

Da: Mauro Michelini

A:

Oggetto: Consulenza fiscale successione ita-fra

Buongiorno

Il contratto è un Contratto di assicurazione sulla vita di tipo multiramo; nell'ultima pagina, concernente il mandato fiscale, viene riportato che:

"Il sottoscrittore dichiara di essere stato ampiamente informato che il Contratto di assicurazione sulla vita, che lo stesso vuole concludere con la compagnia (), con sede in [Lussemburgo](#), operante in Italia in regime di libera prestazione di servizi.....è disciplinato dalla legge [Lussemburghese](#) per quel che concerne le norme prudenziali e tecniche, mentre il regime fiscale applicabile è quello del Paese di residenza del Sottoscrittore.Il Sottoscrittore autorizza l'Assicuratore a mettere dati relativi al Contratto a disposizione delle autorità fiscali italiane".

Nella pagina precedente, Allegato 3, in fondo, " Le parti del Contratto dispongono del diritto di presentare un reclamo presso un'autorità europea responsabile di vigilare al rispetto del regolamento GDPR, ad esempio nel suo paese di residenza o presso l'autorità [lussemburghese](#) competente per l'Assicurazione.

1° considerazione: Stiamo parlando di una assicurazione sulla vita, di una compagnia di assicurazione con sede in [Lussemburgo](#), disciplinata dalla legge [Lussemburghese](#), e di cui l'autorità competente a ricevere dei reclami ai fini del GDPR è l'autorità [lussemburghese](#).

Il premio iniziale netto è stato ripartito tra i seguenti supporti&punto 7 F\

-Supporto Euro 2 al 50%

-Fondo interno dedicato al 50%; il Fondo interno dedicato è gestito da e la Banca depositaria è la | al 100%.

2a considerazione: Stiamo parlando di titolo sottostanti questi investimenti depositati in [Lussemburgo](#).

L'ufficio legale di , lascia intendere, vedi mail sottostante, che si applica l'articolo 9 della Convenzione, vedi link qui sotto

http://www.michelinimauro.com/files/file/en/1579854491-1468-1.pdf?_ga=2.126090829.1593223678.1597218287-372663269.1518431549,

partendo dal presupposto, scontato per loro, ma non per l'Agenzia delle Entrate, che trattandosi di denaro, non si applica l'articolo 8 ma bensì l'articolo 9. Se invece vediamo la 2a considerazione così non è, ma anche volendo prendere in considerazione la tesi di rilievo:

1-il bonifico bancario viene richiesto dai beneficiari e quindi la successione non concerne del denaro, ma bensì i 2 Supporti sopra citati.

2. che occorre prendere in considerazione la Risposta N° 310 dell'Agenzia delle Entrate, che per comodità riprendo nelle parti che a noi interessano.

"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.

3a considerazione. Nella fattispecie in questione, seguendo il ragionamento dell'Agenzia delle Entrate, che pure trattava di una donazione di un residente in UK ad un residente in Italia, non esistendo il requisito della territorialità del bonifico, non si potrebbe quindi aprire il varco per una **successione da dichiararsi direttamente in Francia?**

Di seguito le considerazioni dell'Avvocato Andrea Catasti, che meglio di chiunque ha analizzato l'articolo 9 della Convenzione e che condivido completamente:

"Nell'articolo relativo alla [Territorialità dell'imposta francese sulle donazioni di somme di denaro tra l'Italia e la Francia del 18 Febbraio 2018](#) abbiamo visto come le norme e la dottrina fiscale interne francesi[1] nonché le disposizioni della Convenzione franco-italiana contro le Doppie Imposizioni in materia di Successioni e Donazioni[2] ([Gazzetta Ufficiale](#)) **escluderebbero**, in teoria, il diritto per il fisco francese di assoggettare ad imposta le donazioni ricevute dal beneficiario (donatario) residente fiscale francese nei casi in cui:

- 1) tali donazioni hanno per oggetto dei beni situati al di **fuori del territorio francese**;
- 2) il donatore **non è residente fiscale francese**[3].

