

Donazioni internazionali: la prospettiva italiana

Dott. Francesco Nobili – Studio Legale e Tributario Biscozzi Nobili Piazza

www.sbnp.it

Redatto in data 21 Dicembre 2023

Accade sempre più spesso che i componenti di una famiglia non siano tutti residenti in Italia (ad esempio, figli che studiano o lavorano all'estero) e che i beni di proprietà della famiglia stessa (ad esempio, gli immobili) siano all'estero. In questi casi, oltre a considerare l'impatto dell'imposta di donazione italiana, occorre considerare anche gli effetti dell'imposta di donazione applicabile negli altri Paesi coinvolti. Tale imposta, in genere, risulta più elevata di quella italiana e deve quindi essere valutata con attenzione.

L'art. 2 del D.Lvo 346/1990 disciplina i criteri di territorialità alla base dell'applicazione dell'imposta di successione e donazione. In particolare, facendo riferimento alle donazioni, **se il donante è residente in Italia**, l'imposta è dovuta su tutti i beni ovunque esistenti (in Italia e all'estero); mentre **se il donante non è residente**, l'imposta è dovuta solo sui beni esistenti in Italia.

Nel seguito alcune considerazioni che riguardano **fattispecie di carattere transnazionale** (donante non residente e/o beni esistenti all'estero). Se il donante è non residente ed i beni sono "esteri", l'imposta di donazione italiana non è dovuta, anche se il beneficiario è residente in Italia, in quanto i **principi di territorialità** previsti dall'ordinamento italiano non attribuiscono rilevanza alla residenza di tale soggetto. L'art. 55, comma 1-bis, D.L.vo 346/1990 stabilisce peraltro che sono soggetti a



registrazione in termine fisso gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti in Italia. **L'Agenzia delle Entrate (Risposta ad interpello n. 310 del 2019) ha confermato che la norma sostanziale in tema di territorialità dell'imposta (la donazione di beni "esteri" da parte di un soggetto non residente non è soggetta ad imposta) prevale sulla norma procedurale (la donazione effettuata all'estero a favore di un soggetto residente deve essere registrata in termine fisso) con la conseguenza che l'imposta di donazione italiana non è applicabile e l'atto formato all'estero privo dei requisiti di territorialità non deve essere registrato in termine fisso.** In altre parole: se il donante è residente la donazione (di beni esistenti in Italia e di beni "esteri") formata all'estero è comunque soggetta ad imposta di donazione italiana e a registrazione in termine fisso; se il donante è non residente la

donazione formata all'estero è soggetta ad imposta di donazione italiana e a registrazione in termine fisso solo se ha ad oggetto beni esistenti in Italia. A tale proposito, la sentenza della **Cassazione n. 8175 del 24/3/2021** ha escluso l'applicazione dell'imposta di donazione italiana ad un trasferimento liberale effettuato da un soggetto non residente anche nel caso in cui il conto di destinazione intestato al donatario residente sia presso una banca italiana e non presso una banca estera. L'irrelevanza della residenza del beneficiario contraddistingue l'imposta di successione e donazione italiana rispetto a quella di altri ordinamenti (peraltro una minoranza – si veda in proposito l'interessante Studio OECD del 2021 "Inheritance Taxation in OECD Countries"), come ad esempio l'ordinamento tedesco. Sul punto, con esclusivo riferimento esemplificativo all'imposta di successione, si tenga presente che se il de cuius è residente in Italia e l'erede è residente in Germania (anche se cittadino italiano) l'imposta di successione tedesca è applicabile anche sui beni "non tedeschi", ivi compresi quelli "italiani" (come gli immobili italiani o i portafogli titoli detenuti presso banche italiane). In questo caso, quindi, l'imposta di successione è dovuta sia in Italia (in quanto il de cuius è residente in Italia), sia in Germania (poiché l'erede è residente in Germania), ove le aliquote applicabili sono in genere sensibilmente più elevate di quelle vigenti in Italia. Come noto, infatti, l'aliquota di imposta di donazione e successione italiana applicabile ai trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta è pari al 4%, con una franchigia di un milione di Euro per ciascuno di essi. **Come confermato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 29/E del 19 ottobre 2023 (che ha recepito l'orientamento della giurisprudenza), in caso di donazione, ma non in caso di successione, la franchigia è ridotta degli importi delle donazioni in precedenza effettuate dal donante a favore dello stesso soggetto, ad eccezione delle donazioni poste in essere quando l'imposta era stata abrogata (25 ottobre 2001 – 28 novembre 2006).** Con riferimento infine all'imposta di successione, invece, l'impatto dell'imposta estera può essere significativo anche se **il de cuius residente in Italia possiede un immobile all'estero**. È il caso, ad esempio, degli immobili detenuti nel Regno Unito ove le aliquote applicabili sono più elevate (in genere 40%) e le franchigie inferiori a quelle italiane. Si rileva infine che la normativa interna e le (non numerose) Convenzioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni concluse dall'Italia, prevedono meccanismi per evitare od attenuare la doppia imposizione. Nel caso in esame, il meccanismo previsto è quello del credito di imposta (e non quello dell'esenzione), che prevede la possibilità di scomputare l'imposta inglese soltanto nei limiti dell'imposta dovuta in Italia, con la conseguenza che l'eccedenza d'imposta inglese non detraibile rappresenta un costo di impatto elevato. Pertanto, sarebbe opportuno ai fini di una pianificazione successoria valutare caso per caso (i) l'eventuale esistenza di un trattato tra l'Italia ed il Paese interessato e (ii) eventuali meccanismi di attenuazione della doppia imposizione (ove previsti).