



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI ANCONA

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	STORTI	DAVIDE	Presidente
<input type="checkbox"/>	BASCUCCI	SANTE	Relatore
<input type="checkbox"/>	GARULLI	MONICA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1461/2015
depositato il 03/11/2015

- avverso la sentenza n. 129/2015 Sez:4 emessa dalla Commissione Tributaria Provincia
di PESARO

contro:
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI PESARO-URBINO

proposto dall'appellante:

difeso da:
BASCHETTI GABRIELE
VIA NUOVA CIRCONVALLAZIONE 57/B 47900 RIMINI RN

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° SUCCESIONI 2012

- sull'appello n. 1462/2015
depositato il 03/11/2015

- avverso la sentenza n. 130/2015 Sez:4 emessa dalla Commissione Tributaria Provincia
di PESARO

contro:
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI PESARO-URBINO

proposto dall'appellante:

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 1461/2015 (riunificato
~~1462/15~~ ~~1463/15~~ ~~1464~~)

UDIENZA DEL

17/05/2016 ore 15:00

N°
596/2016

PRONUNCIATA IL:

17 MAG. 2016

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

20 SET. 2016

Il Segretario

Raffaella De Santis
colto
Il Segretario



SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 1461/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

17/05/2016 ore 15:00

(segue)

difeso da:

BASCETTI GABRIELE
VIA NUOVA CIRCONVALLAZIONE 57/B 47900 RIMINI RN

Atti impugnati:

ATTO CONTESTAZI n° SUCCESIONI 2012

- sull'appello n. 1463/2015
depositato il 03/11/2015

- avverso la sentenza n. 131/2015 Sez:4 emessa dalla Commissione Tributaria Provincia
di PESARO

contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI PESARO-URBINO

proposto dall'appellante:

difeso da:

BASCETTI GABRIELE
VIA NUOVA CIRCONVALLAZIONE 57/B 47900 RIMINI RN

Atti impugnati:

A.LIQ.IRR.SANZ. n° SUCCESIONI 2012

- sull'appello n. 1464/2015
depositato il 03/11/2015

- avverso la sentenza n. 132/2015 Sez:4 emessa dalla Commissione Tributaria Provincia
di PESARO

contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI PESARO-URBINO

contro:

AG. RISCOSSIONE VARESE EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE S.P.A.

proposto dall'appellante:

difeso da:

BASCETTI GABRIELE
VIA NUOVA CIRCONVALLAZIONE 57/B 47900 RIMINI RN

Atti impugnati:

CARTELLA DI PAGAMENTO n° SUCCESIONI 2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il presente processo riguarda le seguenti impugnazioni:

1. appello proposto da _____ avverso la sentenza n. 129/04/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro del 27/2/2015 depositata il 17/3/2015;
2. appello proposto da _____ avverso la sentenza n. 130/04/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro del 27/2/2015 depositata il 17/3/2015;
3. appello proposto da _____ avverso la sentenza n. 131/04/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro del 27/2/2015 depositata il 17/3/2015;
4. appello proposto da _____ avverso la sentenza n. 132/04/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro del 27/2/2015 depositata il 17/3/2015.

Con separati atti di impugnazione la contribuente domandava altresì la sospensione delle sentenze impugnate e la riunione dei processi.

All'udienza del 9/2/2016 questa Commissione, riuniti gli appelli, concedeva la sospensione provvisoria dell'esecutività delle sentenze impugnate e rinviava il processo all'odierna udienza nella quale le parti comparse insistevano nelle loro conclusioni già in atti illustrate.

L'OGGETTO DELLE CAUSE

Per l'inquadramento della vicenda nel suo complesso occorre richiamarsi all'avviso di liquidazione d'imposta e di irrogazione di sanzioni dell'Agenzia delle Entrate di Pesaro – Urbino n. _____ del 12/12/2012 nel quale sono descritti i fatti posti a fondamento della pretesa tributaria e dal quale, anche esaminando gli atti prodotti dalle parti, si ricava che:



• in data 19/9/2012 era stato registrato telematicamente l'atto notarile datato 11/9/2012 rep. raccolta rogitato dal notaio del collegio notarile di Pesaro – Urbino avente ad oggetto “deposito di atto estero” nel quale si attestava che:
a. con atto rogitato dal notaio sammarinese dott. del 29/7/2011 rep. – registrato a San Marino in data 5/4/2012 - , cittadino italiano nato a il e residente nella Repubblica di San Marino, donava alla nipote

“oltre a beni esistenti nella Repubblica di San Marino” i seguenti crediti:

1. intera quota di partecipazione nella società corrente in Rimini in pari all'88% dell'intero capitale sociale al quale viene attribuito un valore di € 2.640.000,00;
2. diritti sul mandato fiduciario in essere con la società fiduciaria . corrente nella Repubblica di San Marino pari al 21% dell'intero capitale sociale al quale è stato attribuito un valore di € 360.000,00;
3. credito di € 1.673.448,48 nei confronti della società

b. con atto rogitato dal notaio sammarinese dott. del 25/8/2011 registrato a San Marino in data 20/7/2012 dichiarava di accettare la donazione di cui sopra;

c. con atto rogitato dal notaio sammarinese dott. del 18/6/2012 registrato a San Marino in data 20/6/2012 la società con sede nella Repubblica di San Marino ha ceduto a (che ha accettato) la quota pari al 12% del capitale di tale società;



- in occasione della registrazione dell'atto notarile datato 11/9/2012 rep. > raccolta rogitato dal notaio > erano stati allegati gli atti sopra richiamati ed, in particolare, l'atto di donazione del notaio dott > del 29/7/2011 sopra citato nel quale si dava atto che > cittadino italiano residente a > (RSM) donava alla nipote >
- 1) quota di partecipazione pari al 45% alla società > corrente nella Repubblica di San Marino (valore di € 33.750,00);
 - 2) quota di partecipazione pari al 45% alla società > corrente nella Repubblica di San Marino (valore di € 23.220,00);
 - 3) n. 1750 azioni della società > corrente nella Repubblica di San Marino pari al 35% del capitale sociale;
 - 4) *“partecipazione e finanziamento nella società > s come da scheda allegata”.*

In tale atto di donazione si legge inoltre:

- *“art. 3) Il dott. > ... costituisce sulle quote ed azioni oggetto della presente donazione un onere di sostenere economicamente la sorella > per le proprie necessità qualora le somme costituite a favore della curatela non risultassero sufficienti. L'onere è ovviamente inteso fino al valore dei beni oggetto del presente atto di donazione”;*
- *“art. 4): Il dott. > precisa di avere già stipulato due precedenti atti di donazione a favore della nipote >”.*

