

Commissione Tributaria Regionale per la Liguria, Sezione/Collegio 1, n. 575 del 18/04/2016

«In tema di donazioni si applicano le aliquote agevolate previste per i familiari e, non per i coniugi, anche alle persone dello stesso sesso legate tra loro da un'unione civile giuridicamente valida in paese estero» (Massima non ufficiale)

LETTI gli atti.

UDITI in pubblica udienza il Giudice relatore, il difensore dell'appellante ed il rappresentante dell'Ufficio.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il signor V.J.I. ricorreva avverso l'avviso di liquidazione imposta e irrogazione sanzioni con cui l'Agenzia delle Entrate di Imperia recuperava a tassazione l'imposta sulle donazioni relativa ad un bonifico di Euro 520.000,00 operato in suo favore dal sig. A.R.C..

La parte lamentava:

- a) Che essendo detta somma destinata all'acquisto di un immobile scontante l'imposta di registro la stessa non avrebbe dovuto essere assoggettata ad imposta sulle donazioni;
- b) Che in ogni caso sussisterebbe carenza del presupposto di territorialità essendo il sig. A. residente all'estero e le somme trasferite al V. prelevate da un conto svizzero;
- c) Che anche volendo considerare detto trasferimento di denaro una donazione indiretta, avrebbe dovuto essere assoggettata ad imposta di registro in misura fissa e non ad imposta di donazione.
- d) Che sussistesse carenza di contraddittorio.

La Commissione Provinciale respingeva il ricorso motivando:

- a) Che nell'atto di compravendita immobiliare successivo al trasferimento della suddetta somma con cui il V. acquistava un immobile in Comune di Camporosso non veniva effettuato alcun richiamo al legame tra le due operazioni;
- b) Che la sussistenza della territorialità conseguiva al fatto che il bene donato (la somma di denaro) risultava esistente nello Stato italiano sotto forma di disponibilità nel conto corrente bancario del ricorrente;
- c) Che l'unione domestica di diritto svizzero esistente tra l'A. ed il V. non avesse alcun riconoscimento in Italia;
- d) Che vi era stato ampio contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso di liquidazione; ciò anche se non ve ne fosse giuridica necessità.

Appella il contribuente eccependo:

- 1) Nullità della sentenza per carenza assoluta di motivazione, non essendo stati considerati elementi fondamentali per l'assunzione della decisione, non fondata su alcun elemento giuridico;
- 2) Mancata applicazione dell'esclusione dell'imposta sulla donazione prevista dall'art. 1 comma 4 bis D. Lgs. 346/90;
- 3) Mancata applicazione dell'esclusione dell'imposta sulla donazione avente origine estera;
- 4) Mancata applicazione dell'imposta di registro in misura fissa essendosi la donazione formata all'estero;
- 5) Violazione della normativa in materia di famiglia della Carta Europea dei Diritti Umani e delle Libertà Fondamentali;
- 6) Errata applicazione dell'art. 56 bis D. Lgs. 346/90.

Si è costituito in giudizio l'Ufficio controdeducendo:

- 1) Che dai fatti emergerebbero i requisiti della donazione: la liberalità dell'A. e l'arricchimento del V.;
- 2) Che la normativa sulle donazioni indirette non troverebbe applicazione in mancanza di ogni menzione nell'atto di compravendita immobiliare della provenienza del denaro utilizzato per l'acquisto;
- 3) Che in quanto alla territorialità il denaro trasferito si sarebbe venuto a collocare materialmente a mezzo bonifico in un conto italiano; integrando così il presupposto territoriale;
- 4) Che l'unione domestica di diritto svizzero non godrebbe di alcun riconoscimento giuridico in Italia.

