, chiedeva di cassare la sentenza n. 131/24/05 della Commissione Tributaria Regionale della Toscana (depositata il 6 febbraio 2006) che aveva respinto l'appello dell'Ufficio avverso la decisione (109/02/02) della Commissione Tributaria Provinciale di Arezzo la quale, previa riunione, aveva recepito i ricorsi con i quali il contribuente aveva impugnato detti avvisi.

Nel controricorso notificato il 3 maggio 2007 (depositato il 16 maggio 2007) G.R. instava per il rigetto dell'avversa impugnazione e spiegava, a sua

volta, ricorso incidentale (fondato su due motivi) avverso la medesima sentenza.

Motivi della decisione - 1. In via preliminare, ai sensi dell'art. 335 c.p.c., va disposta la riunione a quello principale dell'Agenda del ricorso incidentale proposto dai G. perché entrambe le impugnazioni investono la stessa sentenza.

2. Con questa la Commissione Tributaria Regionale - premesso che tra le "schede intestate ai figli" rinvenute nella "documentazione sequestrata in (OMISSIS)" a G.L. quelle "riguardanti... G.R. riportavano i seguenti dati: (OMISSIS), Bonifico da M. 390.000, L. 687, 000.000; (OMISSIS), Doll. Canadesi e Fr. Sv., L. 1.068.395.000; (OMISSIS), Franchi Sv. e fiorini Ol., L. 914.000.000"; respinta l'"eccezione preliminare... circa il riferimento dell'atto di appello ci persona diversa" (essendo "l'appello... chiaramente proposto contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale... n. 109/2/02 con la quale sono stati accolti i ricorsi proposti da... G. R.... e nulla fa ritenere che l'appello sia stato proposto con riferimento alla diversa persona G.M.") - ha disatteso il gravame dell'Ufficio affermando che "i trasferimenti delle somme indicate dall'Ufficio, da parte di... G.L. e G.M. a favore di... G.R." non possono essere "tassati come donazione" perché "avvenuti all'estero da parte ai soggetti residenti all'estero".

Il giudice di appello - esposto che per "la Commissione di primo grado,... la questione fondamentale (ed assorbente) da decidere è la sussistenza del presupposto dell'obbligazione tributaria, che consiste nel fatto, che la donazione sia stata effettuata da cittadini italiani, residenti in Italia o che i beni oggetto della donazione siano esistenti, in Italia" ("evidenziando inoltre che la prova del suddetto presupposto non può essere che a carico dell'Ufficio") - scrive:

- "quanto all'oggetto della donazione i primi giudici hanno rilevato, citando il provvedimento di archiviazione del procedimento a carico di G.L. disposto dal giudice penale che si era interessato ai suoi capitale, che "la fortuna finanziaria e le disponibilità liquide di G.L. provenivano dalle vendite degli immobili siti all'estero (specialmente in Argentina) e dallo smobilizzo di depositi presso Istituti di Credito esteri per importi ammontanti a diversi miliardi di capitali";

- "tale circostanza unita al fatto che il denaro trasferito è in valuta estera (dollari, franchi, fiorini) fa presumere che tali beni si trovassero all'estero, al contrario di quanto afferma l'Ufficio il quale sostiene la presenza in Italia dei beni donati, non offrendo tuttavia alcuna prova a sostegno di tale affermazione";

- "anche la citazione, da parte dell'Ufficio, dello smobilizzo dei titoli di Stato di cui il G.L. era rientrato in possesso per un ammontare di L. 16.400.000.000 e la percezione di L. 15.000.000.000 a seguito di una transazione con il Banco Ambrosiano non supporta la tesi sostenuta dall'Ufficio"; "sono, infatti, somme in lire mentre le presunte donazioni sono in valuta estera";

- "questo Collegio ritiene inoltre insufficienti gli elementi esposti dall'Ufficio per dimostrare che i signori G.L. e G. M. non risiedevano all'estero, come invece risulta dai certificati anagrafici"; "tra l'altro sulla residenza all'estero del signor G.M. questa stessa Commissione Tributaria Regionale, Sezione 33a, si è già pronunciata, con la sentenza n. 33/17/05, riconoscendo, anche in quel caso, l'insufficienza degli elementi (partecipazioni societarie in Italia, coniuge residente in (OMISSIS), figlio studente, proprietà di due autoveicoli immatricolati in Italia, intestazione di un c/c bancario, procure per vendite immobiliari all'estero, ecc.) prospettati dall'Ufficio per dimostrare che il signor G.M. non risiedeva all'estero";

- "questo Collegio condivide i principi esposti nella citata sentenza della Sezione 33a di questa Commissione tributaria sul concetto di domicilio. Il domicilio è il centro della vita di relazione della persona. Esso, secondo l'art. 43 c.c., è nel luogo in cui la persona ha stabilito la sede dei suoi affari e interessi. In questo luogo confluiscono, oltre ai rapporti economici più rilevanti, anche gli interessi morali e sociali più vitali. Le relazioni di natura morale e sociale sono grandezze non misurabili alle quali è difficile applicare il concetto (relativo) di principalità.

La scelta del luogo ove concentrare affari e interessi è manifestata liberamente dall'interessato (salvo i casi di domicilio legale stabiliti dalla legge per i soggetti incapaci). Il concetto di "domicilio" si caratterizza per un elemento soggettivo; esso prescinde da situazioni di fatto e si ricollega a scelte della persona. Nel caso di specie, l'intenzione di operare la concentrazione degli affari e interessi riguarda un paese straniero e si desume dai comportamenti dell'interessato. Egli conduce in locazione un appartamento in Montevideo. si avvale in loco della collaborazione di personale domestico. La stabile abitazione in (OMISSIS) è comprovata da certificati di residenza e da dichiarazione consolare. L'ampio mandato conferito in Italia a un dipendente della VIP CAR srl contraddice l'Ufficio quando sostiene la presenza quotidiana del G. presso la suddetta società";

- "per quanto riguarda il domicilio le stesse considerazioni valgono anche per ... G.R. ed anche per ... G.L. per il quale, come è stato riconosciuto anche dal giudice penale nel provvedimento di archiviazione, la fortuna finanziaria e le disponibilità liquide di G.L. provenivano dalle vendite degli immobili siti all'estero (... (OMISSIS)) e dallo smobilizzo di depositi presso

istituti di credito esteri per importi ammontanti a diversi miliardi di capitale e non risulta che il risultato delle vendite di immobili e dello smobilizzo dei depositi presso istituti di credito esteri sia stato investito in Italia".

3. L'Agenzia chiede di cassare tale decisione in forza di quattro motivi.

A. Con il primo la ricorrente - assunto aver l'Ufficio eccepito, "fin dalla costituzione in giudizio", "la inammissibilità dei ricorsi per tardività" - denuncia "violazione e falsa applicazione del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 1, e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1", esponendo che per la lett. e), di quest'ultima norma la notifica di un atto di imposizione fiscale effettuata (nella specie il 26 maggio 2001) mediante affissione nell'albo del Comune "si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione" per cui i ricorsi del contribuente dovevano essere considerati inammissibili perchè proposti il 26 settembre 2001, cioè oltre il termine di cui all'art. 21, comma 1, citato, essendo irrilevante la "successiva notifica effettuata il 3 luglio 2001 presso la società... di cui il G. era socio" avendo l'Ufficio precisato che la stessa era stata "disposta al solo scopo di notiziare informalmente il destinatario della pretesa erariale".

B. Con il secondo motivo l'Agenzia - riprodotto il "punto 2) dell'atto di appello dell'Ufficio"; assunto esser l'imposta dovuta sia "nel caso di donante residente in Italia" l'anche "se i beni trasferiti si trovano all'estero") sia nel caso in cui "i beni trasferiti si trovano in Italia" benchè il donante risieda all'estero - denuncia, "relativamente alla donazione di G. L.", "motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria" adducendo aver l'Ufficio evidenziato a che "entrambi i donanti (L. e M.) dovevano ritenersi residenti in Italia" (con conseguente irrilevanza del fatto che "la donazione riguardasse beni esteri") e, "comunque", (b) che "le somme donate si trovavano in Italia".

Per la ricorrente, l'"accertamento in fatto" dei giudice di appello si fonda su "una carente e contraddittoria motivazione" perchè (1) come evidenziato "al punto a) nell'atto di appello", "le valutazioni del giudice penale richiamate in sentenza (... archiviazione del primo aprile 1993)... riguardavano il periodo dal 1988 al 1992 mentre le donazioni in contestazione si riferiscono agli anni 1996 e 1997";

(2) nei propri "ricorsi" alla Commissione Tributaria Provinciale di Arezzo ("allegati in estratto agli avvisi di liquidazione e...prodotti dal ricorrente" in allegato "al ricorso introduttivo") "avverso gli avvisi di accertamento per gli anni 1993 e 1994 ai fini IRPEF,... G.L. affermava "il ricorrente fa presente che lo stesso Ufficio II. DD. riconosce che nell'anno (OMISSIS) ha erogato denaro ai propri figli per solo L. 200.000.000, mentre nel periodo dal (OMISSIS) avrebbe effettuato erogazioni in denaro sempre ai propri figli per oltre L. otto miliardi.

Tali somme sono giustificate anche dalla percezione di circa L. 15 miliardi avvenuta nell'anno (OMISSIS), in seguito a transazione con il Banco Ambrosiano";

- le "affermazioni" del giudice di appello secondo cui "il denaro donato era in valuta estera" e "nessun rilievo" assume "la circostanza dello smobilizzo dei titoli di stato di cui il G. L. era rientrato in possesso per L. 16.400.000.000 e la percezione di Euro 15.000.000.000 a seguito di una transazione con il Banco Ambrosiano" appaiono "del tutto illogiche" atteso che "il solo fatto che nelle donazioni si indicasse un importo in valuta estera (con il corrispondente valore in lire) non poteva porre nel nulla le dichiarazioni rese dal donante G.L.".

C. Con il terzo motivo l'Agenzia denuncia, "relativamente alla donazione di G.M.", "violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2", nonché "motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria" esponendo che "la sentenza n. 33/17/05... fatta propria dalla Commissione è stata impugnata" innanzi a questa Corte con ricorso iscritto al "n. di RG 21179/06" del quale "riporta" il "medesimo motivo" ivi formulato teso a dimostrare che "il donante" G.M. doveva considerarsi "residente in Italia", con conseguente tassabilità della donazione "indipendentemente dal fatto che i beni donati fossero o meno di provenienza italiana".

D. Con il quarto (ultimo) motivo la ricorrente denuncia, "violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2", nonché "motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria" anche "relativamente alla donazione di G.L. adducendo:

- "il riferimento a G.R. è del tutto erroneo non avendo mai l'Ufficio sostenuto la tesi che il beneficiario delle donazioni fosse residente in Italia anziché in (OMISSIS)";

- "non potevano valere per G.L. le stesse considerazioni fatte per il figlio M... nella sentenza n. 33/17/05, essendo questa fondata sulla situazione personale di quest'ultimo, non... estensibile a quella del padre (in relazione alla quale, peraltro, la stessa Commissione Tributaria Regionale si era pronunciata con le sentenze n. 11/13/05 e 12/13/05, impuginate in cassazione... con i ricorsi portanti i n. 14193/2006 e 13965/2006";

- "La Commissione tace" sulle deduzioni contenute nelle pagg. 10 e 11 dell'appello dell'Ufficio, secondo le quali:

"Del resto che il Sig. G.L. fosse fiscalmente residente in Italia è comprovato da numerosi altri elementi; tra questi, a mero titolo esemplificativo, citiamo in particolare il seguente:

Lo stesso G.L. nel ricorso di primo grado relativo alle imposte dirette per l'anno 1993, affermava che il sottoscritto nel 1993 all'età di 74 anni e

privi) di passaporto per provvedimento dell'Autorità Giudiziaria, avrebbe avuto a disposizione una villa in Italia.... Anzi aggiunge di più, laddove riconosce che in realtà nell'anno 1993 il ricorrente non poteva avere a disposizione alcun immobile all'estero in quanto forzatamente costretto a vivere in Italia (per obblighi giudiziari e divieto di espatrio). Tale misura di divieto di espatrio fu poi disposta anche negli anni qui in considerazione, visto che in data 09.06.1997 il questore di Arezzo vista l'ordinanza del gip del tribunale di Roma datata 04.06.1997, la quale disponeva le misure del divieto di espatrio e dell'obbligo di dimora nel comune di Arezzo, ordinava al G. medesimo l'immediata riconsegna del passaporto. Del resto le conseguenze di una tale mancata dimora sarebbero state gravissime, come in effetti furono quando, il (OMISSIS) G.L. si rese irrintracciabile presso la propria abitazione, ove aveva l'obbligo di dimora, andando così però incontro alle naturali conseguenze di un tale atto, ossia all'arresto, in data (OMISSIS) da parte della polizia (OMISSIS), i estradizione in data (OMISSIS) e la carcerazione presso la Casa circondariale (OMISSIS).

Quindi, non solo il G. aveva a disposizione (come, de resto, da lui stesso ammesso), come abituale dimora una villa ad (OMISSIS), ma non avrebbe che potuto risiedere in Italia, dato che, per limitazioni giudiziarie, in alcun modo avrebbe potuto espatriare (una sorta quindi di residenza fiscale forzata)".

4. G.R. contesta gli avversi assunti e spiega ricorso incidentale per due motivi:

- con il primo censura il provvedimento di compensazione delle spese de giudizio e denuncia "violazione e falsa applicazione dell'art. 92 c.p.c.", oltre e ne "motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria";

- con l'altro motivo (proposto "per la sola.... ipotesi" di accoglimento dei motivi del ricorso principale), "insiste per l'accoglimento del motivo di illegittimità e nullità dell'atto di appello" dell'Ufficio "in quanto,- nella parte motiva, si riferiva a... G.M., persona diversa da esso appellate".

5. Gli ultimi tre motivi del ricorso dell'Agenzia debbono essere accolti perchè fondati; il primo, invece va respinto; privo di fondamento è pure il secondo motivo del ricorso incidentale del G.; l'esame del primo motivo dell'impugnazione di questi, infine, rimane assorbito dal rinvio della causa ai giudice del merito, necessitato dall'accoglimento dei motivi detti del ricorso dell'ente pubblico.

A. Con la sentenza 7 novembre 2007 n. 366 la Corte costituzionale, come noto, ha "dichiara(to) l'illegittimità costituzionale del combinato disposto del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 58, comma 1, e comma 2, secondo periodo, e art. 60, comma 1, lett. c), e) ed f), (...). e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26, u.c., (...), nella parie in cui prevede, nel caso

di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), che le disposizioni contenute nell'art. 142 c.p.c., non si applicano".