Preso atto di quanto sopra l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che:



- nel caso di donazione con onere, il reale beneficiario della donazione deve essere ritenuto, da un punto di vista fiscale ai sensi della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/2008, colui in favore del quale la donazione è effettuata e, dunque, nel caso di specie : su tale donazione, essendo la beneficiaria nipote del donante, va applicata l'imposta del 4% ai sensi dell'art. 58 – comma 1[^] - D.Lvo 31/10/1990 n. 346;
- quanto al credito di € 1.673.448,48 donato a essendo ugualmente costei nipote del donante, va applicata l'imposta di donazione del 4% ai sensi dell'art. 2 – comma 49[^] - D.L. 3/10/2006 n. 262 convertito nella L. 24/11/2006 n. 286;
- non può essere detratta la franchigia poiché l'atto di donazione non contiene la dichiarazione di cui all'art. 57 – comma 2[^] - D.Lvo n. 346/90;
- poiché l'atto di donazione è stato registrato tardivamente oltre il termine di giorni sessanta di cui al combinato disposto ex artt. 55 – comma 1[^] bis – D.Lvo n. 346/90 e 13 D.P.R. 26/4/1966 n. 181, va altresì applicata la sanzione pari al 120% dell'imposta di donazione.

Nell'impugnata sentenza n. 129/04/15 il Giudice di primo grado ha ritenuto, con motivazione che tuttavia non esamina tutti i motivi di ricorso, che qualunque atto di donazione, ancorché formato all'estero, avente come beneficiario un soggetto residente in Italia, è soggetto all'imposta di registrazione di cui al D.P.R. n. 131/86.

Secondo la sentenza, poi, i medesimi atti sono altresì soggetti all'imposta sulle donazioni “... poiché il presupposto dell'imposta va individuato nel trasferimento per scopo di liberalità di un diritto o della titolarità di un bene senza che abbia rilevanza la forma dell'atto.”.



In data 12/12/2012 l'Amministrazione Finanziaria ha poi emesso l'atto di contestazione n. _____ el quale ha dato atto:

- che nell'atto di donazione di cui sopra, recepito nell'atto a ministero del notaio _____ dell'11/9/2012 registrato in data 19/9/2012, _____ aveva reso dichiarazioni non veritiere poiché aveva omesso di attestare che in precedenza aveva ricevuto dal medesimo donante altre donazioni e che anche la sorella _____ era già stata beneficiata dallo zio;
- che infatti il notaio _____, all'uopo richiesto, aveva prodotto precedenti atti di donazione di _____ in favore di _____ per un complessivo valore di € 6.212.864,00 nonché precedenti donazioni in favore di _____ per un valore complessivo di € 1.058.922,88.

Con tale atto, l'Agenzia delle Entrate applicava pertanto, ai sensi dell'art. 57 – comma 2^o - D.Lvo n. 346/90, una sanzione pecuniaria.

Interposto ricorso avverso tale provvedimento, con la sentenza n. 130/4/2015 il Giudice ha ritenuto che in caso di plurime donazioni opera l'istituto del coacervo in forza del quale "*...è necessario sommare al valore dei beni assoggettati a tassazione quello di tutte le donazioni pregresse disposte in favore dei donatari.*".

Anche con tale sentenza, dunque, veniva respinto il ricorso proposto da _____

Successivamente, in data 8/2/2013, l'Agenzia delle Entrate di Pesaro – Urbino emetteva l'avviso di liquidazione n. _____ con il quale contestava:

- che l'atto datato 3/8/2010 rep. _____ rogato da parte del notaio sanmarinese dott. _____ con il quale _____



aveva donato alla nipote _____ cittadina italiana residente in Italia, crediti, polizze, conti correnti e certificati di deposito per un importo complessivo di € 6.083.081,27 ed il successivo atto di accettazione rogato dal notaio sanmarinese dott.

_____ in data 25/8/2011 dovevano essere registrati in Italia ai sensi dell'art. 55 – comma 1[^] *bis* – D.L.vo 31/10/1990 n. 346 entro sessanta giorni;

- che la donazione di cui sopra era soggetta all'imposta sulle donazioni ai sensi dell'art. 49 – comma 2[^] - D.L. 3/10/2006 n. 262 con aliquota del 4% da applicare su una base imponibile costituita anche dal precedente atto di donazione intercorso fra le parti del valore complessivo di € 56.970,00 (atto pubblico del 28/1/2010 con repertorio n. _____ a rogito del notaio sanmarinese dott.

_____ : sulla somma del valore di tali due donazioni va applicata la franchigia di € 1.000.000,00.

Conseguentemente l'Amministrazione Finanziaria ha proceduto alla registrazione d'ufficio dell'atto *de quo* ai sensi dell'art. 15 D.P.R. n. 131/86 ed ha applicato le relative sanzioni.

Proposto ricorso anche avverso tale atto, il Giudice di prime cure con la sentenza n. 131/04/15 del 27/2/2015 ha ritenuto:

1. *“una donazione comportante effetti immediati alla data della stipula consente di conoscere i fatti e gli eventi accaduti solo fino a quel momento.”* (?);
2. *“la questione sollevata dalla ricorrente relativa a condizione sospensiva dell'atto è comunque quella di un atto che produce effetti traslativi che – come tale – va tassato secondo il trattamento tributario delle donazioni.”* (?);
3. tutti gli atti di donazione, ancorché formati all'estero in favore di cittadini italiani residenti in Italia, vanno registrati.



Da ultimo, va poi dato atto che Equitalia s.p.a. ha emesso la cartella di pagamento n. _____ notificata a _____ in data 14/6/2013 con la quale le ha ingiunto il pagamento della somma di € 486.203,06 entro sessanta giorni dalla notifica in relazione al ruolo n. _____ scaturente dall'avviso di accertamento n. _____ del 12/12/2012 di cui si è dato sopra contezza.

Interposto ricorso, la Commissione Tributaria di Pesaro con sentenza n. 132/04/15 del 27/2/2015 ha ritenuto:

- che il ricorso andava respinto in quanto inammissibile poiché avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Varese era pendente un “... *giudizio avente ad oggetto il medesimo atto impugnato con la medesima questione ed il giudizio nella Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro è successivo ...*”;
- che l'iscrizione a ruolo era corretta in quanto la pretesa tributaria originaria relativa alla riscossione dell'imposta di registro di cui all'art. 56 D.P.R. n. 131/86 non era stata sospesa.