Sulla base di tali assunti, il donatario residente fiscale francese dovrebbe essere esonerato da imposta quando riceve una donazione da parte di un residente fiscale italiano **anche** quando è residente in Francia da più di 6 anni nel corso degli ultimi 10[4].

Inoltre, è bene ricordare che, in linea di principio, nella prassi interpretativa delle convenzioni contro le doppie imposizioni non esisterebbe la **condizione** per cui il reddito o la ricchezza devono essere assoggettati ad imposta e/o il contribuente ovvero che il contribuente deve aver pagato effettivamente l'imposta in uno Stato al fine di beneficiare nell'altro Stato di un'esenzione che risulta dall'applicazione della convenzione[5].

Sulla base di tali premesse e con particolare riguardo alle donazioni di somme di denaro, si possono far valere diversi **argomenti** al fine di "**difendersi**" contro un'eventuale pretesa impositiva dello Stato francese finalizzata ad assoggettare ai c.d. *Droits de mutation à titre gratuit* le donazioni di un residente fiscale italiano in favore di un donatario residente fiscale francese.

Tali **argomenti** possono essere riassunti come segue:

- 1) **non esiste un Protocollo Aggiuntivo alla Convenzione in materia di successioni e donazioni** che vieta la doppia non-imposizione come, al contrario, avviene nel caso della Convenzione in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio[6]; pertanto, la doppia non imposizione sarebbe, di fatto, ammessa salvo i casi di abuso del diritto;

2) una **giurisprudenza del Consiglio di Stato francese**^[7] non ha ritenuto necessario come condizione per poter beneficiare dell'applicazione di una convenzione in Francia l'effettivo assoggettamento ad imposizione nell'altro Stato contraente dal momento che la convenzione nulla prevedeva in tal senso;

3) assumendo che le somme di denaro rientrano (come crediamo) nell'articolo 9 della Convenzione (Altri beni), **la potestà impositiva della Francia è, secondo la convenzione, esclusa** quando il donatore è un residente dell'altro Stato (in tal caso: l'Italia) e ciò a prescindere dal luogo in cui si trovano i beni donati;

4) in ogni caso, quando esiste una convenzione contro le doppie imposizioni in materia di successioni e donazioni, **la Francia rinuncia espressamente al proprio potere impositivo** nei casi in cui i beni si trovano al di fuori della Francia (non importa dove) e il donatore è domiciliato nell'altro Stato (in tal caso: l'Italia);^[8]

5) **la legge fiscale italiana**, nonostante le alte franchigie previste (si consideri in particolare quella che ammonta ad 1.000.000 € prevista per le donazioni tra genitori e figli) **assoggetta effettivamente le donazioni ad imposizione**; le convenzioni contro le doppie imposizioni hanno, in effetti, come scopo (anche) quello di **ripartire il potere impositivo tra due Stati in modo coerente** e ciò a prescindere dal fatto che nell'altro Stato, per qualsiasi ragione, il contribuente non abbia pagato imposte (nel caso dell'Italia, in applicazione di una franchigia).

Tali argomenti varrebbero anche per gli tipi di beni citati dalla Convenzione, quali, ad esempio, i Valori Mobiliari e Crediti (art. 8) e i Beni Immobili (art. 5) che siano situati in Italia o in un paese terzo e siano donati da un donatore residente fiscale italiano ad un donatario residente fiscale francese; in effetti, la dottrina fiscale francese citata in materia di applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni in materia di successioni e donazioni^[9] non si riferisce in particolare ad un tipo di beni specifico ma all'**interpretazione in generale di tale tipologia di convenzioni** nei casi in cui il donatario sia residente fiscale francese e le donazioni siano interamente "estere" rispetto alla Francia (ossia il donatore sia un non residente e i beni donati si trovino fuori dal territorio francese).

Tuttavia, **un approccio prudentiale** con riferimento alla questione della normativa fiscale interna e internazionale applicabile alle donazioni di somme di denaro tra la Francia e l'Italia è ancora, a nostro avviso, necessario in quanto il quadro interpretativo dottrinale e giurisprudenziale rimane poco chiaro per le seguenti ragioni:

I) il principio dell'assenza della condizione di aver pagato effettivamente l'imposta nell'altro Stato^[10] **non è un principio espressamente fatto proprio dall'amministrazione fiscale francese né dalla giurisprudenza francese con particolare riguardo alle convenzioni in materia di donazioni e successioni**; pertanto, il fisco francese potrebbe richiedere l'attestazione di effettiva imposizione nell'altro Stato al fine di rinunciare alla tassazione della donazione;

II) uno degli **scopi principali** delle convenzioni contro le doppie imposizioni è – come lo dice il loro nome – **eliminare le doppie imposizioni**^[11]; pertanto, l'amministrazione francese potrebbe escludere l'applicazione di tali convenzioni quando il risultato della loro applicazione condurrebbe ad una doppia non-imposizione; inoltre, la Convenzione di Vienna^[12] richiede che i trattati devono essere interpretati "*nel (loro) contesto e alla luce del (loro) oggetto e del (loro) fine*";

III) stando a quanto espresso ad oggi dalla dottrina e dalla giurisprudenza francese, la distinzione tra a) **assoggettamento ad imposizione** di un reddito o di una ricchezza (ossia l'esistenza dell'imposta su di un dato reddito) e b) **l'effettivo pagamento dell'imposta** (ossia che un'imposta sia stata effettivamente pagata su di un dato reddito) nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni **non è definita**; pertanto, non è possibile determinare con sufficiente certezza i casi in cui un reddito può dirsi **assoggettato ad effettiva imposizione in uno Stato** al fine di applicare le disposizioni di una convenzione; tale è il caso della legislazione italiana in materia di imposte sulle successioni e donazioni che assoggetta ad imposizione tale tipo di ricchezza salvo il fatto che, in molti casi, la tassazione effettiva non ha luogo per via dell'applicazione di una franchigia.

Alla luce di tutti gli argomenti esposti, si può concludere che, sebbene sussistano dei validi argomenti da far valere dinanzi all'amministrazione e ai giudici al fine di evitare che le somme di denaro donate da un

residente fiscale italiano ad un residente fiscale francese siano assoggettate alle imposte sulle donazioni in Francia, a nostro avviso è **raccomandabile mantenere un atteggiamento prudentiale** non essendo il quadro dottrinale in materia sufficientemente chiaro e quello giurisprudenziale particolarmente lacunoso; si ritiene pertanto necessario **rinvviare ogni valutazione all'esame concreto dei casi che di volta in volta si presentano**.

[1] In particolare l'articolo [750 ter](#), 3° alinéa del Code Général des Impôts (CGI) e il testo del BOFIP : BOI-ENR-DMTG-10-10-30-20120912 ; con riguardo a tale ultima dottrina il ragionamento interpretativo dell'amministrazione francese dovrebbe avere come fondamento (pena la sua contraddizione con il dato normativo interno dell'articolo 750-ter, 3° alinéa del Code Général des Impôts – CGI) l'esistenza di una convenzione contro le doppie imposizioni stipulato tra la Francia e il paese di residenza del donatore; il che significa, a contrario, che tale interpretazione non si estende ai paesi con cui la Francia non ha stipulato convenzioni contro le doppie imposizioni in materia di successioni e donazioni.

[2] Articolo 9 – Altri beni; Convenzione firmata a Roma il 20 Dicembre 1990.

[3] Si veda sul punto la nota n. 8.

[4] Si veda l'article [750 ter](#), 3° alinéa del CGI.

[5] Si veda sul punto B. GOUTHIERE "Les impôts dans les affaires internationales" – Editions Francis-Lefebvre – 10ème édition – 2014 – par. 10725.

[6] Art. 15 del Protocollo Aggiuntivo alla Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi e sul patrimonio firmata a Venezia il 5 Ottobre 1989.

[7] Si tratta della sentenza CE 29 juin 2011 n. 320263, 3e et 8e s.-s., min. c/ Chauvin : RJF 10/11 n. 1084 ; conclusions Emmanuelle Cortot-Boucher au BDCF 10/11 n. 118 avente ad oggetto l'applicazione della convenzione franco-americana ad un soggetto fiscalmente domiciliato in Francia che aveva ricevuto degli stipendi di origine americana per un'attività esercitata negli Stati Uniti. Tale sentenza ha riconosciuto al lavoratore il diritto al credito di imposta anche se lo stesso reddito non era stato effettivamente assoggettato ad imposizione negli Stati Uniti.

[8] Si veda ancora il testo del BOFIP BOI-ENR-DMTG-10-10-30-20120912; si ritiene che, dal momento che tale dottrina fiscale andrebbe ad impedire l'applicazione dell'articolo 750-ter, 3° alinéa del CGI al donatario residente francese, vi sia come condizione per l'esenzione che il donatore sia residente fiscale dell'altro Stato parte della convenzione.

[9] Si veda ancora la dottrina del BOFIP : BOI-ENR-DMTG-10-10-30-20120912.

[10] Si veda la nota n. 5.

[11] Sul punto si veda B. GOUTHIERE "Les impôts dans les affaires internationales" – Editions Francis-Lefebvre – 10ème édition – 2014 – par. 10920 nonché L. TOSI – R. BAGGIO "Lineamenti di Diritto Tributario Internazionale" – 6a edizione – Wolters Kluwer/CEDAM – 2018 – Cap. I – par. 8.

[12] Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati firmata il 23 Maggio 1969; tale convenzione contiene, tra le altre, delle disposizioni in materia di interpretazione dei trattati; si vedano in particolare l'articolo 31 il quale stabilisce che "un trattato (ndr – e i suoi Protocolli Aggiuntivi) – deve essere interpretato in buona fede seguendo il senso ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo fine".

Nuovamente qui di seguito le considerazioni dell'Avvocato che meglio di chiunque ha analizzato l'articolo 9 della Convenzione e il suo rapporto con l'articolo 750 ter del C.G.I. e che condivido completamente:

"Territorialità dell'imposta sulle donazioni di somme di denaro tra Italia e Francia

Ci si è chiesti quali siano le norme fiscali applicabili nel caso in cui un **residente fiscale francese** riceva sul proprio **conto bancario italiano** una **somma di denaro in donazione** da parte di un **residente fiscale italiano**.

L'art. 750-ter del Code Général des Impôts francese disciplina la territorialità dell'imposta sulle donazioni e le successioni francese assoggettando ad imposta le donazioni di beni mobili o immobili **quando il donante è domiciliato in Francia**. Diversamente, **quando il donante non è domiciliato in Francia**, solo le trasmissioni

di beni mobili o immobili **siti in Francia** detenuti direttamente o indirettamente sono tassabili in Francia, anche se effettuate per atto redatto all'estero.

Inoltre, la legislazione fiscale francese prende in considerazione **un terzo criterio di collegamento territoriale: la residenza fiscale del donatario.**

In base a tale criterio, il fisco francese assoggetta a tassazione anche ogni donazione di bene mobile o immobile, sito o non in Francia, ricevuta da un residente fiscale francese e **indipendentemente dalla residenza del donante.** Tuttavia ciò avviene con un **temperamento**: solo il residente francese da più di 6 anni nel corso degli ultimi 10 anni sarà considerato un donatario assoggettato ad imposta in Francia. E' importante notare a questo punto che esiste **un ulteriore temperamento** a tale regola fiscale nazionale: le disposizioni contenute nella **Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni sulle successioni e donazioni** (firmata a Roma e in vigore dal 1° Aprile 1995).

Invero, si desume dall'art. 9 della Convenzione che le **donazioni di somme di denaro**, indipendentemente dal luogo in cui le somme sono depositate, sono **tassabili esclusivamente** nello **stato di residenza del donante.**

Pertanto, nel caso di specie, le somme di denaro donate dal residente italiano al residente francese **sarebbero** tassabili **esclusivamente** in Italia, **indipendentemente dal luogo in cui tali somme si trovano al momento della donazione e a prescindere dal fatto che il residente francese sia residente in Francia da più di 6 anni nel corso degli ultimi 10.**

Sembra utile notare, inoltre, che la dottrina fiscale francese afferma, in linea generale, che *“le convenzioni concluse dalla Francia in materia di successioni e donazioni ripartiscono il potere impositivo in base allo Stato della **residenza fiscale del donante e il luogo di situazione dei beni facenti parte della donazione senza tener conto della situazione del donatario.**”* L'amministrazione francese aggiunge poi che tali disposizioni convenzionali *“hanno l'effetto di privare la Francia del diritto di tassare i beni donati da un donatore non residente a un beneficiario residente in Francia, se tali beni si trovano fuori dalla Francia (nell'altro Stato Parte della Convenzione o in uno Stato terzo) o non sono tassabili ai sensi della Convenzione. Salvo casi particolari, questi accordi precludono pertanto l'applicazione delle disposizioni del terzo comma dell'articolo 750 ter del CGI (cfr. BOFiP Section 3, par IV, sub-par 420 – ENR – Mutations à titre gratuit – Successions – Champ d'application des droits de mutation par décès – Territorialité de l'impôt.* Tale dottrina vuole far pertanto notare come in tutti i casi in cui il bene oggetto della donazione da parte del **non residente francese** si trovi **al di fuori della Francia**, l'incidenza delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni concluse dalla Francia farebbe sì che in tali casi il potere impositivo spetterebbe **esclusivamente** all'altro Stato e **ciò a prescindere dal fatto che il donatario sia un residente fiscale francese.**”

4a considerazione. Nell'ipotesi che, bypassando gli inconvenienti di cui alla considerazione precedente, si arrivi alla conclusione che l'imposta di successione è dovuta solo e soltanto in Italia ai sensi del richiamato articolo 9, non dobbiamo dimenticare che comunque al di là del limite di 1 milione di euro per beneficiario, scatta la tassazione del 4% così come prevista dalla legge italiana. Nel fare tale calcolo occorrerà anche tenere in considerazione, a mio parere, le eventuali donazioni precedenti(mi pare per la figlia).

5a considerazione. I rischi di un contenzioso con l'amministrazione fiscale francese ai sensi del 750 ter del C.G.I., dato che entrambi i beneficiari hanno superato i 6 anni negli ultimi 10 di permanenza fiscale sul suolo francese(vedi ultima parte dell'ultimo comma dell'articolo 750 ter del C.G.I.).

Veniamo ora al punto degli immobili situati in territorio italiano; è evidente che sulla base della risposta 206 del 9 luglio 2020, qui allegata, e dell'articolo 5 della Convenzione sopra citata, tali immobili subiscono una imposizione sia da parte dell'Italia che da parte della Francia. Ora è evidente che, nonostante il credito d'imposta concesso, sia utile valutare l'interesse a questa trasmissione, piuttosto che una rinuncia pura e semplice, degli eredi, a favore della madre, dato anche la diversa aliquota applicabile ai due paesi.

Rimango a vostra completa disposizione per qualunque necessità.

I miei uffici saranno chiusi da questa sera e riapriranno il 7 settembre. Io comunque sono sempre raggiungibile via mail o telefono.

Cordialmente.

Risposta n. 206

OGGETTO: Imposta successione

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Sig.ra Tizia, residente in Francia, fa presente che in data x decedeva in Francia, ove risiedeva, il proprio coniuge di cui è erede insieme all'unica figlia.

L'istante detiene, in regime di comunione dei beni con il *de cuius*, oltre a beni immobili siti in Francia, un immobile abitativo in Italia, dato in comodato d'uso alla figlia, che vi risiede da oltre 20 anni.

L'istante fa presente che il notaio, che ha curato la successione in Francia, ha impostato la stessa secondo quanto stabilito in un contratto di donazione tra coniugi, stipulato in Francia in data Y, con il quale il *de cuius* avrebbe donato all'istante (nel caso in cui lei sopravvivesse a lui) l'universalità dei beni che sarebbero stati di proprietà dello stesso alla data del suo decesso, salvo riduzione in presenza di figli o discendenti di essi.