CONCLUSIONI DELLE PARTI:

Per l'appellante signor V.J.I.:

"chiede che codesta spett.le Commissione Tributaria Regionale di Genova, dopo aver esaminato il presente appello ed i documenti allegati voglia:

- In via principale, sotto il profilo di legittimità, in accoglimento delle motivazioni suesposte, riformare la sentenza emessa dalla CTP di Imperia e di conseguenza annullare l'avviso di liquidazione emesso all'Agenzia delle Entrate;

- In via di primo subordine, in accoglimento delle motivazioni suesposte, riformare la sentenza emessa dalla CTP di Imperia e di conseguenza annullare l'avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate, previa interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 2 comma 47, 49 e 52 del DL 262/2006 in relazione alla sussistenza fra le parti di una unione domestica riconosciuta dal diritto svizzero, con il riconoscimento delle franchigie previste per il coniuge;

- In via di secondo subordine, in accoglimento delle motivazioni suesposte, riformare la sentenza emessa dalla CTP di Imperia e, per l'effetto ridurre la pretesa tributaria applicando alla fattispecie concreta le aliquote e la franchigia previste dall'art. 56 bis del D. Lgs. 346/90;

- *In via di terzo subordine, in accoglimento delle motivazioni suesposte, riformare la sentenza emessa dalla CTP di Imperia, previa interpretazione costituzionalmente orientata dell'art.2 comma 47, 49 e 52 del DL 262/2006 in relazione alla sussistenza fra le parti di una unione domestica riconosciuta dal diritto svizzero, e per l'effetto ridurre la pretesa tributaria applicando alla fattispecie concreta le aliquote agevolate previste per i famigliari.*

Con vittoria delle spese processuali relative a questo ed al precedente grado di giudizio".

Per l'Agenzia delle Entrate Direzione provinciale di Imperia:

"Chiede a codesta onorevole Commissione Tributaria regionale:

1) Il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle spese del giudizio".

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo il contribuente lamenta una carenza assoluta di motivazione della sentenza appellata.

In realtà la sentenza della Commissione Provinciale di Imperia n. 50/03/14 risulta ampiamente articolata in parti nelle quali, dopo una ricostruzione relativa allo svolgimento del processo, vengono prese in esame puntualmente le eccezioni del ricorrente; la motivazione risulta adeguata riportando una succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto e la normativa richiamata a supporto della stessa appare conferente ed applicabile al caso concreto.

Al riguardo, è necessario precisare che tanto la giurisprudenza quanto la dottrina sono concordi nel ritenere che il vizio di omessa o insufficiente motivazione della sentenza sussiste ogniqualvolta *"nel ragionamento del giudice di merito sia riscontrabile la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, ovvero qualora l'estrema concisione della motivazione in diritto renda impossibile individuazione del thema decidendum e delle ragioni che stanno a fondamento del dispositivo"* (ex pluribus, Cassazione n. 2711/1990, n. 3282/1990, n. 5612/1998, n. 5101/1999, n. 1944/2001).

Non ravvisandosi le suddette condizioni il gravame deve essere dichiarato infondato.

Con il secondo motivo il contribuente lamenta la mancata applicazione dell'esclusione dell'imposta sulla donazione prevista dall'art. 1 comma 4 bis D.Lgs. 346/90 il quale prevede che:

"4-bis. Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto".

Nel caso di specie, peraltro, come rilevato dall'Ufficio, non risulta in alcun modo che il trasferimento di denaro tra l'A. e il V. risulti finalizzato all'acquisto di un immobile.

Non solo di tale finalità non risulta traccia nell'atto di compravendita immobiliare ma, anche volendo accedere ad una interpretazione che consenta di trovare al di fuori dell'atto la prova di ciò, tale prova non è stata fornita dal contribuente.

Conseguentemente anche il secondo motivo di appello deve essere rigettato.

Con il terzo motivo il contribuente lamenta la mancata applicazione dell'esclusione dell'imposta sulla donazione avente origine estera mentre con il quarto si duole della mancata applicazione dell'imposta di registro in misura fissa essendosi la donazione formata all'estero.

I motivi possono essere trattati congiuntamente.

L'art. 2 del D.lgs. 346/1990 delimita territorialmente la pretesa impositiva italiana in base alla residenza del donante alla data della stipula dell'atto di donazione.

"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."

Pertanto, se il donante è residente all'estero e anche i beni donati si trovano all'estero, non sussistono profili impositivi in capo al donatario italiano.