Per effetto ed in conseguenza di tale declaratoria la notifica effettuata (come espone l'Agenzia nel proprio ricorso) a G. R. "ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e), in data 23 maggio 2001", ovvero sia in base a norma dichiarata incostituzionale, è improduttiva di qualsivoglia conseguenza giuridica: essendo, nel caso, l'amministrazione finanziaria a conoscenza della residenza estera del contribuente, quella notifica, pertanto, non è idonea a determinare la decadenza del destinatario dal diritto di impugnare gli avvisi oggetto di notifica per scadenza del termine di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 1.

B. L'anticipato fondamento degli altri tre motivi del ricorso dell'Agenzia discende dal fatto che la "sentenza n. 33/17/05" con cui la stessa Commissione Tributaria Regionale aveva riconosciuto la "residenza all'estero" di G.M. (donante) - i cui "principi" la decisione qui gravata ha espressamente dichiarato di "condividere(re)" -, come evidenziato dall'amministrazione ricorrente, è stata impugnata innanzi a questa Corte che la ha cassata con la sentenza n. 14439/10, depositata il 15 giugno 2010 (ma discussa nella stessa udienza pubblica e decisa nella medesima camera di consiglio del 6 maggio 2010 da questo stesso collegio giudicante).

A dimostrazione dell'erroneità di quella decisione di secondo grado, condivisa (senza alcuna diversa od ulteriore argomentare) dal giudice di appello in quel la oggetto del presente gravame, è sufficiente qui riprodurre - valendo ciò anche a ribadire, in carenza di qualsivoglia diversa argomentazione - le ragioni (costituenti condivisi principi di diritto) espone nella sentenza n. 14439 detta, per le quali:

- "in tema d'imposte sui redditi il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 2, comma 2, individua, perché sussista la residenza fiscale nello Stato, tre presupposti, indicati in via del tutto alternativa:

il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, gli altri due, di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio netto Stato ai sensi del codice civile; ne consegue che - diversamente da quanto ritenuto nella sentenza impugnata - l'iscrizione del cittadino nei anagrafe dei residenti all'estero non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali (Cass. n. 13803/01; 10179/03)";

- "al riguardo, utili elementi interpretativi possono desumersi dalla giurisprudenza comunitaria, perché, pure in un rapporto non caratterizzato dalla rilevanza delle relative norme e benché la materia delle imposte dirette non rientri nelle competenze dell'Unione, non può negarsi che l'esercizio di tale competenza da parte degli Stati membri non può prescindere dal diritto UE. Sotto questo profilo, l'interpretazione qui accolta del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2, è in armonia con l'affermazione della giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo cui ai fini della determinazione del luogo della residenza normale, devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata, e qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, n. 1, comma 2, della direttiva 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali. Nell'ambito della valutazione dei legami personali e professionali dell'interessato, tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione, vale a dire, in particolare, la presenza fisica di quest'ultimo nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali (v., in tal senso, sentenza 12 luglio 2000 in causa C- 262/99, Louloudakis, punti 52, 53 e 55, i cui principi sono stati ribaditi da Corte giust. 7 giugno 2007, in causa C-156/04, Commissione c. Grecia)".

"La sentenza impugnata" - e, quindi, anche quella qui gravata, siccome fondata sulle medesime (condivise) motivazioni -, "invece", "si è posta in netto contrasto con tali principi: non ha considerato che i presupposti indicati nell'art. 2 cit. sono alternativi, con la conseguenza che illegittimamente è stata esclusa la prova della residenza (fiscale) in Italia, senza verificare se sussistessero le condizioni della terza ipotesi prevista dalla norma in questione:

l'aver il soggetto avuto il proprio domicilio in Italia, inteso come sede principale degli affari e degli interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali. In particolare, gli elementi forniti dall'Ufficio sono stati svalutati sul presupposto che il domicilio si caratterizzerebbe per un elemento soggettivo e prescinderebbe da situazioni di fatto, ricollegandosi a scelte della persona". Al riguardo, va affermato, invece, che il carattere soggettivo ed elettivo della "scelta" dell'interessato rileva principalmente quanto alla libertà dell'effettuazione della stessa d'ordinamento deve riconoscere e garantire l'effettivo esercizio della libertà di stabilimento del centro principale dei propri interessi), ma, allorché si deve rilevare quale sia il risultato di quella scelta, la volontà individuale va temperata con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi, di modo che il centro principale degli interessi vitali del soggetto va individuato nel luogo in cui la gestione

di detti interessi viene esercitata abitualmente, vale a dire in modo riconoscibile dai terzi. Ne deriva che deve prevalere un criterio di effettività (come in tema di individuazione del giudice competente per la dichiarazione di fallimento: tra le molte, v. Cass. n. 12285/05; 9753/01), non un elemento meramente soggettiva. Sussiste anche il correlato vizio motivazionale, in quanto gli elementi dedotti dalle parti a sostegno delle rispettive posizioni in ordine al domicilio fiscale del soggetto avrebbero dovuto essere adeguatamente valutati proprio al fine della verifica della sussistenza anche della terza (alternativa) ipotesi prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2.

Nè la C.T.R. spiega perchè, proprio ai fini dell'integrazione di tale ipotesi, quelli indicati dall'Ufficio non rappresentino principi di prova sufficienti".

C. L'inesistenza (non essendo stato nulla specificato al riguardo) di qualsivoglia identità degli "interessi" di G.L. con quelli del figlio M., in una con l'(all'epoca sussistente obbligo (evidenziare dall'Ufficio e neppure menzionato dai giudice di appello) dello stesso G.L. di "Vivere in Italia", oggettivamente, escludono la possibilità di estendere, quanto all'accertamento del luogo ai "residenza fiscale" di G.L., le osservazioni (peraltro erronee, come esposto al punto B. che precede) formulate dalla Commissione Tributaria Regionale per M..

Peraltro, nella stessa udienza questo Collegio, con le sentenze nn. 14435/2010 (depositate il 15 giugno 2010; ha accolto anche i "ricorsi" per cassazione dell'amministrazione finanziaria (iscritti rispettivamente ai "n. 14193/2006 e 13965/2006") proposti contro G.L., per le medesime ragioni suindicate.

D. A causa dell'evidenziato errore che la affligge la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa, siccome bisognevole del necessario accertamento fattuale va rinviata ad altra sezione della stessa Commissione Tributaria Regionale che ha emesso la decisione annullata affinché (1) applichi gli enunciati principi di diritto nella motivata valutazione degli elementi concreti offerti dalle parti a sostegno del rispettivo assunto relativo alla concreta individuazione del luogo di effettiva fissazione della "residenza fiscale" da parte dei donanti (L. e G.M.) negli anni d'imposta oggetto dell'atto impugnato ("le donazioni in contestazione", deduce l'Ufficio, "si riferiscono agli anni 1996 e 1997") e (2) provveda anche in ordine alle spese di questo giudizio ai legittimità.

G. L'accoglimento del ricorso dell'Agenzia ha determinato l'avveramento della circostanza cui G.R. ha espressamente condizionato la proposizione dei suo secondo motivo dei ricorso incidentale: se ne impone, quindi, l'esame.

Lo stesso va disatteso perché la doglianza in esso contenuta è inammissibile essendo racchiusa unicamente in queste proposizioni testuali:

- "il contribuente aveva preliminarmente eccepito la illegittimità e nullità dell'appello proposto dall'Agenzia... in quanto, nella parte motiva, si riferiva a tale... G.M., persona diversa dall'appellato";

- "con il presente ricorso incidentale condizionato... si insiste per l'accoglimento del predetto motivo di illegittimità e nullità dell'atto di appello".

