

# **IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI**

## **DONAZIONE DI TITOLI DI STATO**

§§§

**1. SINTESI**

**2. LEX**

**3. STUDIO CNN**

**4. PRASSI**

**5. GIURISPRUDENZA**

**6. ABROGAZIONI**

## 1. SINTESI

Con la re-istituzione dell'imposta sulle successioni e donazioni ad opera dell'art. 2, comma 47, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla l. 24 novembre 2006, n. 286 (1), l'AE, richiamandosi a sua precedente prassi (cfr. *Risoluzione 23 aprile 1997 n. 82/E*) ritiene che, in forza dell'art. 59, n. 1, lettera b) del TUS, così come modificato dall'art. 10, d.l. 20 giugno 1996, n. 323, conv. in l. 8 agosto 1996, n.425 (2), alle donazioni di titoli del debito pubblico o di altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, si applichi l'imposta di donazione nella misura normale.

La dottrina notarile (cfr. *Studio Cnn 21 giugno 1996 N. 481 bis*) sostiene, anche se in via dubitativa, la tesi della esenzione da imposta di tali trasferimenti anche sulla base della attualità dell'articolo 85 del t.u. delle leggi in materia di debito pubblico, d.p.r. 14 febbraio 1963, n. 1343 (3)

La giurisprudenza della suprema corte (cfr. *Cassazione 9 dicembre 2008, n. 28883*) sposa la tesi del fisco.

Il d.P.R. n.1343/1963 è abrogato ad opera dell' art. 24 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla L. 6 agosto 2008, n. 13, art. 1, comma 1 (cd provvedimento "Taglia-leggi)

\*\*\*\*\*

(1) "E' istituita l' imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54."

(2) L'imposta si applica nella misura fissa prevista per l'imposta di registro ...  
b) per le donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, ad eccezione dei titoli di cui alle lettere h) ed i) dell'articolo 12.

(3) "i titoli di debito pubblico... sono esenti... dall'imposta di registro sui trasferimenti a titolo gratuito per atti tra vivi...".

Tale disposizione rimane in vigore anche a seguito dell'emanazione del D.P.R. 30 dicembre 2003, n.398 - Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di debito pubblico - in quanto non espressamente abrogata dall'art. 82 del medesimo D.P.R. 398.

## 2. LEX - D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346

## Articolo 59

*Applicazione dell'imposta in misura fissa.*

1. L'imposta si applica nella *misura fissa* prevista per l'imposta di registro:
  - a) per le donazioni di beni culturali vincolati di cui all'art. 12, lettera g), a condizione che sia presentata all'ufficio del registro l'attestazione prevista dall'art. 13, comma 2, salvo quanto stabilito nei commi 3, 4 e 5 dello stesso articolo;
  - b) per le donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, *ad eccezione dei titoli di cui alle lettere h) ed i) dell'articolo 12.* \*\*\*
2. (Omissis).
3. Se i beni di cui al presente articolo sono compresi insieme con altri beni o diritti in uno stesso atto di donazione, del loro valore non si tiene conto nella determinazione dell'imposta a norma dell'art. 57.

\*\*\* Lettera così sostituita dall'art. 10, d.l. 20 giugno 1996, n. 323, conv. in l. 8 agosto 1996, n. 425.

## Articolo 62

*Agevolazioni.*

1. Restano ferme le agevolazioni previste da altre disposizioni di legge.

### **3. STUDIO CNN 21 giugno 1996 N. 481 bis**

PRIME OSSERVAZIONI SULLE DISPOSIZIONI DI INTERESSE  
NOTARILE CONTENUTE NELLA MANOVRA PRODI

(...)

IMPOSTA SULLE DONAZIONI

1. Aumento imposta fissa di donazione

Comma 10

In conseguenza di tale aumento, è stato modificato l'art. 59, comma 1, del t.u. delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346), prevedendo perciò l'adeguamento dell'imposta ivi contemplata a quella in misura fissa propria dell'imposta di registro; peraltro, con ulteriore

modificazione dell'articolo da ultimo citato (art. 59, comma 1, lettera b), l'imposta fissa si applica alle donazioni di beni culturali e di ogni altro bene o diritto ancorché dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, ad eccezione delle donazioni aventi ad oggetto titoli del debito pubblico, buoni ordinari del Tesoro, certificati di credito del Tesoro e degli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati.

## 2. Titoli del debito pubblico

### Comma 10

Per l'espressa eccezione di cui sopra, secondo l'intento governativo, le donazioni di tali titoli sarebbero soggette a tassazione proporzionale.

Ma, a seguito di un esame letterale e sistematico delle norme, potrebbe conseguire che le predette donazioni siano esenti da imposta, anche in misura fissa. Infatti, l'articolo 85 del t.u. delle leggi in materia di debito pubblico (d.p.r. 14 febbraio 1963, n. 1343 che, in forza dell'art. 62 del d.lgs. n. 346/90 e` tuttora in vigore, recita: "i titoli di debito pubblico... sono esenti... dall'imposta di registro sui trasferimenti a titolo gratuito per atti tra vivi...".

Se il legislatore, pertanto, avesse voluto assoggettare ad imposta proporzionale tali titoli, probabilmente lo avrebbe dovuto prevedere espressamente.

## 4. PRASSI

### **Risoluzione 23 aprile 1997 n. 82/E**

(...)