I MOTIVI DI APPELLO

Avverso la sentenza n. 129/04/15 _____ ha interposto appello assumendo:

a1) nullità della sentenza per vizio di omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. Si osserva che il Giudice di prime cure ha “... *completamente omesso di statuire sulle diverse questioni introdotte dalla ricorrente, incorrendo in un vizio di nullità per omessa pronuncia.*”. In particolare, si rileva che la Commissione Tributaria Provinciale ha “concentrato” la sua attenzione sulla questione relativa al fatto di stabilire se si verteva in un'ipotesi di donazione



sottoposta a condizione sospensiva o meno ed ha totalmente trascurato di accertare quale sia la disciplina applicabile nel caso di specie;

a2) la decisione è errata in punto di diritto per violazione del c.d. principio di territorialità dell'imposta nella fattispecie contenuto nella previsione di cui all'art. 2 D.Lvo n. 346/90 in forza del quale deve trovare applicazione il criterio della "residenza del donante" con conseguente assoggettamento dell'atto di donazione al solo diritto successorio sammarinese. Secondo l'appellante "... *la donazione stipulata all'estero, quand'anche il donante sia residente all'estero, deve sì essere registrata nel caso in cui il beneficiario sia residente in Italia, ma con l'obbligo fiscale circoscritto ai beni presenti nello Stato Italiano.*" Ne deriva allora che i seguenti beni non possono formare oggetto di imposta di successione:

- quota di partecipazione alla società corrente nella
Repubblica di San Marino;
- quota di partecipazione alla società
corrente nella Repubblica di San Marino;
- azioni della società corrente nella
Repubblica di San Marino.

a3) anche in relazione ai crediti oggetto di donazione che afferiscono a rapporti giuridici esistenti nello Stato non può essere applicata l'imposta di donazione. Ed invero, per quel che concerne la donazione della quota di partecipazione alla società corrente in Italia deve essere evidenziato che essa "... *non è soggetta ad imposta ai sensi dell'art. 3 – comma 4 ter – D.Lvo n. 346/90 in quanto trattasi di donazione a favore di discendente di quota sociale mediante la quale è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359 – comma 1^o - n. 1) c.c.*" Nell'atto di donazione è invero contenuto l'obbligo in forza del quale si impegna a



detenere la quota per almeno cinque anni a pena di decadenza “... dal beneficio con il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 D.Lvo 18/12/1997 n. 471 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.”.

Tali requisiti sussistono nel caso di specie, atteso che nipote del donante ed il credito partecipativo riguarda la misura dell'88% delle quote della società del valore di € 2.640.000,00. Ne deriva allora che possono formare oggetto di imposta sulle donazioni solo i seguenti beni:

- 1) il 12% delle quote della del valore di € 360.000,00;
- 2) il credito vantato dal donante nei confronti della società pari ad € 1.673.448,48

per un totale di base imponibile pari ad € 2.033.448,48 (imposta del 4% pari ad € 81.338,00 pari a quanto versato a titolo di registrazione dell'atto da parte dell'appellante).

a4) poiché la donazione è gravata da un onere in favore di “l'Ufficio avrebbe dovuto notificare due distinti avvisi di liquidazione.”. In ogni caso, è evidente che si tratta di donazione sottoposta a condizione con la conseguente applicazione del disposto di cui all'art. 58 D.Lvo n. 546/90 in forza del quale “Per le donazioni sottoposte a condizione, si applicano le disposizioni relative all'imposta di registro.” con conseguente richiamo alla previsione di cui all'art. 27 D.P.R. n. 181/86;

a5) nella denegata ipotesi in cui si volesse ritenere sottoponibile ad imposta di donazione l'intera massa donata del valore complessivo di € 5.633.418,48 spetterebbe all'appellante il riconoscimento della franchigia di cui all'art. 2 – comma 49[^] - D.L. n. 262/06 pari ad € 1.000.000,00 per ciascuna beneficiaria () Applicata alla



base imponibile così ottenuta (€ 5.633.418,48 - € 2.000.000, pari ad € 3.633.418,48) l'imposta con aliquota del 4% pari ad € 145.336,74 e detratta da tale somma quanto versato a titolo di registrazione dell'atto (€ 81.506,00) si otterrebbe la somma sulla quale calcolare interessi e sanzioni;

a6) omessa pronuncia della sentenza in punto di richiesta di esclusione delle sanzioni ed interessi.

Avverso la sentenza n. 130/04/15 ha interposto appello assumendo:

b1) l'omessa indicazione dell'atto rogitato dal notaio della pregressa donazione intercorsa fra le parti costituisce una mera violazione formale non punibile ai sensi dell'art. 10 – comma 3^o - della L. 212/2006 e 6 – comma 5 *bis* – D.Lvo n. 472/97 in quanto tale “omissione” non ha comportato “... alcun ostacolo all'attività di controllo dell'Ufficio”, non ha determinato un'elusione nell'applicazione dell'istituto del coacervo previsto dall'art. 57 D.Lvo n. 346/90 e non si è tradotta in un'evasione d'imposta;

b2) nullità della sentenza per omessa pronuncia sulla questione di cui al punto che precede: il Giudice di primo grado invero si è limitato a richiamarsi all'istituto del c.d. coacervo senza spiegare perché nel caso di specie vi sia stata violazione di tale disciplina: “la sentenza non solo si sostanzia in una mera formula di stile, ma non è neppure inerente al punto di diritto sollevato dalla ricorrente.”;

b3) violazione dell'art. 57 – comma 2^o - D.Lvo n. 546/90 in punto di determinazione della sanzione. Siffatta norma stabilisce infatti che in caso di violazione della disciplina sul coacervo, si applica “... la pena pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta evasa.”. Per contro



L'Amministrazione Finanziaria ha determinato la sanzione nel seguente modo: *“.. si applica la pena pecuniaria ... pari ad € 80.000,00 calcolata applicando l'aliquota del 4% .. prevista per le donazioni tra parenti in linea retta sulla base imponibile di € 2.000.000,00 corrispondente alla franchigia di € 1.000.000,00 per ciascuna delle due* ” Tale *modus operandi* è *contra legem* ed anche immotivato. La sentenza impugnata ha ommesso totalmente di esaminare tale motivo di ricorso.

