

## PATRIMONIO E TRUST

---

### ***Donazioni estere a fiscalità incerta***

di **Ennio Vial**

Il regime fiscale di una **donazione effettuata all'estero** appare tutt'altro che pacifico e lineare. Va innanzitutto premesso come la disciplina relativa all'imposta di donazione debba essere attentamente valutata alla luce del criterio di **territorialità**.

Infatti, l'**art. 2 del D.lgs. 346/1990** delimita territorialmente la pretesa impositiva italiana in base alla **residenza del donante** alla data della stipula dell'atto di donazione. In sostanza, se il donante è residente in Italia, l'imposta sarà dovuta in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti ovunque situati mentre, se alla data della donazione il **donante non è residente** nello Stato, l'imposta è dovuta **limitatamente** ai **beni** e ai **diritti** ivi esistenti oggetto della donazione.

Di primo acchito, si potrebbe sostenere che se il donante è non residente e i beni si trovano all'estero, non sussistono profili impositivi in capo al **donatario** italiano.

Bisogna tuttavia prestare attenzione a due ulteriori norme che entrano in gioco. In primo luogo l'**art. 55 co. 1 del D.lgs. 346/1990** stabilisce che gli **atti di donazione** sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del Testo Unico sull'imposta di registro, concernenti gli **atti da registrare in termine fisso**.

Prima delle modifiche normative introdotte dalla legge n. 342 del 2000, di cui diremo appresso, risultavano soggetti a registrazione *“gli atti indicati nella tariffa se formati per iscritto nel territorio dello Stato italiano (art. 2, primo comma, lett. a), del D.P.R. 131 del 1986) e quelli **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 e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni (art. 2, primo comma, lett. d), del d.p.r. 131 del 1986)”*.

In sostanza, se il donante è non residente e l'**atto** è fatto **all'estero**, la registrazione e la conseguente tassazione in Italia riguardava solamente atti aventi ad oggetto **immobili** ed **aziende**. Tutte le altre donazioni sfuggivano a tassazione in Italia.

Sul punto si ricorda la storica introduzione del **comma 1-bis all'art. 55** ad opera dell'art. 69, co. 1, lett. n) L. n.342/2000 il quale, a far data dal 1° luglio 2000, prevede la **soggezione a registrazione** in termine fisso anche degli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette *“formati all'estero nei confronti di **beneficiari residenti** nello Stato. Dall'imposta sulle donazioni*

*determinata a norma del presente titolo si detraggono le **imposte pagate all'estero** in dipendenza della stessa donazione ed in relazione ai beni ivi esistenti, salva l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni."*

Purtroppo, la norma non brilla per chiarezza e lo [studio del Notariato n. 194/2009](#) recupera 4 profili interpretativi senza però slanciarsi in modo definitivo a favore di uno di essi.

Secondo la prima tesi, il comma 1 bis amplia il **presupposto impositivo** nel senso che se il **beneficiario** è **italiano** allora l'imposta scatta sempre.

In sostanza, l'imposta si applicherebbe a tutte le donazioni dirette e indirette:

1. risultanti da **atti** formati **sia in Italia** che **all'estero** ed indipendentemente dalla residenza del beneficiario nell'ipotesi di **donante residente** nel territorio dello Stato;
2. risultanti da **atti** formati **sia in Italia** che **all'estero**, in caso di donante non residente in Italia e **donatario residente** nel territorio dello Stato;
3. aventi ad oggetto **beni e/o diritti** esistenti nel territorio dello **Stato** nell'ipotesi di **donante e donatario** non residenti nel territorio dello Stato.

Per sfuggire alla tassazione bisogna che sia il donante che il donatario siano non residenti e che i beni non si trovino in Italia. Lo **studio del Notariato** si sbilancia prendendo le distanze in quanto l'ambito applicativo dell'imposta di donazione ne risulterebbe di fatto esteso in modo abnorme.

Secondo una diversa tesi, il **comma 1-bis sostituisce** il criterio della **residenza del donante** con quella del beneficiario ed **abroga** implicitamente le parti dell'art. 2 incompatibili. Il criterio oggettivo dell'esistenza dei beni o diritti del territorio dello Stato fissato dall'art. 2 si rivelerebbe quale **criterio sussidiario** e "potrebbe continuare ad operare, ove manchi la residenza in Italia del beneficiario".

In sostanza, mentre secondo il primo approccio il **criterio del beneficiario si somma** agli altri, secondo questo diverso orientamento il **criterio del beneficiario si sostituisce** a quello della residenza del donante.

Anche questa tesi viene però criticata in quanto la **territorialità** legata alla **residenza del beneficiario** non è puntualmente definita dalla norma e contrasta col criterio diffuso in molti Stati che si orientano verso la residenza del donante.

Secondo una terza tesi il comma 1-bis integra la previsione normativa dell'art. 2, individuando, per le donazioni stipulate all'estero, un'ulteriore condizione per la tassabilità costituita dalla **residenza del beneficiario**.

Alla luce di questi criteri, per le donazioni formate in Italia, resta fermo il criterio soggettivo della **residenza del donante** (oltre, ovviamente, al criterio oggettivo relativo ai beni siti in

Italia) mentre per le donazioni formate all'estero il criterio soggettivo è quello della **contemporanea residenza del donante e del donatario**.

Secondo una quarta tesi, il comma 1-bis non **amplia l'ambito territoriale di imponibilità** dell'imposta sulle donazioni, limitandosi ad estendere l'obbligo di registrazione degli atti di donazione formati all'estero.

La norma assolverebbe pertanto ad una **funzione meramente antielusiva** impedendo che sfuggano all'imposta le donazioni compiute volontariamente all'estero – qualora già non siano soggette a registrazione secondo le norme proprie di questa – se il beneficiario sia residente in Italia.

In questo modo non si alterano i tratti essenziali della tassazione fissati dall'art. 2. Pertanto, seguendo questo ultimo approccio, la **tassazione** opera **soltanto** se il **donante** risiede in **Italia**, oppure, in caso diverso, siano esistenti **beni** in **Italia**.