*" Come e' noto, con il citato D.L. 20 giugno 1996, n.323, l'art.59 del T.U. n.346 del 1990 e' stato modificato in modo tale da escludere l'applicabilità della sola imposta fissa di registro alle donazioni aventi ad oggetto titoli di Stato, garantiti dallo Stato o ad essi equiparati, le quali, pertanto, sono sottoposte al tributo nella misura normale"*

## 5. GIURISPRUDENZA

## 5.1. Commissione Tributaria Provinciale di Verona

(...)

### Motivi della decisione

L'Ufficio sembra individuare nella modifica apportata dall'art. 10 comma 10 - lettera c) - n. 2 del D.L. 323/1996 all'art. 59 del Dlgs 346/90 la volontà del Legislatore di escludere dal trattamento fiscale di esenzione le donazioni di titoli di Stato.

A tale riguardo va ricordato che l'art. 85 del T.U. sul debito pubblico (D.P.R. 1343/1963) espressamente esclude da ogni imposta i trasferimenti a titolo gratuito per atti tra vivi dei titoli del debito pubblico.

Il nuovo T.U. delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di debito pubblico (D.P.R. 398/2003) apporta modifiche alle precedenti norme abrogando espressamente numerosi articoli del D.P.R. 1343/1963, ma lascia intatta l'esenzione non modificando il citato art. 85.

L'art. 2, comma 49 - lettera c) - del D.L. 03/10/2006 n. 262, convertito in legge n. 296/2006 (art. 1, comma 77) introduce, per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti, una nuova forma di imposizione fiscale ma non tocca il principio di esenzione di cui al T.U. citato.

Il riferimento, da parte dell'art. 59, comma 1, del Dlgs 346/1990, a seguito della modifica apportata dall'art. 10, comma 10 - lettera c) - n. 2 del D.L. 323/1996, all'art. 12 dello stesso Dlgs 346/90 (che parla di "attivo ereditario") non deve trarre in inganno in quanto il riferimento all'art. 59 viene fatto solo per stabilire quali debbano essere i titoli esenti dall'imposta a norma di legge.

Non è quindi possibile individuare nella modifica legislativa apportata all'art. 59 la volontà del legislatore di escludere il trattamento tributario di esenzione tradizionalmente sempre riservato ai trasferimenti gratuiti dei titoli di Stato che non solo sono esenti dall'imposta ma, a differenza di altri beni o diritti esenti, non sono nemmeno soggetti ad imposta fissa.

La complessità della materia trattata e la particolarità della questione interpretativa costituiscono giusti motivi per dichiarare compensate tra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

Verona 14 novembre 2008

## 5.2. Cassazione, sentenza 9 dicembre 2008, n. 28883, sez. v civile (conf.)

*Tributi erariali indiretti (riforma tributaria del 1972) Imposta sulle successioni e donazioni Imposta sulle donazioni Aliquote - Donazione di titoli pubblici - Art. 59, comma primo, del d.lgs. n. 346 del 1990 - Assoggettamento ad imposta fissa - Modificazione ad opera dell'art. 10, comma decimo, del d.l. n. 323 del 1996 - Conseguenze - Imposta proporzionale - Applicabilità - Fondamento.*

In tema di imposta sulle donazioni, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 10, comma decimo, del d.l. 20 giugno 1996, n. 323 (convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1996, n. 425) - che ha modificato l'art. 59, primo comma, lettera b), del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, limitando l'applicabilità dell'imposta nella misura fissa prevista per l'imposta di registro alle sole donazioni di beni o diritti dichiarati esenti dall'imposta da norme di legge -, le donazioni di titoli del debito pubblico o di altri titoli dello Stato, garantiti dallo Stato o equiparati sono divenute assoggettabili ad imposta in misura proporzionale, non assumendo alcun rilievo l'art. 62 del d.lgs. n. 346 cit., in quanto la fattispecie è disciplinata esclusivamente dall'art. 59, né l'art. 85 del d.P.R. 14 febbraio 1963, n. 1343, da ritenersi implicitamente abrogato per incompatibilità con la nuova disposizione.

*Riferimenti normativi:* Decreto Legisl. 31/10/1990 n. 346 artt. 12 *octies*, 12 *novies*, e art. 59, c. 1 n. 2; Decreto Legisl. 20/06/1996 n. 323 art. 10, c. 10; Legge 08/08/1996 n. 425.

## **6. ABROGAZIONI**

**6.1.** D.P.R. 30 dicembre 2003 n.398 - Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di debito pubblico.

Articolo 82 - Abrogazioni di norme

1. Con l'entrata in vigore del presente testo unico sono abrogati l'articolo 1, gli articoli dal 4 al 10, gli articoli 12 e 13, gli articoli dal 15 al 18, l'articolo 24, l'articolo 26, dall'articolo 33 al 40, dall'articolo 41 al 47, l'articolo 59, dall'articolo 62 al 68, l'articolo 70, l'articolo 72, l'articolo 74, gli articoli 78 e 79, l'articolo 81, gli articoli 83 e 84, dall'articolo 86 all'88, dall'articolo 90 al 95 del decreto del Presidente della Repubblica 14 febbraio 1963, n. 1343; il decreto ministeriale 27 maggio 1993, così come modificato dall'articolo 3 del decreto ministeriale 5 gennaio 1995.

**6.2.** Il D.P.R. n.1343/1963 (Approvazione del Testo Unico delle Leggi in materia di debito pubblico) abrogato - con effetto dal 21 dicembre 2008 - in base all' art. 24 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla L. 6 agosto 2008, n. 13, art. 1, comma 1 (cd provvedimento "Taglia-leggi)

\*\*\*\*\*