La censura, all'evidenza, manca di qualsivoglia indicazione (imposta, proprio a pena di inammissibilità, dall'art. 366 c.p.c., n. 4) dei "motivi per i quali si chiede la cassazione" della sentenza impugnata, che, di contro, ha esposto le concrete ragioni ("l'appello è chiaramente proposto contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale... n. 109/2/02 con la quale sono stati accolti i ricorsi proposti da... G.R.... o nulla fa ritenere che l'appello sia stato proposto con riferimento alla diversa persona G.M.") per le quali ha ritenuto di rigettare l'eccezione detta: a fronte di tanto, la mera riproposizione del preteso "motivo di illegittimità e nullità dell'atto di appello", come ovvio, non è assolutamente idonea ad infirmare il contrario giudizio espresso dal giudice del merito perché manca materialmente qualsivoglia spiegazione del dissenso (peraltro neppure espresso formalmente) del ricorrente incidentale.

F. Dalla integrale cassazione della sentenza impugnata discende anche la caducazione della regolamentazione delle spese processuali contenuta nella stessa: l'impugnazione dell'afferente provvedimento (primo motivo del ricorso incidentale), pertanto, deve ritenersi conseguentemente assorbito perché spetterà al giudice dei rinvio (innanzi individuato) provvederà in proposito tenuto conto dell'esito complessivo della controversia.

P.Q.M. - La Corte riunisce i ricorsi; rigetta il primo motivo del ricorso principale ed il secondo motivo del ricorso incidentale; accoglie gli altri motivi del ricorso principale e dichiara assorbito il primo motivo del ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

SOMMARIO: 1. La fattispecie e le statuizioni della Suprema Corte – 2. Sui profili formali delle liberalità – 3. Atto formale e territorialità della donazione – 4. Bonifico bancario, liberalità indirette e soggetti non residenti

1. – *La fattispecie e le statuizioni della Suprema Corte*

Per una più lineare esposizione critica degli spunti offerti dalla pronuncia in commento, pare opportuno procedere ad un pur breve abbozzo descrittivo della fattispecie, nel quadro della più ampia vicenda entro la quale essa si colloca. La Suprema Corte si è infatti confrontata con la contestuale pendenza di una pluralità di ricorsi – discussi nel corso della medesima udienza pubblica e decisi nella stessa camera di consiglio¹ – diretti alla disamina della legittimità di sentenze pronunciate, anche ai fini delle imposte sui redditi, nei confronti dei protagonisti del caso², relativo alla soggezione, all'imposta sulle donazioni, di almeno un trasferimento in denaro in valuta estera effettuato mediante bonifico bancario (da M.G. in favore R.G.), nonché di altre donazioni disposte, all'estero, da parte di soggetti (M.G. ed L.G.) dei quali sia stato accertato, con separate sentenze³, il domicilio in Italia e quindi la residenza ai fini delle imposte sui redditi.

La questione relativa all'accertamento della residenza di tali soggetti ha determinato, nella prospettiva della Corte, l'assorbimento delle questioni relative alla localizzazione dei capitali trasferiti, ed ancor prima della loro provenienza, profili, questi ultimi, sui quali i giudici di seconde cure avevano viceversa preso posizione, poiché, essendo stata in precedenza accertata, in separato giudizio di merito, la residenza estera dei donanti, la soggezione della "donazione" all'imposta italiana sarebbe dipesa dalla localizzazione dell'oggetto del trasferimento.

La pronuncia in esame, e i fatti cui essa si riferisce, si collocano quindi "a valle" di un caso ben più complesso e articolato, alla cui cronistoria mette conto far breve cenno per favorire, ad avviso di chi scrive, la lettura della sentenza, densa di riferimenti a giudizi e fatti "collegati".

Negli anni tra il 1988 e il 1992, il donante L.G. era stato sottoposto ad un'indagine penale diretta all'accertamento di notevoli fortune collocate presso istituti di credito esteri. Ad esito della medesima, sfociata in un

¹ Oltre a quella oggetto di commento, si tratta delle sentenze Cass., sez. trib., 15 giugno 2010, nn. 14434 (in banca dati *fisconline*), 14435 e 14439 (tali ultime non a mia disposizione).

² Nel prosieguo si indicheranno come L.G. e M.G. i donanti (padre e figlio); R.G., donatario rispetto ad entrambi, figlio di L.G. e fratello di M.G.

³ Si tratta, rispettivamente, delle già citate Cass., sez. trib., n. 14439 del 2010 e n. 14434 del 2010).

provvedimento di archiviazione dell'1 aprile 1993, era stato acclarato che i capitali a sua disposizione derivassero dalla vendita di immobili siti all'estero, in particolare in Argentina, e dallo smobilizzo di depositi presso istituti di credito esteri per importi particolarmente significativi.

Ne era seguito un accertamento analitico ed uno sintetico ai fini dell'Irpef per i periodi d'imposta (1993 e 1994).

All'interno dei ricorsi proposti per l'annullamento dei relativi avvisi di accertamento, il contribuente aveva affermato di aver erogato denaro ai propri figli (M.G. e R.G., quest'ultimo è il contribuente nei cui confronti è stata pronunciata la sentenza in commento) nel 1993 e nel periodo dal 15 maggio 1996 al 25 luglio 1997 per oltre otto miliardi di lire, precisando che tali somme fossero a sua disposizione in ragione di una transazione conclusa con un istituto di credito italiano nel 1996.

L'informativa inviata all'Agenzia delle Entrate dalla Procura della Repubblica dava conto del rinvenimento, presso un'abitazione estera del donante L.G., di una "*scheda da cui emergeva la donazione*" effettuata da M.G. in favore del fratello (il contribuente R.G.) nel 1996, mediante, come detto, un bonifico bancario dall'estero, nonché di altre "schede" da cui risultavano altre donazioni.

Ne seguiva la notifica, nel 2001, di un avviso di liquidazione – giungiamo quindi all'atto da cui trae origine la sentenza in commento - con il quale si richiedeva al contribuente, nella sua qualità di donatario, il pagamento della relativa imposta sulla donazione.

Con ulteriore avviso, fondato sulla stessa documentazione rinvenuta all'estero, l'Ufficio pretendeva altresì dal medesimo contribuente l'imposta evasa in relazione a "*due donazioni*" effettuate in suo favore da L.G. negli anni 1996 e 1997, ed ammesse, come sopra anticipato, nei ricorsi proposti avverso gli avvisi di accertamento Irpef; in proposito l'Ufficio aveva allegato all'avviso di liquidazione alcuni estratti di tali ricorsi.

Ciò premesso anche per questioni di ordine logico, nella sentenza di secondo grado sottoposta all'esame della Suprema Corte, la Commissione regionale si era concentrata sulla verifica del perfezionamento del presupposto per l'applicazione dell'imposta sulle donazioni, con particolare riferimento alla sussistenza all'estero, e non in Italia, dei beni asseritamente donati, limitandosi a prendere atto che, con sentenze pronunciate in giudizi separati ai fini delle imposte sui redditi, i donanti (L.G. e R.G.) *non* fossero fiscalmente residenti in Italia.

Su questa base, i giudici d'appello, richiamando la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, che a sua volta attingeva ai contenuti del provvedimento di archiviazione del 1993, rilevavano che: *i)* oggetto del trasferimento effettuato da parte di L.G. fossero disponibilità liquide

collocate all'estero. Questa ricostruzione era contestata dall'Ufficio, poiché fondata su fatti relativi al quadriennio 1988-1992 (vendita degli immobili argentini e smobilizzo di depositi esistenti presso banche estere), mentre le donazioni erano avvenute tra il 1996 e il 1997; *ii*) i bonifici fossero stati effettuati in valuta estera, consentendo di presumere che i beni si trovassero all'estero, al di là del fatto che il contribuente avesse smobilizzato anche titoli di Stato italiani o comunque avesse percepito (dalla transazione) somme di fonte italiana di ammontare espresso in lire che non risultavano esser state investite in Italia.

Se ne concludeva, quindi, per l'inapplicabilità delle imposte di donazione per difetto di presupposto territoriale essendo i donanti residenti all'estero ed i beni donati ivi collocati.

Queste conclusioni sono state sostanzialmente rovesciate dalla Corte di Cassazione, che in accoglimento delle doglianze proposte dall'Ufficio, ha rilevato che il ricorso di cui trattasi è stato discusso congiuntamente a quello nel quale la Suprema Corte⁴ ha statuito la violazione, da parte dei giudici di secondo grado, delle disposizioni relative alla residenza fiscale di M.G. ed L.G. ai fini delle imposte sui redditi.

Della sentenza sulla residenza di M.G., in particolare, la pronuncia in commento riporta, condividendoli, ampi passaggi, concludendo per il rinvio ad altra sezione della medesima Commissione Regionale affinché *“applichi gli enunciati principi di diritto nella motivata valutazione degli elementi concreti offerti dalle parti a sostegno del rispettivo assunto relativo alla concreta individuazione del luogo di effettiva fissazione della “residenza fiscale” da parte dei donanti negli anni d'imposta oggetto dell'atto impugnato (...) 1996 e 1997”*.

2. – Sui profili formali delle liberalità

Ancor prima che sui profili di territorialità dell'imposta sulle donazioni connessi alla residenza dei donanti o alla localizzazione dell'oggetto del trasferimento, pare opportuno soffermarsi sulla effettiva ricorrenza, nel caso di specie, sotto il profilo formale e volontaristico, di donazioni tassabili.

A tal fine occorre prendere le mosse dagli spunti offerti dalla sentenza in commento, e da quei passaggi, in essa riportati, tratti dalla pronuncia di seconde cure.

⁴ Cfr. Cass., sez. V, 15 giugno 2010, n. 14439, che al momento non risulta pubblicata sulle banche dati a mia disposizione; non è dato comprendere se la residenza italiana del donante sia stata accertata per il periodo d'imposta nel quale è stata effettuata la donazione (1996).

In proposito, in avvio di esposizione dello svolgimento del processo, la Suprema Corte richiama un brano del ricorso dell’Agenzia delle Entrate, riferito al sequestro presso l’abitazione di uno dei donanti (L.G.) di “*una scheda da cui emergeva la donazione (...) effettuata il 15 maggio 1996 (...) mediante bonifico bancario*”, da parte di M.G. nei confronti di R.G. Vi erano poi “*due donazioni*”, da parte di L.G. in favore di R.G., “*risultanti dalla stessa documentazione*”.

La Commissione Tributaria Regionale si era riferita, inoltre, a “*schede intestate ai figli (...) documentazione rinvenuta in Francia (...) riguardanti (...) i seguenti dati: 15 maggio 1996 bonifico da lire 687.000.000 (...)*”.

Il contribuente L.G., infine, nei ricorsi avverso gli atti Irpef per il 1993-1994, come abbiamo anticipato sopra, aveva rilevato che “*il ricorrente fa presente che lo stesso Ufficio II. DD. riconosce che (...) nel periodo dal 15 maggio 1996 al 25 luglio 1997 avrebbe effettuato erogazioni in denaro sempre ai figli per altre otto miliardi di lire. Tali somme sono giustificate anche dalla percezione di circa 15 miliardi di lire avvenuta nel 1996, in seguito alla transazione (...)*”.

Orbene, dalla lettura di questi pochi passaggi, non è possibile, per forza di cose, comprendere anzitutto su quali basi l’Agenzia delle Entrate abbia ritenuto che i trasferimenti effettuati nel caso di specie – da un fratello all’altro e dal padre nei confronti di entrambi i figli – potessero esser senza dubbio considerati come animati da un intento liberale. Poiché non è noto, in particolare, se esso potesse desumersi dalla causale dei bonifici di cui trattasi⁵ (o da ammissioni in tal senso da parte del donante nei medesimi atti processuali nei quali egli riferisce dei trasferimenti), potrebbe dubitarsi, dagli elementi a disposizione, che nella specie le erogazioni di denaro fossero accompagnate da quell’*animus donandi* richiesto dall’art. 769 del codice civile italiano, normativa applicabile, per il rinvio operato dall’art. 56, L. 31 maggio 1995, n. 218, quale legge nazionale del donante (cittadino italiano) al momento della donazione⁶.

⁵ Per la donazione da un fratello all’altro la pronuncia si riferisce espressamente ad un bonifico; per le donazioni effettuate dal padre la sentenza si riferisce alla “*stessa documentazione*”, quindi è lecito presumere che vi fossero analoghe risultanze.

⁶ La sentenza, operando il rinvio alla Commissione Regionale, fissa un principio di diritto sulla residenza fiscale e non stabilisce direttamente che il donante fosse residente in Italia al momento della donazione. Peraltro la sentenza n. 14434 del 2010 riguarda il 1993 e il 1994, non il 1996. Non avendo a disposizione la sentenza n. 14439 che si è pronunciata sulla residenza di M.G. non so dire a quale annualità essa si riferisca. E’ ragionevole ritenere che ad esito della nuova sentenza emessa in sede di rinvio, la Commissione regionale accerti, alla luce del principio di diritto fissato dalla Corte, che i donanti fossero residenti fiscalmente in Italia al momento dell’attribuzione gratuita.

Senonché, anche volendo sgombrare il campo dalle perplessità sull'intento liberale dell'attribuzione, tanto più che, da quanto si apprende, la sua ricorrenza non è stata contestata da parte del contribuente⁷, non è chiaro se “*la scheda da cui emergeva la donazione*” nonché “*le schede intestate ai figli*” rappresentassero meri documenti bancari attestanti le singole operazioni di bonifico o fossero veri e propri atti di donazione formati all'estero, eventualmente di fronte a soggetti chiamati a conferire ai medesimi la pubblica fede.

In effetti, l'impressione che si trae dalla pronuncia è che nella fattispecie le schede di cui si fa menzione fossero esclusivamente documenti bancari attestanti l'ordine di pagamento dal donante alla banca o l'avvenuta esecuzione del medesimo da parte di quest'ultima, e non costituissero, viceversa, i titoli (formali) sulla base dei quali effettuare i bonifici di denaro, bonifici da considerarsi altrimenti, in quest'ottica, come momento esecutivo dell'adempimento di un (separato) atto di donazione vero e proprio.

Su questa base, la fattispecie sottoposta all'esame della Corte, e della quale essa avrebbe dovuto verificare la soggezione all'imposta sulle donazioni, riguarderebbe attribuzioni patrimoniali in denaro effettuate in assenza di atti formali di donazione, ciò che peraltro determina la violazione dell'art. 782 c.c.. Tale norma, come è noto, impone che, a pena di nullità, la donazione sia fatta con atto pubblico, forma che ovviamente non ricorre nel caso di mero ordine, inoltrato dal cliente alla propria banca, di trasferimento di somme mediante bonifico.

Nel caso di specie, quindi, saremmo di fronte ad una donazione nulla⁸.

Ciò premesso, va osservato che il bonifico di denaro non costituisce “atto” in senso tecnico, e non si presta ad essere registrato⁹, nemmeno quando sia effettuato in Italia.