In data Z, con atto ricevuto dallo stesso notaio in Francia, la figlia ha espresso il proprio consenso all'esecuzione delle suddette disposizioni di liberalità del padre,

deceduto, in favore della madre Tizia, rinunciando alla propria riserva ereditaria.

Al riguardo, l'istante rappresenta che il notaio francese chiede conferma dell'applicabilità delle disposizioni in esame anche in relazione alla successione in Italia, così come dispone la normativa europea in materia, secondo la quale alla successione si applica la legge dello Stato in cui il *de cuius* era residente al momento del decesso.

Ciò posto, l'istante chiede:

1. conferma dell'applicabilità alla fattispecie in esame della legge francese;
2. come devolvere alla moglie del *de cuius* l'intera quota di proprietà del bene in Italia;
3. quali annotazioni e quali documenti allegare alla dichiarazione di successione;
4. come riportare i dati relativi alla figlia e in che veste nella dichiarazione di successione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante non prospetta alcuna soluzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In ordine al quesito di cui al punto 1), relativo alla conferma dell'applicabilità, alla presente fattispecie, della legge dello Stato in cui il *de cuius* era residente al momento del decesso, appare utile richiamare il Regolamento UE n. 650/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 4 luglio 2012, che all'articolo 21 stabilisce il criterio generale per l'individuazione della *lex successionis*. Ai sensi di tale articolo « *Salvo quanto diversamente previsto dal presente regolamento, la legge applicabile all'intera successione è quella dello Stato in cui il defunto aveva la propria residenza*

abituale al momento della morte».

Dunque, la legge applicabile viene identificata, in linea generale, nella legge dello Stato in cui il *de cuius* aveva la residenza abituale al momento del decesso (salvo eccezioni ai sensi dell'articolo 22).

Ai sensi dell'articolo 23 del citato Regolamento europeo, *«la legge designata a norma dell'articolo 21 o dell'articolo 22 regola l'intera successione.»* La legge designata regola, tra l'altro, *"l'individuazione dei beneficiari, delle loro quote rispettive e degli eventuali oneri imposti loro dal defunto e la determinazione degli altri diritti successori, compresi i diritti del coniuge o del partner superstite,.....il trasferimento agli eredi ... dei beni, dei diritti e delle obbligazioni che fanno parte del patrimonio ereditario, comprese le condizioni e gli effetti dell'accettazione dell'eredità o del legato ovvero della rinuncia all'eredità o al legato».*

Pertanto, la legge dello Stato di residenza del *de cuius* disciplina gli aspetti civilistici della successione, compresi quelli relativi alla devoluzione dell'eredità.

Diversamente, per quanto riguarda gli aspetti fiscali, il citato Regolamento stabilisce che lo stesso non concerne la materia fiscale, doganale e amministrativa (articolo 1).

Si rammenta, inoltre, che in materia successoria, fra l'Italia e la Francia vige una Convenzione internazionale, ratificata con la legge 14 dicembre 1994, n. 708, per evitare le doppie imposizioni sulle successioni e sulle donazioni e per prevenire l'evasione e le frodi fiscali. Ai sensi dell'articolo 5 della citata Convenzione, *«I beni immobili che fanno parte della successione o di una donazione di una persona domiciliata in uno Stato e sono situati nell'altro Stato sono imponibili in questo altro Stato».*

Per quanto riguarda, quindi, l'applicazione dell'imposta di successione, limitatamente al bene sito in Italia di cui alla fattispecie in esame, occorre far riferimento alla legislazione in materia, vigente in Italia.

Ai fini della determinazione dell'imposta dovuta e dell'applicazione delle

franchigie d'imposta previste dai commi 48 e 49 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, rilevano, dunque, esclusivamente i trasferimenti di beni e diritti esistenti in Italia.