L'art. 55 comma 1 bis del succitato decreto prevede, a far data dal 1° luglio 2000, 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. 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."*

La disposizione recata dal comma 1-bis dell'articolo 55 del TUS, a giudizio del Collegio, non ha inteso derogare ai criteri di territorialità previsti, ai fini dell'imposta sulle donazioni, dall'articolo 2 del TUS.

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, come nel caso di specie, quando i beni siano *"esistenti"* nel territorio dello Stato (articolo 2, comma 1, del TUS). In tali ipotesi, dall'obbligo di registrazione dei suddetti atti discende l'assoggettamento del valore dei beni donati all'imposta sulle donazioni.

Dirimente per la decisione appare pertanto, nel caso di specie, essendo pacifica la residenza all'estero del donante, accertare la collocazione dei beni donati.

Secondo la Commissione Provinciale, conformemente alla tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, *"la disposizione che ha trasferito il denaro si è originata in territorio svizzero, ma il beneficio della donazione si è concretizzato nel territorio dello Stato Italiano, sotto forma di una cospicua disponibilità su conto corrente bancario"*.

La tesi è corretta; secondo la Suprema Corte di Cassazione, infatti, *"In tema di obbligazioni di pagamento di somma di denaro, qualora il pagamento avvenga a mezzo bonifico bancario, la liberazione del debitore si verifica solo allorquando la somma entra*

nell'effettiva disponibilità del creditore, a nulla rilevando il solo ordine di bonifico diretto alla banca da parte del debitore".(Cass. Sez. I; 5/6/2013 n. 14197).

Analogamente può ritenersi nel caso di cui trattasi che la donazione si sia perfezionata in Italia nel momento in cui il donatario ha avuto l'effettiva disponibilità sul proprio conto corrente della somma donata.

Con il sesto motivo di appello, che si ritiene di esaminare prima del quinto, il contribuente lamenta l'errata applicazione dell'art. 56 bis D. Lgs. 346/90.

Tale norma, peraltro, non pare oggi più vigente in quanto in contrasto con le nuove disposizioni sull'imposta di donazione, introdotte dal D.L. n. 262/2006.

Essa infatti, per la tassazione delle liberalità indirette individuate dall'Agenzia delle Entrate nel corso di accertamenti, non solo prevede l'applicazione di un'aliquota (sette per cento) che non corrisponde più a quella massima (otto per cento) oggi vigente; ma anche considera una franchigia unica di 350 milioni di vecchie lire per ciascun beneficiario quando, invece, oggi sono previsti vari importi di franchigia.

Inoltre per la tassazione delle liberalità indirette registrate volontariamente, l'art. 56-bis prevedeva, attraverso il rinvio all'art. 56, l'applicazione di aliquote (3, 5 e 7%) non più vigenti, in quanto espressamente abrogate dall'art. 2, comma 52, del D.L. n. 262/2006.

Deve pertanto concludersi che l'art. 56 bis D. Lgs. 346/90 non sia più vigente in applicazione dell'art. 2, comma 50, del D.L. n. 262/2006, in base al quale le disposizioni del D.Lgs. n. 346/1990, nel testo in vigore alla data del 24 ottobre 2001, si applicano soltanto se ed in quanto compatibili con le nuove norme.

Resta da esaminare il quinto motivo di appello, con il quale il contribuente donatario, legato al donante da una unione domestica di diritto svizzero, lamenta la violazione della normativa in materia di famiglia della Carta Europea dei Diritti Umani e delle Libertà Fondamentali.

La questione investe aspetti controversi.

Ancora recentemente la Corte di Cassazione (Sez. I, n. 2400/2015) ha formulato sul tema le seguenti considerazioni:

"La linea tracciata dalla Corte di Strasburgo in ordine al margine di apprezzamento degli Stati membri è rimasta coerente nelle sentenze Schalk and Kopf c. Austria del 24 giugno 2010, Gas e Dubois c. Francia del 15 marzo 2012 fino alla più recente Hamalainen c. Finlandia del 16 luglio 2014. L'art. 12, ancorché formalmente riferito all'unione matrimoniale eterosessuale, non esclude che gli Stati membri estendano il modello matrimoniale anche alle persone dello stesso sesso, ma nello stesso tempo non contiene alcun obbligo al riguardo. Nell'art. 8, che sancisce il diritto alla vita privata e familiare, è senz'altro contenuto il diritto a vivere una relazione affettiva tra persone dello stesso sesso protetta dall'ordinamento, ma non necessariamente mediante l'opzione del matrimonio per tali unioni. Questa esigenza, unita all'insussistenza dell'obbligo costituzionale o convenzionale di estendere il vincolo coniugale alle unioni omoaffettive, è stata ribadita dalla sentenza n. 170

del 2014 della Corte Costituzionale, nella quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale della disciplina normativa che fa conseguire in via automatica alla rettificazione del sesso lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio preesistente senza preoccuparsi di prevedere per l'unione divenuta omoaffettiva un riconoscimento e uno statuto di diritti e doveri che ne consenta la conservazione in una condizione coerente con l'art. 2 Cost. (e art. 8 Cedu). La Corte ha evidenziato che il contrasto si determina per il "passaggio da uno stato di massima protezione giuridica ad una condizione di assoluta indeterminazione (quale quella di tutte le relazioni tra persone dello stesso sesso nel nostro ordinamento n.d.r.)". Ciò determina la necessità di un tempestivo intervento legislativo".

Tale intervento legislativo risulta però allo stato attuale ancora in corso d'opera, essendo la legge sulle unioni civili stata approvata da un solo ramo del Parlamento.

Ciò detto, ritiene peraltro il Collegio che la questione non possa, come richiede l'Ufficio, essere definita semplicemente sulla base del fatto che attualmente non esista ancora in Italia un riconoscimento a livello normativo delle unioni civili delle coppie omosessuali.

Non mancano infatti né sentenze della magistratura che tali diritti riconoscono, né provvedimenti amministrativi che, richiamando dette sentenze, si incanalano nella medesima direzione.

Già con la sentenza n. 138 del 2010 la Corte Costituzionale ha affermato che all'unione omosessuale spetta il diritto di fondamentale di vivere liberamente una condizione di coppia e che il diritto all'unità della famiglia che si esprime nella garanzia della convivenza del nucleo familiare costituisce espressione di un diritto fondamentale della persona umana.

Successivamente la Corte di Cassazione (n.1328/2011 Pen.) ha stabilito che la nozione di "coniuge" prevista dall'art. 2 del D.Lgs. n. 30/2007 deve essere determinata alla luce dell'ordinamento straniero in cui il vincolo matrimoniale è stato contratto, per cui lo straniero che abbia contratto in Spagna un matrimonio con un cittadino dell'Unione dello stesso sesso deve essere qualificato come "familiare", ai fini del diritto al soggiorno in Italia.

Nel febbraio 2012, poi, il Tribunale di Reggio Emilia nel caso di un cittadino straniero che aveva contratto, in altro Stato dell'Unione, un matrimonio valido con un cittadino italiano dello stesso sesso, ha ritenuto che allo stesso poteva essere attribuita la qualità di "familiare".

Tale ultima sentenza è stata richiamata dal Ministero dell'Interno con la nota n. 8996 del 26/10/2012 relativa alla concessione del permesso di soggiorno ad un cittadino straniero.

Ritiene pertanto la Commissione che possa essere accolta la terza richiesta subordinata formulata dal contribuente in sede di conclusioni, con applicazione alla fattispecie concreta delle aliquote agevolate previste per i familiari (definiti dalla legge ""altri parenti fino al quarto grado).

Le spese del procedimento, tenuto conto della particolarità del caso e dei contrasti giurisprudenziali in materia, possono essere eccezionalmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

In riforma dell'impugnata sentenza dichiara applicabile alla fattispecie concreta l'imposta sulle donazioni nella misura prevista per i familiari.

Dichiara compensate tra le parti le spese di entrambi i gradi del giudizio.

Genova, 21 marzo 2016