⁷ Ciò è quanto può desumersi dalla sentenza in commento che altrimenti ne recherebbe traccia. Il dubbio è suggerito dalla circostanza che nella sentenza n. 14434 del 2010, relativa all'accertamento analitico effettuato nei confronti del donante, il recupero a tassazione riguarda “*interessi percepiti su prestiti a favore di terzi rilevati su schede personali del contribuente*”.

⁸ In realtà, tale profilo potrebbe ritenersi rilevante solo in linea di principio. Ed invero, il carattere generale del rinvio operato dall'art. 60 D. lgs. n. 346 del 1990 alle norme sull'imposta di registro rende applicabile, agli atti liberali, l'art. 38 del D.P.R. n. 131 del 1986, secondo cui la nullità dell'atto non dispensa dall'obbligo di registrazione (essendovene le condizioni) e pagare l'imposta, salvo il rimborso dell'eccedenza, rispetto alla misura fissa, qualora la nullità, che comunque non dipenda dalle parti, sia dichiarata con sentenza passata in giudicato e l'atto non si presti ad essere convertito. Sull'applicabilità di tale disposizione alle donazioni v. F. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008, 128-129.

Questa prima considerazione produce notevoli riflessi sotto il profilo tributario, dal momento che l'imposta sulle donazioni possiede, come rilevato in dottrina¹⁰, natura di "imposta d'atto", atto da intendersi sia come contenuto della gestione negoziale, sia come lo scritto che la contiene¹¹.

Dal momento che l'art. 55, D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 prevede che gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del D.P.R. n. 131 del 1986 concernenti gli atti da registrare in termine fisso, la liberalità a contenuto patrimoniale è soggetta all'obbligo di registrazione quando e se la relativa legge assoggetta l'atto a tassazione (registro).

L'imposta di registro si applica agli atti scritti e al contratto verbale enunciato in altro atto soggetto alla registrazione. Di conseguenza, il trasferimento gratuito è tassabile, ai fini dell'imposta sulle donazioni qualora, in alternativa: *i*) esso sia stato stipulato in forma scritta; in tal caso, la registrazione è obbligatoria in termine fisso ed è quindi dovuta anche l'imposta sulle donazioni; *ii*) qualora, ancorché non dipenda da atto pubblico o da scrittura privata, sia enunciato in altro atto registrato.

In questo quadro, i trasferimenti liberali stipulati in forma non scritta sono ritenuti tassabili nei casi in cui sia obbligatoria la registrazione dell'atto verbale. Questa impostazione sarebbe confermata dai meccanismi di accertamento e riscossione dell'imposta, destinati a delimitare le ipotesi nelle quali, indipendentemente dalla forma, si prestano ad essere tassati i trasferimenti liberali, anche perché "*La selezione degli atti soggetti al tributo attuata in riferimento alla loro forma cancella l'illusione finanziaria di poter tassare tutta la ricchezza gratuitamente conseguita dal soggetto, anche se il trasferimento avvenga in modo del tutto incontrollabile sul piano pratico*"¹².

Rimandando al prossimo paragrafo ogni considerazione relativa alla rilevanza, anteriormente alla riforma del 2000, degli atti formati all'estero, e limitandomi qui a trarre una conclusione sul presupposto formale dell'imposta sulle donazioni, è da escludere che un trasferimento gratuito non formalizzato in un atto si presti ad essere tassato come donazione, ferma

⁹ Si rammenta che l'unico caso di ordine di pagamento soggetto a registrazione (in caso d'uso) è quello relativo ai mandati e agli ordini di pagamenti sulle casse di pubbliche amministrazioni (art. 8, Tariffa, parte seconda T.U. del Registro).

¹⁰ Cfr. G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 445.

¹¹ Così A. Uckmar, *La legge del registro*, Padova, 1958, I, p. 135 ss.: l'imposta ha seguito la sorte del tributo di registro, nel cui ambito erano tassate le liberalità (v. V. Uckmar - R. Dominici, voce "*registro (imposta di)*", in *Noviss. Dig. It.*, App., VI, Torino, 1986, 550).

¹² V. F. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., p. 110.

restando, peraltro, la nullità dell'attribuzione liberale, la cui invalidità radicale sussiste a prescindere dalla circostanza che sia sollevata un'eccezione in tal senso da parte di qualsivoglia interessato.

La necessaria ricorrenza di un atto è ancor oggi un punto fermo della reintrodotta disciplina anche grazie al tenore letterale dell'art. 1, comma 79, L. 27 dicembre 2006, n. 296 che nel fissare la vigenza della "nuova" imposta su donazioni e atti gratuiti si riferisce "(...) agli atti pubblici formati, agli atti a titolo gratuito fatti, alle scritture private autenticate e alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge".

3. – Atto formale e territorialità della donazione

Nel caso di specie, come si è detto, alla problematica concernente la ricorrenza di un atto formale di attribuzione donativa, si affianca il profilo del perfezionamento del presupposto territoriale¹³, "risolto" con l'indicazione dei principi sulla base dei quali la Commissione Tributaria Regionale potrà considerare residente, se del caso, il donante.

E' ben noto che ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D. lgs. n. 346 del 1990, l'imposta è dovuta, in linea generale, in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero. Qualora viceversa (art. 2, comma 2) il donante non sia residente nel territorio dello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente alle donazioni aventi ad oggetto beni e ai diritti esistenti in Italia. La disposizione va ovviamente letta in combinato disposto con l'art. 55, secondo cui gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del D.P.R. n. 131 del 1986 previste per la registrazione degli atti in termine fisso.

In proposito, è stato osservato¹⁴ che il collegamento tra imposta sulle donazioni e imposta di registro¹⁵ determina, sul tema della territorialità,

¹³ Sul tema v. A. Fedele, *Le innovazioni nella legge n. 342 del 2000, Le definizioni della ratio del tributo. I rapporti con l'imposta di registro*, in AA. VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Roma, 2001, 62; P. Pistone, *Profili di diritto comparato, internazionale e comunitario in materia di imposta sulle successioni*, ivi, 360 ss.

¹⁴ Cfr. C. Sacchetto, *La donazione nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 1013-1014.

¹⁵ Sul tema si rinvia a F. Bosello, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, 213; C. Ruggiero, *Commento sub art. 60*, in N. D'Amati (a cura di), *Commento al Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, Padova, 1996, 476.

un'influenza dei criteri vevoli per quest'ultima, ai fini dell'attuazione, e non sull'estensione, della prima. Ed invero, ai fini del registro non rileva la residenza delle parti, ma la formazione dell'atto in Italia ovvero la circostanza che un atto formato all'estero abbia ad oggetto beni siti nel nostro territorio.

Nel sistema dell'imposta anteriore alle modifiche del 2000, gli atti formati all'estero, in linea di principio, erano irrilevanti fin quando estranei all'ordinamento interno. Tale estraneità sarebbe venuta meno nel caso in cui l'interessato avesse voluto far valere in Italia l'atto estero (caso d'uso) ovvero quando il medesimo fosse enunciato in un atto interno; in entrambe queste ipotesi l'atto estero sarebbe divenuto soggetto ad imposizione alla stregua degli atti interni¹⁶. Secondo la medesima dottrina, dalla combinazione dei criteri della residenza del donante e del luogo di formazione dell'atto scaturivano, anteriormente al 2000, le seguenti ipotesi: *i*) atto formato in Italia e donante residente in Italia: soggetto a registrazione, tassazione (ai fini dell'imposta sulle donazioni) di tutti i beni donati, ovunque situati; *ii*) atto formato in Italia e donante residente all'estero: obbligo di registrazione ed imposta sulle donazioni applicata solo ai beni siti in Italia; *iii*) atto di donazione formato all'estero e donante residente in Italia: soggetto a registrazione solo ove avente ad oggetto immobili o aziende esistenti in Italia, ma soggetto all'imposta sulle donazioni in relazione ad ogni bene e diritto donato, in Italia o all'estero.