I motivi di impugnazione della sentenza n. 131/04/15 sono i seguenti:

c1) nullità della sentenza per omessa pronuncia sui motivi posti a fondamento del ricorso e per avere esaminato una sola questione (natura di atto di donazione sottoposto a condizione sospensiva) neppure introdotta nel ricorso;

c2) violazione del disposto di cui all'art. 2 D.L.vo n. 346/90 in punto di “territorialità dell'imposta” - come sopra più diffusamente illustrato - in forza del quale la donazione *de quo* non poteva formare oggetto di imposta di successione, pena l'applicazione di una doppia imposizione. In altre parole, pur dovendo l'atto di donazione essere sottoposto a registrazione ed alla relativa imposta, esso non va comunque sottoposto ad imposta di donazione: *“.. l'estensione dell'obbligo di registrare l'atto di donazione non implica un mutamento del regime fiscale suo proprio che è e resta fissato dalle disposizioni fondamentali del T.U.S.”;*

c3) erronea determinazione delle sanzioni ed interessi.

La sentenza n. 132/04/15 è impugnata sulla scorta dei seguenti motivi:

d1) la notifica dell'avviso di liquidazione da parte dell'Agenzia è avvenuto oltre il sessantesimo giorno rispetto alla registrazione telematica dell'atto da parte del notaio con contestuale versamento dell'imposta. Ciò comporta che l'Agenzia delle Entrate poteva o

richiedere un'imposta c.d. complementare (con conseguente iscrizione a ruolo di una somma pari ad 1/3 della imposta accertata) oppure richiedere un'imposta c.d. suppletiva con conseguente impossibilità di procedere ad iscrizione a ruolo *“In entrambi i casi, l’Agenzia non aveva titolo per riscuotere, in pendenza di giudizio, l’intera imposta accertata.”*. Anche l’iscrizione a ruolo per intero delle sanzioni è affetta dalla medesima illegittimità;

d2) mancanza di motivazione della sentenza sulle questioni di cui al punto che precede già sollevate nel ricorso di primo grado.

LE CONTRODEDUZIONI

L’Amministrazione Finanziaria ha depositato tempestivi atti di controdeduzione in ciascun processo che possono così sintetizzarsi:

In merito all’appello avverso la sentenza N. 129/04/15 osserva l’Agenzia delle Entrate:

A1) la sentenza non è affetta da nullità per grave difetto di motivazione, posto che *“... con tutta evidenza i Giudici di primo grado hanno preso posizione anche sulla presunta violazione del principio di territorialità ...”* avendo ritenuto che la donazione oggetto della presente vicenda deve essere assoggettata all'imposta sulle donazioni di cui al D.L.vo n. 346/90;

A2) il Giudice di primo grado non ha preso in considerazione la dedotta eccezione di errore di calcolo nella determinazione della base imponibile (con violazione dell’art. 3 – comma 4[^] - D.L.vo n. 346/90) poiché tale questione *“... era stata introdotta solo a seguito di memoria illustrativa ex art. 32 D.L.vo n. 346/92 ...”*; ed invero: *“... le memorie illustrative costituiscono argomentazioni meglio formulate di quanto sostenuto nel ricorso con cui non possono essere fatte valere nuove eccezioni di rito o di merito non rilevabili anche d’ufficio.*



Pertanto sulla specifica eccezione l'Ufficio eccepisce la violazione dell'art. 57 D.Lvo n. 546/92 ...”;

A3) è inesatto affermare che la donazione *de quo* sia sottoposta a condizione sospensiva. Al contrario, la previsione in forza della quale, accettando la donazione, si è “impegnata” a provvedere ai bisogni della sorella *Vita natural* durante costituisce un onere ex art. 793 c.c. perché “... *l'onere si distingue dalla condizione sospensiva perché rispetto a questa obbliga ma non sospende ...*”. In definitiva “... *nel caso oggetto della presente controversia, non si può parlare di una condizione sospensiva apposta alla donazione, per l'ovvia ragione che gli effetti dell'atto di donazione non sono stati sospesi in attesa dell'avveramento di nessuna condizione.*”.

A4) la base imponibile dell'imposta di donazione deve essere costituita dalla valore di tutti i beni donati poiché “*A norma dell'art. 2 D.Lvo n. 346/90 l'imposta di donazione è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, anche se esistenti all'estero. Se alla base della donazione il donante non è residente in Italia, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni donati che si trovano in Italia. Tale norma comporta che sono soggette all'imposta: tutte le donazioni poste in essere da donanti residenti in Italia (ovunque si trovino i beni donati) e tutte le donazioni poste in essere da donanti non residenti, se il bene donato è in Italia. Questa disciplina, tuttavia, è da armonizzare con quanto disposto dall'art. 55 – comma 1[^] bis – D.Lvo n. 346/90 (introdotto dall'art. 69 della L. n. 342/2000) il quale impone l'obbligo di registrazione in termine fisso per le donazioni dirette ed indirette formate all'estero nei confronti dei beneficiari residenti in Italia.*” A parere dell'Amministrazione Finanziaria un'interpretazione armonizzata delle due norme “... *induce a ritenere che, da un lato, siano soggette ad imposta sulle donazioni tutte le donazioni poste in essere da donanti italiani, nonché tutte le*



donazioni poste in essere da donanti non residenti nello Stato che abbiano ad oggetto beni che si trovino in Italia e, dall'altro, che l'imposta di donazione trovi applicazione anche alle donazioni formate all'estero se il donatario risiede in Italia.”;

A5) precisato che l'atto di donazione è stato registrato oltre il termine fisso di giorni sessanta previsto dal combinato disposto degli artt. 55 – comma 1[^] bis – D.Lvo n. 346/90 e 13 D.P.R. n. 131/86, deve essere applicata una sanzione “... pari al 120% dell'imposta di donazione dovuta ai sensi dell'art. 69 D.P.R. n. 181/86 e del 100% dell'imposta di bollo ai sensi dell'art. 25 D.P.R. n. 642/72, oltre gli interessi legali.”. Poiché, come si è già illustrato, non si versa in un'ipotesi di atto da registrare sottoposto a condizione sospensiva non assume rilievo alcuna altra disposizione ai fini del calcolo della sanzione e dei relativi interessi.

In riferimento ai motivi di appello proposti avverso la sentenza N. 130/04/15, l'Agenzia delle Entrate ha così controdedotto:

B1) la sentenza non è affetta da nullità per difetto di motivazione in quanto il Giudice di primo grado ha comunque stabilito che, diversamente da quanto prospettato dall'appellante, le violazioni in cui era incorsa la contribuente non erano “... di carattere meramente formali e, pertanto, non sanzionabili” ma sostanziali e che pertanto fosse “corretto l'operato dell'Ufficio con ciò prendendo posizione anche sulla presunta violazione formale.”;

B2) premesso che deve ritenersi incontestato che t.c.
avessero usufruito della franchigia in occasione della precedente donazione, va rilevato, a parere dell'Ufficio, che “... tali atti di donazione, specificatamente indicati nell'atto di contestazione dell'Ufficio, che avevano già eroso la franchigia, non erano stati indicati nell'atto a rep. N. dell'11/9/2012 a rogito del notaio pur essendo stati



indicati nell'atto di donazione a rogito del notaio dott. notaio in San Marino.” Consegue da ciò il fatto che deve trovare applicazione, nel caso di specie, la sanzione di cui all'art. 57 – comma 2[^] - D.Lvo n. 346/90 in forza del quale *“Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tale indicazione si applica a carico solidamente dei donanti e dei donatari la pena pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta dovuta.”* Tale sanzione, dunque, punisce una condotta “formale” costituita, nel caso di specie, da un'omissione (non avere indicato nell'atto registrato in data 11/9/2012 le pregresse donazioni) a prescindere dalla determinazione dell'ammontare della franchigia la quale, viene calcolata, previa effettuata del c.d. coacervo.

Quanto ai motivi d'appello avverso la sentenza N. 131/04/15 l'Agenzia delle Entrate osserva:

C1) la sentenza non è affetta da nullità per difetto di motivazione in quanto dalla lettura si comprende che il Giudici hanno aderito al principio in forza del quale l'atto di donazione doveva essere assoggettato ad imposta ex D.Lvo n. 346/90;

C2) è errato ravvisare nell'atto *de quo* una donazione sottoposta a condizione in quanto, come si è sopra illustrato, si tratta di donazione gravata da onere come emerge dal tenore letterale dell'atto ove si legge che l'obbligo in capo a *... è ovviamente inteso fino al valore dei beni oggetto del presente atto di donazione*”. Ne discende allora che è legittima l'imposizione tributaria che afferisce ad un atto immediatamente efficace e non ad un atto la cui efficacia è sottoposta a condizione sospensiva;

C3) la base imponibile della donazione da assoggettare ad imposta deve essere costituita dal valore di *“tutti i beni e diritti trasferiti anche se esistenti all'estero”* con il limite che *“Se alla data della donazione il donante non è residente*



in Italia, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni donati che si trovino in Italia.”;
tale deve essere la corretta interpretazione della previsione di cui all'art. 2
D.Lvo n. 346/90;

C4) per quel che riguarda la sanzione applicata alla tardiva registrazione
dell'atto di donazione ed al conteggio dei relativi interessi applicati, vale
quanto illustrato sub A5).

Infine in merito ai motivi d'appello con cui si censura la sentenza N.
132/04/15, l'Ufficio rileva:

D1) l'appello è inammissibile in quanto la questione sulla legittimità della
cartella esattoriale era già stata portata al vaglio della Commissione
Tributaria Provinciale di Varese la quale, con sentenza n. 148/12/14
divenuta irrevocabile, ha dichiarato inammissibile il ricorso poiché mai
notificato all'Agenzia delle Entrate di Pesaro – Urbino. Si rappresenta
poi che il giudizio avanti alla Commissione Tributaria di Pesaro è stato
introdotto in data 9/9/2013 ossia successivamente al ricorso proposto
avanti alla Commissione Tributaria di Varese (introdotto in data
5/9/2013);

D2) difetta la legittimazione passiva dell'Agenzia delle Entrate, posto che
il ricorso censura “... *vizi imputabili all'attività riscossiva* ...”;

D3) l'ammontare della sanzione iscritta a ruolo è corretto poiché
“*l'Ufficio ha provveduto a sgravare il ruolo contenuto nell'impugnata cartella
limitatamente all'importo di € 270.449,00 in quanto la suddetta sanzione è stata
erroneamente iscritta a ruolo in violazione dell'art. 68 D.Lvo n. 546/92 e 19
D.Lvo n. 472/97.*” Inoltre: “*Quanto alla residua sanzione di € 43.149,30
irrogata ex art. 13 D.Lvo 471/97, essa consegue all'omesso pagamento del tributo
nel termine di sessanta giorni dal ricevimento dell'avviso di liquidazione impugnato:
trattasi dunque di sanzione successiva ed autonoma rispetto all'avviso di liquidazione*”



e come tale non rientra nel disposto di cui agli artt. 68 D.Lvo n. 546/92 e 19 D.Lvo n. 472/97?

D4) la questione relativa alla natura dell'imposta di registro indicata nell'avviso di liquidazione in relazione al quale è stata emessa la cartella esattoriale impugnata costituisce un "*motivo di impugnazione non sollevato in sede di impugnazione dell'atto presupposto.*": ne deriva che "*... tale critica non può essere proposta in sede di impugnazione della cartella di pagamento ... la quale ha esclusivamente funzione riscossiva.*";

D5) l'affermazione in forza della quale l'imposta di registrazione alla cui coattiva riscossione è finalizzata la cartella impugnata sia una "imposta complementare" e non una "imposta principale" è errata in quanto contrastante con quanto previsto dall'art. 42 D.P.R. n. 131/86. Nel caso di specie, l'Ufficio non ha provveduto a "correggere" errori ovvero omissioni dell'Ufficio, ma ha corretto errori ed omissioni posti in essere dal contribuente in sede di autoliquidazione dell'imposta medesima. Pertanto, poiché, nel caso di specie, non si versa nell'ipotesi in cui l'Ufficio ha accertato un "maggior valore" dell'atto registrato (ipotesi da sussumere nella previsione della c.d. imposta complementare in relazione alla quale, a mente dell'art. 56 D.P.R. n. 131/86, il ricorso avverso la cartella sospende la riscossione), ne discende che l'iscrizione a ruolo è avvenuta per l'intero valore dell'imposta. In ordine al *quantum*, come già sopra anticipato, la somma iscritta a ruolo è stata così determinata:

- 4% del valore della donazione gravato da onere (€ 3.959.970,00);
- 4% del valore della differenza tra l'intera e la parte di cui sopra (pari ad € 1.673.448,48).

MOTIVI DELLA DECISIONE



1. Ritiene necessario questa Commissione, prima di affrontare il merito delle questioni sottoposte al giudizio impugnatorio, individuare nei seguenti principi i criteri cui attenersi:

- nell'ipotesi di riunione di più processi d'appello, l'applicazione del principio devolutivo comporta che il Giudice, verificatosi un *simultaneus processus*, possa, nei limiti della sua cognizione, attingere elementi di prova dall'intera vicenda processuale così come portata complessivamente al suo vaglio: ne consegue allora che, per decidere sulle varie censure poste a fondamento delle singole impugnazioni, la decisione di questa Commissione Regionale può fondarsi su qualsiasi prova presente negli atti dell'unico fascicolo generatosi a seguito della avvenuta riunione;
- “Il Giudice dell'appello, nel confermare la sentenza di primo grado, può, senza violare il principio del contraddittorio, anche d'ufficio sostituirla con la motivazione che ritenga scorretta, purché la diversa motivazione sia radicata nelle risultanze acquisite al processo e sia contenuta entro i limiti del devolutum quali risultanti dall'atto di appello” (Cass. sez. III 14/3/2016 n. 4889). In altre parole, il principio devolutivo circoscrive solo il perimetro della decisione del Giudice dell'appello, ma non quello della sua conoscenza della vicenda processuale la quale, nel caso di specie, per effetto della disposta (su richiesta della stessa appellante) riunione, si estende a tutti gli aspetti della vicenda “donazioni”;
- la Corte Suprema ha chiarito (Cass. sez. V 22/9/2003 n. 13990) che la sentenza è nulla, ai sensi del combinato disposto degli artt. 132 – comma 2^o n. 4 – c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c., solo se “... la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa ovvero la mancanza o l'estrema concisione della motivazione in diritto



... rendano impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo.". Tale situazione non si è verificata nel caso di specie se solo si considera che, dalla lettura delle sentenze, si comprende che il *decisum* riposa su una motivazione, che, seppur concisa e non esplicativa di tutte le doglianze prospettate nel ricorso introduttivo, ha ritenuto legittimi gli atti impugnati, implicitamente richiamandosi ai motivi posti a loro fondamento. In ogni caso, la lacuna motivazionale non ha precluso alla contribuente di articolare motivi specifici di impugnazione ai sensi dell'art. 53 D.Lvo n. 546/92. Da quanto sopra consegue il rigetto dei motivi d'appello sub a1), sub b2), sub c1) e sub d2);

- la normativa cui occorre richiamarsi per la decisione del presente processo costituita dal D.Lvo 31/10/1990 n. 346 come modificato dal D.L. 3/10/2006 n. 262 convertito nella L. 24/11/2006 n. 286 contenente la disciplina sull'imposta "sulle successioni e sulle donazioni" (art. 1 – comma 1[^] -). Gli atti di donazione, poi, oltre a soggiacere a detta imposta di successione, sono soggetti ad imposta di registrazione a mente dell'art. 55 D.Lvo n. 346/90 il quale opera un richiamo alla normativa di cui al D.P.R. 26/4/1986 n. 131. Va tuttavia osservato che il regime fiscale dell'una e dell'altra imposta è diverso "... atteso che l'imposta di registro e quella sulle donazioni si basano su presupposti impositivi autonomi e differenti, in quanto la prima colpisce esclusivamente il servizio di registrazione sull'atto e non anche, diversamente da quanto normalmente avviene, il trasferimento di ricchezza a titolo gratuito." (Cass. sez. V 30/3/2016 n. 6099); quanto sopra comporta che nella presente vicenda devono essere tenuti separati i due profili fiscali: il primo attinente all'imposta di successione che



➤ nel caso di specie, ai fini della determinazione dell'imposta di donazione, trova applicazione il principio di cui al sopra citato art. 2 – comma 2[^] - D.Lvo n. 346/90 in forza del quale, qualora il donante sia soggetto residente all'estero (evenienza ricorrente nel caso di specie, come è attestato in tutti gli atti pubblici presenti nel presente fascicolo e neppure messo in dubbio dall'Amministrazione Finanziaria), sono assoggettati all'imposta solo i beni ed i crediti esistenti in Italia, i quali nel caso di specie si identificano in:

1) intera quota di partecipazione nella società
corrente in ITALIA pari all'88% del
dell'intero capitale sociale al quale viene attribuito un valore di
€ 2.640.000,00;

2) credito di € 1.673.448,48 nei confronti della società

○ dall'elenco di beni donati riportato nell'atto del notaio dott.
del 29/11/2011 rep come sopra illustrato si
ricava poi che nessuno dei restanti beni "esteri" è
ricompreso nel novero di quelli elencati all'art. 2 – comma
3[^] lett. da a) a g) - D.Lvo n. 346/90.

➤ In definitiva, sul punto si deve affermare che solo i beni n. 1) e n.
2) sopra elencati devono essere sottoposti ad imposta sulle
donazioni.

➤ Tale interpretazione, peraltro letterale, delle norme sopra illustrate
è condivisa (ora) anche dalla stessa Agenzia delle Entrate la quale,
con circolare n. 904 – 3/2015 ha chiarito in quale modo l'imposta
sulle donazioni "interagisce" con l'imposta di registro, ciò



soprattutto dopo l'introduzione della disposizione di cui all'art. 55 – comma 2 *bis* – D.L.vo n. 326/90 in forza della quale “*Sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti avente ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formate all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato.*”. Ed invero, nella citata circolare, l'Amministrazione Finanziaria, rispondendo ad un quesito volto a definire i confini fra le due imposte, ha così precisato: “*... l'atto di donazione formato all'estero con il quale un soggetto residente all'estero disponga di una donazione di beni e diritti anch'essi situati all'estero non rileva ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni ...*”.

- Orbene, così esposte le contrapposte interpretazioni delle norme applicabili nella presente vicenda ed in assenza di elementi in fatto che impongano a questo Collegio di discostarsi dall'univoca lettura del tenore letterale delle disposizioni, va ritenuto che solo i beni di cui ai punti sub 1) e sub 2) come sopra da ultimo illustrati, vadano assoggettati all'imposta sulle donazioni.
- Ne consegue allora l'accoglimento dei motivi di appello sub a2), sub c2) ed, in parte, sub a5).

2. Assume poi l'appellante che la donazione dell'intera quota di partecipazione nella società Corrente in Rimini in pari all'88% non può formare oggetto di imposta di donazione ai sensi dell'art. 1 – comma 4[^] *bis* – D.L.vo n. 346/90 il quale prevede: “*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.”.

All'uopo l'appellante ha evidenziato – come in effetti risulta dalla semplice lettura - che nell'atto di donazione italiano viene esplicitato che il conferimento della quota pari all'88% del capitale sociale della

corrente in Rimini non deve essere soggetto ad imposta di donazione in quanto *“trattasi di donazione a favore di discendente di quota sociale mediante la quale è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359 – comma 1^o n. 1) – c.c. All'uopo la donataria sig.ra _____ si obbliga a detenere il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni a pena di decadenza dal beneficio con il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa ...”.*

L'assunto non è condivisibile poiché il diritto di credito ceduto non afferisce al “trasferimento di azienda” previsto dalla norma invocata (né si tratta di costituzione di diritto su beni immobili) la quale, a mente dell'art. 2555 c.c., è *“... il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio di un'impresa.”.*

Nel caso di specie, invero, l'oggetto della donazione è costituito da una quota sociale, ossia della partecipazione al capitale sociale di una persona giuridica.

Trattandosi di norma derogatoria di una disciplina generale, la sua interpretazione non può soggiacere ad analogia e, dunque, non può applicarsi al caso di specie.

Ne deriva il rigetto del motivo d'appello sub a3).

3. Indubitabile poi che ciò che grava sulla donazione è un onere e non una condizione sospensiva.



Ciò si ricava, *in primis*, dal tenore letterale stesso dell'atto di donazione, il quale va interpretato ricercando la volontà del donante per come essa si è verbalmente espressa (art. 1362 c.c.).

Va, pertanto, valorizzato il passaggio - come sopra per esteso riportato - in cui

ha dichiarato di volere imporre a il "peso" di provvedere ai bisogni materiali della sorella, vita natural durante.

Inoltre, ipotizzare una condizione sospensiva rappresenterebbe un'interpretazione della volontà del donante priva di senso in quanto, non individuando l'atto di donazione "l'oggetto" di tale condizione, l'atto di donazione stesso correrebbe il rischio di non produrre mai effetti giuridici.

Donde il rigetto del motivo d'appello sub a4) circa l'invocata applicazione del disposto di cui all'art. 58 - comma 2[^] - D.I.vo n. 346/90 in punto di imposta di registro.

4. Vanno poi esaminate le questioni relativi alla franchigia (art. 2 - commi 49 e 49 *bis* D.L. 3/10/2006 n. 262 convertito nella L. 24/11/2006 n. 286) ed al c.d. coacervo (art. 57 D.I.vo n. 346/90): attesa l'interconnessione fra i due istituti, l'esame dei relativi motivi d'appello va condotto congiuntamente.

In forza del disposto di cui al citato art. 2 - commi 49 e 49 *bis* - D.I. n. 262/06 nei trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta (dunque il caso di specie) fino all'importo, per ciascun beneficiario, di € 1.000.000 l'imposta non si applica; oltre tale importo si applica l'aliquota del 4%.

Il chiaro tenore letterale della norma non dà adito a dubbi interpretativi.



Si tratta tuttavia di stabilire come si applichi la franchigia nel caso di plurime donazioni (come è accaduto nella presente vicenda).

Soccorre al riguardo l'istituto del c.d. coacervo la cui disciplina è contenuta nella previsione di cui all'art. 57 D.Lvo n. 346/90 in forza della quale:

“1. Il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Agli stessi fini, nelle ipotesi di cui all'art. 56, comma 2, il valore globale netto di tutti i beni e diritti complessivamente donati è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni anteriormente fatte ai donatari e il valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascuno di essi è maggiorato di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante. Per valore delle donazioni anteriori si intende il valore attuale dei beni e dei diritti donati; si considerano anteriori alla donazione, se dai relativi atti non risulta diversamente, anche le altre donazioni di pari data.

2. Negli atti di donazione e negli atti di cui all'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, devono essere indicati gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari e i relativi valori alla data degli atti stessi. Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tale indicazione si applica, a carico solidalmente dei donanti e dei donatari, la pena pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta dovuta.”

L'opinione dominante (non contestata da alcuno in questa sede processuale) ritiene che siffatta disciplina sia “sopravvissuta” indenne

anche all'ulteriore ed ultima riforma di cui alla L. 21/11/2000 n. 342 la quale ha sancito il passaggio da un sistema di tassazione su base progressiva ad un sistema di tassazione basato su aliquote fisse, a prescindere dal valore imponibile, salve le fasce di esenzione costituite dalle franchigie: al coacervo è stata così riconosciuta la sola funzione di "accertare l'eventuale erosione franchigia".

In conclusione (ed in assenza di giurisprudenza della Suprema Corte che abbia interpretato in modo sistematico la stratificata normativa vigente ed applicabile), deve ritenersi:

- che in caso di più donazioni, ai fini della determinazione della franchigia, occorrerà sommare il valore di tutte le donazioni effettuate dal donante;
- che, decurtata da tale sommatoria la franchigia (nel caso di specie pari ad € 1.000.00,00), sul valore residuo si applichi l'imposta proporzionale stabilita (nel caso di specie pari al 4%);
- che, per l'individuazione delle donazioni i cui valori devono essere sommati, si deve avere riguardo alle sole donazioni che sono soggette ad imposta di donazione, in forza del principio di territorialità sopra illustrato: una diversa interpretazione delle norme vigenti, invero, che volesse, ancorché solamente ai fini dell'applicazione della normativa sul c.d. coacervo, "tenere in considerazione" tutte le donazioni (anche quelle effettuate da donante residente all'estero ed aventi ad oggetto beni esteri) sarebbe invero in contrasto con la norma di cui art. 2 D.Lvo n. 346/90 come sopra interpretata. Al calcolo dell'ammontare complessivo poi sfuggono altre categorie di donazioni espressamente indicate dallo stesso art. 57 cit. (ad esempio, le donazioni di modico valore di cui all'art. 783 c.c.). Ne discende allora che non può essere



condivisa la diversa "ricostruzione" contenuta nel motivo di controdeduzione sub A4).

In attuazione di quanto sopra, occorrerà allora che l'Amministrazione Finanziaria, dopo avere esaminato tutti gli atti donazione effettuati da _____ in favore di _____ individui le donazioni assoggettabili ad imposta secondo i criteri come sopra specificati (quelle già sopra indicate), proceda quindi all'effettuazione della somma dei valori delle stesse, decurti poi il valore della franchigia e su tale valore residuo applichi infine l'imposta sulle donazioni pari al 4% del valore residuo.

Detta imposta ovviamente graverà solo sulla donataria _____, posto che solo l'appellante e non anche la sorella _____ può e deve essere considerata soggetto passivo dell'imposta sulle donazioni a mente dell'art. 5 D.Lvo n. 346/90.