Nel nostro ordinamento l'imposta di successione e donazione è stata reintrodotta dall'articolo 2, comma 47 del citato decreto-legge, che ha rimodulato le aliquote dell'imposta e le franchigie di esenzione dalla stessa in base al rapporto di coniugio, parentela o affinità tra defunto ed erede. Si applicano, inoltre, in quanto compatibili, le norme previste dal decreto-legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di seguito TUS). Ai sensi dell'articolo 2 del TUS, comma 2, *«Se alla data di 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 relazione al quesito di cui al punto 2) (modalità di devoluzione all'istante, moglie del *de cuius* del bene immobile sito in Italia), si osserva che l'acquisto della qualità di erede e la rinuncia alla riserva ereditaria sono definiti secondo le norme del diritto francese; per quanto riguarda l'applicazione dell'imposta di successione, eventualmente dovuta per il bene immobile sito in Italia, occorre far riferimento all'articolo 2, comma 48, del citato DL n. 262 del 2006.

Tale comma stabilisce per il coniuge e i parenti in linea retta, l'aliquota nella misura del 4 per cento, da applicare sul valore complessivo netto dei beni eccedente, per ciascun beneficiario, 1 milione di euro.

Tale imposta viene liquidata dall'ufficio in base alla dichiarazione di successione, che deve essere presentata in via telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente dal dichiarante o dagli intermediari abilitati. La presentazione cartacea del modello (conforme a quello approvato) è consentita ai residenti all'estero, se impossibilitati alla trasmissione telematica. Se la residenza del defunto è all'estero (o non è nota) e lo stesso non ha mai risieduto in Italia, l'ufficio di riferimento per la lavorazione della dichiarazione è l'ufficio territoriale di Roma 6 dell'Agenzia delle

entrate.

L'articolo 33, comma 1-bis, del TUS prevede che se nella dichiarazione di successione sono indicati beni immobili, gli eredi e i legatari devono provvedere alla autoliquidazione e al versamento delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo e delle tasse ipotecarie.

In relazione ai quesiti di cui ai punti punto 3) e 4), per la dettagliata descrizione del contenuto della dichiarazione di successione e dei documenti da allegare si rinvia alle citate istruzioni di compilazione del modello di 'dichiarazione di successione e domanda di volture catastali', di cui al sito dell'Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it.

Si rammenta, per gli atti scritti in lingua straniera, di allegare la traduzione in lingua italiana eseguita da un perito iscritto presso il tribunale ed asseverata conforme con giuramento, nel caso di documenti redatti in lingua straniera, unitamente alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante che la stessa costituisce copia dell'originale (articolo 30 comma 4 del TUS e articolo 11, commi 5 e 6 del TUR).

In particolare, per quanto riguarda la compilazione dei dati relativi alla figlia, va compilata l'apposito quadro EA della dichiarazione di successione indicando 'chiamato all'eredità' e indicando l'esistenza della rinuncia.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)

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

Articolo 2 - Territorialita' dell'imposta (Art. 2 DPR n. 637/1972).

In vigore dal 01/01/1991

1. L'imposta e' dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorche' 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 e' dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti.
3. Agli effetti del comma 2 si considerano in ogni caso esistenti nello Stato:
 - a) i beni e i diritti iscritti in pubblici registri dello Stato e i diritti reali di godimento ad essi relativi;
 - b) le azioni o quote di societa' nonche' le quote di partecipazione in enti diversi dalle societa', che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale;
 - c) le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, emessi dallo Stato o da societa' ed enti di cui alla lettera b);
 - d) i titoli rappresentativi di merci esistenti nello Stato;
 - e) i crediti, le cambiali, i vaglia cambiari e gli assegni di ogni specie, se il debitore, il trattatario o l'emittente e' residente nello Stato;
 - f) i crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza del valore dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore;
 - g) i beni viaggianti in territorio estero con destinazione nello Stato o vincolati al regime doganale della temporanea esportazione.
4. Non si considerano esistenti nel territorio dello Stato i beni viaggianti con destinazione all'estero o vincolati al regime doganale della temporanea importazione.

[Torna al sommario](#)