Nel vigore della normativa ante 2000, la previsione universalistica di cui al comma 1, ricalcata sul sistema delle imposte personali sul reddito, suscitava notevoli perplessità relativamente all'atto formato in Italia avente ad oggetto beni stranieri, atto che non avrebbe potuto avere, come tale, effetto nell'ordinamento estero, urtando contro i principi del diritto internazionale relativi alla sovranità statale. Qualora il legislatore avesse inteso introdurre un'assimilazione corretta tra imposte sul reddito e imposta su successioni e donazioni, avrebbe dovuto assumere, quale criterio scriminante tra fatti rilevanti ed irrilevanti a fini impositivi, il criterio della residenza del beneficiario; in questa ipotesi, non vi sarebbe stata violazione del diritto internazionale, poiché in nessun caso il donatario straniero può

¹⁶ Cfr. C. Sacchetto, *La donazione nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 1013, che scrive: "Si può altresì rilevare che, per effetto dell'applicabilità dell'istituto della imponibilità degli atti enunciati, anche in caso di donazione di atti non registrati, assumeranno rilevanza fiscale anche le donazioni "nulle" o "informali" poste in essere in difetto dei requisiti formali imposti dalla legge".

essere tassato per una donazione avente ad oggetto beni siti all'estero, ancorché l'atto sia posto in essere in Italia¹⁷.

Potrebbe esser stato animato da questo spirito il legislatore del 2000, che ha introdotto il comma 1-*bis* all'art. 55 del Testo Unico sulle donazioni. La novella ha imposto l'obbligo di registrazione in termine fisso degli atti aventi ad oggetto donazioni dirette o indirette, formati all'estero in favore di beneficiari residenti nel territorio dello Stato.

Tale disposizione, come sottolineato dalla dottrina¹⁸, va letta in una prospettiva di un'integrazione del presupposto territoriale, coordinandone il disposto con i criteri già esistenti *ex art. 2*. La norma in esame è volta ad assicurare che la tassazione si applichi a tutti gli atti formati all'estero da parte di soggetti residenti e non residenti, atti che, pur beneficiando un soggetto residente, si presterebbero, in un sistema ancorato all'imposta di registro, a sfuggire ad imposizione in quanto non formati nel territorio dello Stato.

Poiché, tuttavia, della nuova norma, come detto, si propugna una natura integrativa del presupposto e non sostitutiva, si dubita che essa, di per sé, possa essere letta *a contrario*, come se la sua *ratio* fosse quella di sottrarre alla previsione universalistica le donazioni effettuate, con atto formato all'estero, da un soggetto residente in Italia, in favore di un donatario non residente, quantunque aventi ad oggetto beni siti all'estero¹⁹.

Allo stato attuale della legislazione, dunque, l'impressione è che abbiano ancora fondamento le critiche mosse al sistema dell'imposta sulle donazioni anteriormente al 2000 in punto di violazione del diritto internazionale con riguardo alla mancata espressa valorizzazione della residenza del beneficiario a fini impositivi.

¹⁷ V. G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 219. Del resto, una corretta applicazione del principio di territorialità (v. C. Sacchetto, *Territorialità (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1992, XLIV, 305) deve garantire la neutralità fiscale internazionale e l'equità in senso verticale (in capo al singolo).

¹⁸ In questo senso G. Frasoni, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, 350.

¹⁹ G. Frasoni, *op. cit.*, 350 ritiene infatti che dal coordinamento dell'art. 55, comma 1-*bis* con l'art. 2 si delinea un quadro in base al quale sono assoggettate a tassazione in Italia: *i*) le donazioni a favore di soggetti residenti relative a beni ovunque esistenti; *ii*) quelle effettuate da un donante residente relative a beni ovunque esistenti; *iii*) le donazioni formate con atto scritto in Italia, relative a beni quivi esistenti qualora né il donante né il donatario siano residenti. Secondo A. Fedele, *Le innovazioni nella legge n. 342 del 2000*, cit., 80, viceversa, il comma 1-*bis* limiterebbe la tassazione ai soli beni esistenti in Italia. Tale limitazione, in effetti, potrebbe farsi discendere, a mio avviso, dalla previsione della detrazione per le imposte pagate all'estero in relazione ai beni ivi esistenti.

Nel nostro ordinamento, come è noto, il soggetto passivo del tributo è il donatario, poiché è questi, avendo beneficiato di un'attribuzione patrimoniale a titolo gratuito, a manifestare una capacità contributiva. Sotto questo profilo, considerando soggetto passivo il non residente, tanto più in relazione a beni collocati all'estero, l'ordinamento italiano rischia di esercitare una potestà impositiva che va oltre il criterio territoriale (localizzazione del bene) e quello della residenza (del soggetto che manifesta capacità contributiva) e che di per sé non sembra possa trarre giustificazione dalla residenza in Italia del donante

Non sembra esservi dubbio, comunque, che l'art. 55, comma 1-*bis* presupponga la formazione di un "atto", una scrittura che enunci una donazione; rimane aperta, viceversa, la questione relativa alla tassabilità della donazione indiretta (non formalizzata), su cui si tornerà nel prossimo paragrafo.

Ciò premesso, va comunque segnalato che la disposizione del comma 1-*bis* dell'art. 55 non si presta ad essere direttamente applicata al caso oggetto della sentenza in esame.

Da un lato, infatti, va ricordato che la disposizione è stata introdotta dall'art. 69, comma 1, *lett. n*), L. 21 novembre 2000, n. 342, applicabile alle donazioni contenute in atti stipulati a partire dall'1 gennaio 2001²⁰, mentre le "donazioni" di cui trattasi, a volerle considerare tali (nel senso di "donazioni dirette") sono state effettuate tra il 1996 ed il 1997.

Oltremodo, a quanto si apprende dalla pronuncia, nella fattispecie decisa dalla Suprema Corte il beneficiario era residente all'estero e non risulta che sia stata posta in dubbio la sua residenza fiscale, né che tale questione sia *sub judice*²¹.

4. – *Bonifico bancario, liberalità indirette e soggetti non residenti*

Ai fini della tassazione in Italia delle donazioni formate all'estero, la lettura dell'art. 55, comma 1-*bis* presuppone che ricorra un "atto", anche non nella forma dell'atto pubblico.

Sotto questo profilo, l'ordine di bonifico o l'attestato di esecuzione del medesimo non integrano, a mio avviso, un "atto" in senso tecnico, poiché il

²⁰ Cfr. U. Friedmann, G. Petrelli, *Primi commenti alla modifica del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*, (studio T-113/2000, in www.notariato.it, 4.

²¹ Al punto D) della sentenza, nella parte relativa ai motivi di ricorso dell'Ufficio, si legge che: "il riferimento a G.R. è del tutto erroneo non avendo mai l'Ufficio sostenuto la tesi che il beneficiario delle donazioni fosse residente in Italia anziché in (omissis)".

bonifico è solo uno strumento di estinzione dell'obbligazione pecuniaria²² qualificabile come un (non formalizzato) negozio giuridico unilaterale di delegazione di pagamento²³ a seguito del quale non è richiesto alla banca di assumere alcuna obbligazione direttamente nei confronti del terzo²⁴.

Nella realtà delle cose, del resto, il delegante dispone l'attribuzione patrimoniale sulla base di un "titolo presupposto", in assenza del quale vi sarebbe indebito²⁵; ma se questo titolo non risulta formalizzato in un atto, è da escludere che si possa discutere di donazione tassabile, in quanto si avrebbe un trasferimento di mero fatto.

