Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali

Risposta n. 310

OGGETTO*: *Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Tassazione atto di donazione formato all'estero
Articolo 2 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, residente in Italia, fa presente che il figlio, residente nel Regno Unito, intende effettuare in suo favore una donazione di denaro, non di modico valore, che possiede in deposito in un conto estero.

La donazione avverrebbe tramite bonifico bancario, con il quale la somma di denaro verrebbe trasferita su un conto corrente che il beneficiario istante possiede presso una banca anch'essa situata all'estero.

Premesso quanto sopra, l'istante chiede di conoscere quale sia il corretto trattamento tributario applicabile, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, alla fattispecie in esame, in cui il donante, residente all'estero, dona a favore del beneficiario, residente in Italia, una somma di denaro depositata all'estero.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che l'atto di donazione, formato all'estero, con il quale il figlio dispone, in suo favore, la donazione di una somma di denaro,

attualmente depositata su un conto corrente bancario costituito all'estero, non debba essere assoggettato ad imposta di donazione.

Ad avviso dell'istante, infatti, la predetta donazione non integra il presupposto territoriale di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di seguito TUS). Ai sensi del predetto articolo, se il donante non è residente nel territorio dello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti. L'istante afferma, infatti, che l'atto di donazione verrebbe formato all'estero e la somma da donare è depositata all'estero.

Né rileva, a parere dell'istante, la disposizione recata dal comma 1-bis dell'articolo 55 del citato TUS (introdotto dall'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342), ai sensi del quale *" 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. ..."*. Ciò, in quanto, osserva l'istante, la finalità della norma è quella di affermare l'obbligo di registrazione anche per le donazioni formali stipulate all'estero (fino ad allora) intassabili a causa del trapianto delle regole della territorialità proprie della legge di registro.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I criteri di territorialità dell'imposta sulle successioni donazioni sono dettati dall'articolo 2 del TUS che stabilisce *"1. L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero. 2. Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti"*.

In applicazione di tale disposizione, dunque, se il donante non risulta residente in Italia al momento della donazione, rilevano, ai fini dell'applicazione dell'imposta, solo i beni e diritti 'esistenti' sul territorio nazionale (c.d. principio della territorialità).

L'articolo 55 del TUS detta, inoltre, 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 DPR 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico dell'imposta di registro, 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 citato TUR, secondo il quale sono soggetti a registrazione, tra l'altro, *" ... 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, rilevavano, ai fini dell'imposta di registro e, quindi, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni (Circolare 16 novembre 2000, n. 207), solo gli atti formati all'estero che avevano 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, lett. n), della legge 21 novembre 2000, n. 342, è stato inserito il comma 1-bis all'articolo 55 del TUS. Tale disposizione, che non deroga ai criteri di territorialità dell'imposta previsti dal citato articolo 2 del TUS, 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. …."*.

Prima della citata modifica normativa (in virtù dei principi regolanti la territorialità agli effetti dell'imposta di registro ai sensi del citato articolo 2, comma 1, lett. d) del DPR n. 131/1986) gli atti aventi ad oggetto beni diversi da immobili o aziende siti in Italia non erano soggetti a registrazione in termine fisso, anche nel caso in cui il donante fosse residente nel territorio dello Stato, per il solo aspetto formale della stipula all'estero dell'atto.

Successivamente a tale modifica, invece, rilevano, ai fini dell'imposta sulle donazioni e devono essere assoggettati a registrazione in termine fisso anche gli atti formati all'estero aventi ad oggetto beni diversi da immobili ed 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).

Alla luce del suddetto quadro normativo, per stabilire se, nella fattispecie proposta con la presente istanza d'interpello, l'atto di donazione con bonifico da parte di un donante residente all'estero sia da assoggettare a tassazione in Italia, occorre esaminare se il bene oggetto di donazione possa essere considerato quale bene 'esistente' nel territorio dello Stato.

Al riguardo, il comma 3 del sopracitato articolo 2 del TUS, pone una presunzione di esistenza nel territorio dello Stato, tra l'altro, per *" ... e) i crediti, le cambiali, i vaglia cambiari e gli assegni di ogni specie, se il debitore, il trattario o l'emittente è residente nello Stato;…."*.

Considerato che il denaro (da trasferire in tale caso mediante bonifico bancario) non risulta tra i beni che, ai sensi del citato comma 3, si presumono 'esistenti' nel territorio dello Stato, si ritiene utile far riferimento alla disciplina dettata per le altre tipologie di beni, previste dalla citata lettera e), che presentano caratteristiche sostanzialmente analoghe al denaro.

Sul punto, si può quindi far riferimento all'assegno di ogni specie che si presume esistente nel territorio dello Stato *"se l'emittente è residente nello Stato"*.

Pertanto, per presumere l'esistenza nel territorio dello Stato del bene denaro, occorre, quale elemento di collegamento con lo Stato italiano, la residenza in Italia del soggetto emittente (l'assegno) con il quale si trasferisce la disponibilità del denaro a favore del beneficiario dell'atto di donazione.

In assenza di tale condizione, detto bene non si considera esistente nel territorio dello Stato e, dunque, il relativo atto di donazione da parte del donante residente all'estero, non rileva ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni in Italia.

Per le suesposte considerazioni, nella fattispecie di cui alla presente istanza d'interpello, si ritiene che il denaro, oggetto della donazione tramite bonifico, non sia da presumere quale bene esistente nello territorio dello Stato, nel presupposto che, come affermato nell'istanza ed ivi acriticamente assunto, il donante è residente all'estero.

Di conseguenza, non essendo detto atto soggetto ad imposta di donazione per mancanza del presupposto di territorialità, non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso dell'atto di donazione formato all'estero.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente