

Direzione Regionale della Lombardia

Settore Servizi e Consulenza

Ufficio Consulenza

Milano,

**ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI ED ESPERTI
CONTABILI MILAN
CORSO EUROPA 11
20122 MILANO (MI)**

Prot.

**OGGETTO: Consulenza giuridica n. 904-3/2015
Associazione/Ordine ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED
ESPERTI CONTABILI MILAN
Codice Fiscale 06033990968
Istanza presentata il 20/05/2015**

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 2 comma 2 del DLgs n. 346 del 1990 , è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano, nella persona del proprio legale rappresentante, chiede un parere sulla corretta tassazione di un atto di donazione, da parte di donante non residente a beneficiario residente, di beni che non si trovano sul territorio italiano.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante evidenzia che ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (TUS), ai fini dell'applicazione dell'imposta di donazione rileva la residenza del donante. Se questa è fissata all'estero, rilevano ai fini dell'applicazione dell'imposta i soli beni esistenti sul territorio dello Stato.

In tale contesto, lo stesso ritiene che la disposizione recata dal comma 1-bis dell'articolo 55 del TUS non interferisca con gli aspetti sostanziali del tributo, limitandosi a prevedere "l'obbligo di registrazione per gli atti di donazione formati all'estero che non risultano né soggettivamente, né oggettivamente imponibili in Italia ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. 546/1990".

Di conseguenza, l'istante è del parere che l'atto formato all'estero, recante una donazione di beni esteri da parte di soggetto residente all'estero a favore di un beneficiario residente in Italia non debba essere assoggettato a imposta di donazione per carenza del presupposto territoriale di cui all'articolo 2 del TUS. Il suddetto atto, per l'istante, dovrà quindi "essere sottoposto a registrazione entro il termine di 20 giorni", scontando "l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 41, comma 2, del DPR 131/1986 (TUR)".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I criteri di territorialità dell'imposta sulle successioni e donazioni sono dettate dall'articolo 2 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (TUS), il quale:

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

Pertanto, in deroga al principio generale sancito dal comma 1, qualora alla data della

donazione il donante risieda all'estero, l'imposta è dovuta in relazione ai soli beni e diritti che risultino "esistenti" sul territorio italiano (c.d. principio della "territorialità"). Ciò premesso, l'articolo 55 del TUS detta le regole di registrazione degli atti di donazione stabilendo, al comma 1, che gli stessi devono essere assoggettati a registrazione secondo le regole dettate dal decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) per gli atti da registrare in termine fisso.

In particolare, gli atti soggetti a registrazione, ai fini dell'imposta di registro, sono individuati dall'articolo 2 del TUR, secondo cui "Sono soggetti a registrazione ...:

a) gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato;

...;

d) gli atti 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...".

In applicazione di tale disposizione rilevano, dunque, ai fini dell'imposta di registro e, conseguentemente, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, solo gli atti formati all'estero che hanno ad oggetto beni immobili o aziende esistenti sul territorio dello Stato.

Al fine di evitare che atti formati all'estero, aventi ad oggetto beni diversi dagli immobili e dalle aziende, eludessero l'obbligo di registrazione ai fini dell'imposta sulle donazioni, con l'articolo 69, comma 1, lettera n), della legge 21 novembre 2000, n. 342, è stato inserito, dopo il comma 1 dell'articolo 55 del TUS, il comma 1-bis.

Tale disposizione stabilisce che, ai fini dell'imposta sulle donazioni, "Sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato...".

Con la richiamata disposizione, il legislatore ha inteso quindi affermare l'obbligo della registrazione "anche" per gli atti di donazione, "formati all'estero", aventi ad oggetto beni diversi da immobili ed aziende esistenti nel territorio dello Stato.

Tali atti, infatti, prima della citata modifica normativa, in virtù dei principi che

regolano la territorialità agli effetti dell'imposta di registro (articolo 2, comma 1, lett. d) del TUR) non erano soggetti a registrazione in termine fisso in Italia, anche nel caso in cui il donante fosse stato residente nel territorio dello Stato, per il solo aspetto formale della stipula all'estero dell'atto.

La disposizione recata dal comma 1-bis dell'articolo 55 del TUS, tuttavia, non ha inteso derogare ai criteri di territorialità previsti, ai fini dell'imposta sulle donazioni, dall'articolo 2 del TUS (impostazione, questa, sostenuta dalla Direzione centrale Normativa in diverse risposte a istanze di interpello presentate sull'argomento).

Conseguentemente, ai fini dell'imposta sulle donazioni rilevano e devono essere assoggettati a registrazione in termine fisso anche gli atti formati all'estero aventi ad oggetto beni diversi da immobili e aziende esistenti nel territorio dello Stato, sempreché il donante sia residente nello Stato (articolo 2, comma 1, del TUS) ovvero, nel caso in cui il donante sia non residente, quando i beni siano "esistenti" nel territorio dello Stato (articolo 2, commi 2 e 3, del TUS). In tali ipotesi, come precisato dalla circolare n. 207 del 16 novembre 2000, dall'obbligo di registrazione dei suddetti atti discende l'assoggettamento del valore dei beni donati all'imposta sulle donazioni.

Alla luce di quanto esposto, la fattispecie oggetto della presente richiesta di consulenza, ossia l'atto di donazione formato all'estero, con il quale un soggetto residente all'estero disponga una donazione di beni e diritti anch'essi situati all'estero, non rileva ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni e non è soggetto a registrazione in termine fisso in Italia.

I documenti citati sono consultabili su sito www.agenziaentrate.gov.it.

**Firma su delega del DIRETTORE REGIONALE
Giovanna Alessio**

IL CAPO SETTORE

Antonio Giovanni Tangorra

(firmato digitalmente)