Per completezza si segnala che secondo taluno²⁶, ferma restando la natura di donazione diretta per il trasferimento di titoli, in caso di girofondi in denaro (a mezzo bonifico bancario) saremmo di fronte ad una donazione indiretta, negozio diverso, con il quale, sempre per ragioni di liberalità, si realizzi un risultato analogo a quello della donazione.

Secondo la dottrina²⁷, le liberalità indirette sono negozi che, aventi causa (in senso tecnico-giuridico) diversa da quella liberale ne perseguono le medesime finalità. Sotto il profilo formale, esse non sono soggette alla forma dell'atto pubblico, poiché, ex art. 809 c.c., possono risultare anche da atti diversi da quelli dell'art. 769 c.c. Questa tesi, tuttavia, non sembra risolvere i dubbi relativi alla rilevanza della forma. Secondo quanto sostenuto dalla

²² Così A. Sciarrone Alibrandi, *Adempimento dell'obbligazione pecuniaria mediante bonifico bancario*, in *Banca Borsa e tit. cred.*, 2000, II, 338.

²³ In questo senso, nei rapporti tra la banca e il cliente, l'ordine di bonifico è un negozio giuridico unilaterale la cui efficacia vincolante scaturisce da una precedente dichiarazione di volontà con la quale la banca si è obbligata ad eseguire i futuri incarichi conferitile dal cliente (Cass., 19 settembre 2008, n. 23864), il quale, evidentemente, dispone la delegazione di pagamento in base ad un ulteriore rapporto contrattuale estraneo al rapporto banca-correntista.

²⁴ Sotto questo profilo non ricorre quella "accettazione" che l'art. 782, comma 2 richiede ai fini del perfezionamento della donazione, che la legge configura espressamente come "contratto".

²⁵ Il titolo presupposto, in questo quadro, è qualcosa di diverso rispetto alla delegazione e al rapporto bancario su cui essa si fonda. Su questo punto, la dottrina tradizionale (C. Angelici, F. Belli, M. Porzio, M. Rispoli Farina, *I contratti delle banche*, Torino, 1988, 199-201) ritiene che il "giroconto" fosse una prestazione fondata sul collegamento negoziale tra il conto corrente di corrispondenza intrattenuto con il singolo cliente e la convenzione di corrispondenza conclusa con le altre banche.

²⁶ M. Piazza, *Come il Fisco osserva chi compra immobili*, in www.labanconota.it, 12/2007.

²⁷ Così A. Torrente – P. Schlesinger, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2007, 1264-1265, sull'insegnamento di A. Torrente, *La donazione*, in A. Cicu, F. Messineo (a cura di), *Trattato di diritto civile e commerciale*, XXII, Milano, 1956, 35. V. anche U. Carnevali, *Liberalità (atti di)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1974, XXIV, 218.

dottrina più recente²⁸, infatti, le liberalità realizzate attraverso un negozio diverso dal contratto di donazione non sono sottomesse alle disposizioni di forma per la donazione, ma soggiacciono a quelle che ne regolano la sostanza. Ne consegue la piena validità di ogni atto diverso dalla donazione che presenti la forma prescritta per l'atto da cui risulta la liberalità. Un bonifico di denaro di non modico valore presuppone una donazione in senso proprio e quindi l'atto pubblico.

Sul versante tributario, come è noto, le liberalità indirette sono ordinariamente assoggettate ad imposizione qualora risultino da atti soggetti a registrazione (art. 1, comma 4-bis, D. lgs. n. 346 del 1990), mentre si prestano ad essere tassate con modalità peculiari qualora siano diversamente accertate.

L'art. 56-bis del Testo unico sulle successioni e donazioni prevede²⁹ infatti che l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero nei confronti di soggetti residenti può essere effettuato esclusivamente quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento dei tributi ed esse abbiano determinato, in capo al beneficiario, un accrescimento patrimoniale superiore alle nuove franchigie.

Orbene, con riguardo all'applicabilità della norma al caso su cui si è pronunciata la sentenza – in effetti riguardante un beneficiario non residente - occorre svolgere almeno un duplice ordine di considerazioni.

Anzitutto, va osservato che la disposizione è stata introdotta con l'art. 69, L. n. 342 del 2000, in vigore dall'1 gennaio 2001; sotto questo profilo, è stato sostenuto che oltre a possedere natura procedurale - ciò che, in linea di principio, ne consentirebbe l'applicazione per periodi d'imposta precedenti – essa abbia probabilmente concorso alla definizione del presupposto impositivo³⁰, di talché si potrebbe sostenere che essa non fosse applicabile a fattispecie perfezionatesi anteriormente.

²⁸ Così G. Iaccarino, *(In)compatibilità tra la disciplina delle donazioni e quella delle liberalità atipiche*, in *Pers. Fam. Succ.*, 4/2010, . 299.

²⁹ Secondo G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 145 e 152, la norma che tassa le liberalità indirette è da considerarsi vigente, pur nell'adeguamento implicito delle franchigie; *contra* U. Friedmann, S. Ghinassi, V. Mastroiacovo, A. Pischetola, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*, in *www.notariato.it*, studio n. 168/2006/T, 21 per i quali la norma sulla donazione indiretta sarebbe incompatibile con il nuovo sistema, anche in ragione dello sfasamento delle franchigie e della loro nuova caratterizzazione soggettiva. In favore dell'inserimento, nel decreto n. 346 del 1990, di una disposizione per la tassare le donazioni indirette v. R. Lupi, *Successioni e donazioni: le ragioni di una crisi e le riforme possibili*, in V. Uckmar, *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, cit., 462.

³⁰ U. Friedmann, S. Ghinassi, V. Mastroiacovo, A. Pischetola, op. loc. cit.

In secondo luogo, a proposito dell' "l'interessato" cui si riferisce la lett. a) del comma 1 dell'art. 56-*bis*, esso è di regola colui nei cui confronti sia stato avviato un procedimento diretto all'accertamento di tributi (nel cui ambito sono state assunte le informazioni). In proposito va ricordato che nel caso di specie l'accertamento dell'Agenzia delle Entrate (ai fini delle imposte sui redditi) è stato compiuto nei confronti del donante (e non del donatario) ed è stato costui a rendere le dichiarazioni (contenute nel ricorso) poste a fondamento dell'accertamento nei confronti del donatario.

Orbene, secondo la dottrina³¹ - che pure afferma che l'art. 56-*bis* lascia al contribuente, secondo la sua convenienza, la scelta tra l'applicazione delle imposte sul reddito presuntivamente accertato e la tassazione indiretta, atteso che le due imposte sono vicendevolmente incompatibili - la dichiarazione circa l'esistenza della liberalità non necessariamente deve provenire dal beneficiario della liberalità ma anche dall'autore, purché ciò avvenga nel corso di un accertamento.

Questa conclusione, tuttavia, non sembra poter valere nel caso di donatario estero, poiché rischierebbe di vanificare il disposto del comma 1-*bis* dell'art. 55, che ai fini della tassazione in Italia delle donazioni indirette effettuate all'estero richiede che il beneficiario debba essere necessariamente residente in Italia, sul presupposto di "*un'appartenenza del soggetto passivo alla collettività organizzata le cui spese l'imposta è destinata a finanziare*"³².

DOTT. ANDREA QUATTROCCHI

Dottore di ricerca

in diritto pubblico e tributario nella dimensione Europea

Università di Bergamo

³¹ Cfr. G. Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 146.

³² G. Frasoni, *op. cit.*, 52.