5. Infine, va osservato che, contrariamente a quanto assume l'Amministrazione Finanziaria nel motivo di controdeduzione sub A2), l'esatta determinazione dell'imposta da applicare non costituisce un semplice errore di calcolo (non esaminabile qualora non abbia formato oggetto di specifico motivo di ricorso in primo grado), giacché la corretta determinazione del *quantum* dell'imposta implica la corretta applicazione dei parametri normativi di calcolo: tale motivo, dunque, si sostanzia in una semplice specificazione del generale motivo posto a fondamento dei vari atti di appello nei quali si domanda a questa Commissione di individuare l'assetto normativo applicabile al caso di specie.

Al fine dunque di consentire all'Amministrazione Finanziaria di potere determinare esattamente l'imposta di donazione, effettuati i dovuti



controlli, occorre che nell'atto di donazione stesso vengano dichiarate, nella forma dell'autocertificazione, l'esistenza di pregresse donazione.

Il legislatore, infatti, ha imposto tale obbligo nello stesso art. 57 D.Lvo n. 346/90 il quale disciplina, come sopra detto, l'istituto del coacervo, così modo lasciando chiaramente intendere la correlazione esistente fra tale autocertificazione e la determinazione della franchigia.

Tale obbligo di verità poi è funzionale sia alla determinazione dell'imposta sulle donazioni sia alla determinazione dell'imposta di registro come si ricava dallo stesso tenore letterale della disposizione:

“Negli atti di donazione e negli atti di cui all'art. 26 del testo unico dell'imposta di registro approvato con D.P.R. 26/4/1986 n. 181, devono essere indicati gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari ed i relativi valori alla data degli stessi. Per l'omissione, l'incompletezza e l'inesattezza di tale indicazione si applica, carico solidalmente dei donanti e dei donatari, la pena pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta dovuta.”

Non v'è dunque dubbio alcuno che la norma, a prescindere dall'erroneo richiamo alla “pena” anziché alla “sanzione amministrativa”, illustri chiaramente il precetto voluto dal legislatore.

Ne consegue pertanto il rigetto del motivo d'appello sub b1).

Discende da quanto sopra detto che la conseguenza che, nel determinare la sanzione ex art. 57 cpv D.Lvo n. 346/90, l'Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto, come fondatamente richiesto dall'appellante con il motivo sub b3), avere riguardo alla valore dell'imposta di donazione calcolata secondo i principi come sopra illustrati.

6. Con il motivo sub d1) l'appellante assume poi che l'avviso di liquidazione alla cui coattiva riscossione è stata emessa la cartella di pagamento n. _____ è stato notificato oltre il termine di



sessanta giorni dalla avvenuta registrazione dell'atto con la conseguenza che l'Amministrazione Finanziaria sia che avesse richiesto un'imposta complementare sia che avesse richiesto un'imposta suppletiva non avrebbe comunque mai potuto procedere all'iscrizione a ruolo dell'intera imposta e delle relative sanzioni.

Ritiene questa Commissione che l'appello avverso la sentenza N. 132/04/15 – che ha deciso in merito a tale questione - sia inammissibile come correttamente controdedotto dall'Agenzia delle Entrate sub D1).

E' invero pacifico che la Commissione Tributaria Provinciale di Varese con sentenza n. 148/12/14 del 19/2/2014 depositata in data 12/3/2014 (in atti) è stato respinto il ricorso di _____ avverso la medesima cartella di pagamento.

Ne deriva allora che al momento della pronuncia della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro impugnata con il presente atto di appello sussistenza la litispendenza avanti la Commissione Tributaria provinciale di Varese con conseguente obbligo da parte del Giudice di primo grado di pronunciare ordinanza ex art. 39 c.p.c.

7. Residuano infine da esaminare i motivi d'appello sub a6) e sub c3) con i quali si contesta l'applicazione di sanzioni e di interessi e la determinazione del loro *quantum*.

Va in proposito condiviso quanto argomentato dall'Amministrazione appellata nelle controdeduzioni sub A5) e sub C3) poiché, oltre a quanto sopra evidenziato circa l'omessa dichiarazione delle precedenti donazioni (con conseguente applicazione della sanzione di cui all'art. 57 – comma 2^o - D.Lvo n. 326/90), è pacifico che la tardiva registrazione dell'atto di donazione comporta l'applicazione della sanzione prevista dal combinato



disposto di cui agli artt. 55 – comma 1[^] bis – D.L.vo n. 346/90 e 13 D.P.R. n. 131/86 il cui ammontare è previsto dalla legge.

Al riguardo non sussiste alcuna discrezionalità da parte dell'Amministrazione Finanziaria e la circostanza che l'omessa dichiarazione dell'esistenza di pregresse donazioni configura una condotta fraudolenta in evidente elusione di una disposizione di legge impedisce di ravvisare profili di colpa "lieve" nella condotta della contribuente.

8. La complessità della vicenda, la necessità di integrare le motivazioni delle sentenze impugnate e la reciproca soccombenza giustificano la decisione di compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Regionale delle Marche, definitivamente pronunciando, così provvede:

1) accoglie l'appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria di Pesaro n. 129/04/15, stabilendo che siano sottoponibili ad imposta di donazione solo i seguenti beni:

- 1) intera quota di partecipazione nella società _____ ; corrente in Rimini in _____ pari all'88% del dell'intero capitale sociale al quale viene attribuito un valore di € 2.640.000,00;
- 2) credito di € 1.673.448,48 nei confronti della società _____

2) accoglie l'appello avverso la sentenza N. 130/4/2015 della Commissione Tributaria di Pesaro limitatamente al punto relativo alla determinazione dell'imposta di donazione cui deve essere correlata la relativa sanzione;



3. rigetta l'appello avverso la sentenza N. 131/4/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro;

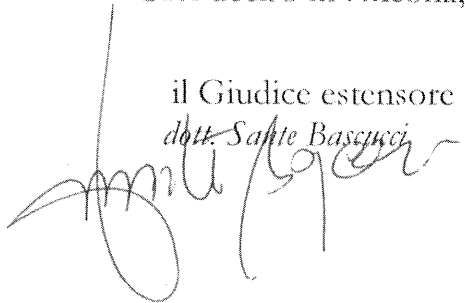
4. rigetta l'appello avverso la sentenza N. 132/4/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro.

Spese compensate.

Così deciso in Ancona, in data 17 maggio 2016

il Giudice estensore

dott. Sante Basquacci



il Presidente

dott. Davide Storti

