

Artt. 2 e 24-bis, D.P.R. 917/1986

Francesco Bruno
e Domenico Rinaldi

Regime fiscale dei "neo domiciliati" in Italia e imposta sulle donazioni

Regime fiscale dei neo domiciliati in Italia

L'art. 1, co. da 152 a 159, L. 11.12.2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) ha introdotto nel nostro ordinamento l'art. 24-bis, D.P.R. 917/1986 [CFF 5124a] che disciplina un **regime opzionale d'imposizione sostitutiva dell'Irpef** (e delle addizionali locali), a cui possono accedere le persone fisiche da tempo residenti all'estero e che si trasferiscono in Italia.

Si tratta del regime dei soggetti cd. «**neo domiciliati**» in Italia¹.

Destinatari della norma (co. 1 del nuovo art. 24-bis, D.P.R. 917/1986) sono le **persone fisiche** che trasferiscono la **residenza fiscale** in Italia ai sensi dell'art. 2, co. 2, D.P.R. 917/1986 [CFF 5102].

Esse non devono essere state **residenti** in Italia per un tempo pari ad almeno **9 dei 10 periodi d'imposta** che precedono l'inizio del periodo di validità dell'**opzione**.

L'**imposta sostitutiva** colpisce i redditi di fonte estera, individuati ai sensi dell'art. 165, co. 2, D.P.R. 917/1986 [CFF 5265].

I **redditi di fonte italiana** continuano ad essere assoggettabili ad **Irpef** secondo la disciplina ordinaria.

L'ammontare dell'imposta sostitutiva è pari a € **100.000** per ciascun periodo d'imposta in cui è valida la predetta **opzione**, a prescindere dall'importo dei redditi di fonte estera percepiti.

Il nuovo regime dei cd. «**neo domiciliati in Italia**», oltre alla **flat tax** sui redditi di **fonte estera**, prevede anche un'**esenzione** dalle **imposte di donazione** per i beni che non si trovano in Italia. Questo regime, in congiunzione alla disciplina fiscale delle **donazioni** prevista in alcuni Paesi, può portare ad una «doppia esenzione» dall'imposta. Invece, per la donazione dei beni esistenti in Italia, possono verificarsi anche casi di **doppia imposizione** non eliminabili.

Inoltre, l'importo può essere ridotto a € **25.000** per ciascun periodo d'imposta per ogni familiare di cui all'art. 433 c.c. per cui il **soggetto passivo** può chiedere di estendere l'applicazione dell'**imposta sostitutiva**.

Successioni e donazioni

L'art. 1, co. 158, della Legge di Bilancio 2017 prevede che, per le **successioni** aperte e le **donazioni** effettuate nei periodi d'imposta di **validità** dell'opzione prevista dall'art. 24-bis, D.P.R. 917/1986, l'**imposta sulle successioni e donazioni** sia dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nello Stato al momento della **successione** o della **donazione**.

La norma in questione è innovativa rispetto a quanto previsto dall'art. 2, co. 1, D.Lgs. 31.10.1990, n. 346 [CFF 3202] (Tus), per il quale l'imposta è dovuta in relazione a tutti i **beni e diritti** trasferiti, ancorché esistenti all'estero.

Criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle donazioni

Come per l'imposta sulle **successioni**, l'art. 2, D.Lgs.

1. Si veda anche C.M. 23.5.2017, n. 17/E.

346/1990 limita territorialmente la **potestà impositiva** italiana in funzione della residenza del **donante** alla data dell'atto di donazione.

- Infatti, detta norma stabilisce che:
- › nell'ipotesi in cui il **donante** è residente in Italia, l'imposta sia dovuta dal **donatario** per tutti i **beni** ed i **diritti** trasferiti, **ovunque risultino** situati, (cd. principio della *world wide taxation*);
 - › invece, se alla data della donazione il **donante** non è residente in Italia, l'imposta sia dovuta limitatamente ai **beni** ed ai **diritti** ivi esistenti (cd. principio della territorialità).

Pertanto, l'esenzione in esame di cui alla Legge di Bilancio 2017, di fatto, ha assimilato i **donanti neo domiciliati** in Italia, che esercitano l'opzione, ex art. 24-bis, D.P.R. 917/1986, a soggetti non residenti nel territorio dello Stato ai fini dell'**imposta di donazione**.

Dibattito sull'applicabilità dei principi di territorialità dell'imposta di registro

Ex art. 55, co. 1, D.Lgs. 346/1990 [CFF 3255], gli **atti di donazione** sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del Testo Unico sull'Imposta di Registro (D.P.R. 26.4.1986, n. 131 - Tur) concernenti gli **atti** da registrare in **termine fisso**.

In aggiunta, il co. 1-bis del medesimo art. 55, introdotto nel 2000^[2], stabilisce l'obbligo di **registrazione in termine fisso** anche degli atti aventi ad oggetto **donazioni**, dirette o indirette, «*formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato*».

Questa norma è stata oggetto di differenti **interpretazioni** e di dibattito in dottrina.

In particolare, è stato avanzato il dubbio se detta norma, derogando al criterio di **territorialità**, ex art. 2 del Tus, fosse in grado di rendere la **donazione** sempre imponibile in capo al **donatario** residente in

Italia, a prescindere del **luogo di residenza del donante**.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Lombardia, con la Consulenza giuridica 904-3/2015 del novembre 2015 richiesta dall'Ordine dei Dottori commercialisti di Milano, ha chiarito che il co. 1-bis dell'art. 55 «*non ha inteso derogare ai criteri di territorialità previsti, ai fini dell'imposta sulle donazioni, dall'articolo 2 del Tus*» ma è stata istituita «*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*» perché le donazioni estere «*prima della citata modifica normativa, in virtù dei principi che regolano la territorialità agli effetti dell'imposta di registro (articolo 2, comma 1, lett. d) del Tur* non erano soggetti a registrazione in termine fisso in Italia, anche nel caso in cui il donante fosse stato residente nel territorio dello Stato, per il solo aspetto formale della stipula all'estero dell'atto».

Quindi, anche in caso di **donatario residente** in Italia, è confermato che, con riferimento a donazioni di beni situati all'estero e donante residente all'estero, l'**imposta sulle donazioni** non sia dovuta in quanto l'art. 55-bis del Tur non deroga all'art. 2 del Tus.

Nel caso dell'**esenzione** in esame per il regime dei **neo domiciliati** in Italia, si può ragionevolmente pensare di applicare lo stesso principio, vale a dire che l'art. 55, co. 1-bis del Tur non vuole essere una **deroga** ai principi di **territorialità** che regolano l'imposta sulle **donazioni**, sia nei confronti dei vecchi criteri stabiliti dal Tus che nei confronti del nuovo criterio introdotto legato all'**opzione** ex art. 24-bis, D.P.R. 917/1986.

La Tabella n. 1 riassume i casi in cui opera l'**esenzione** in questione:

TABELLA N. 1 - ESENZIONE DA IMPOSTA SULLE DONAZIONI, EX ART. 1, CO. 158 DELLA LEGGE DI BILANCIO 2017

STATO DI RESIDENZA DEL DONANTE (CHE HA OPTATO PER IL REGIME EX ART. 24-BIS, D.P.R. 917/1986)	STATO DI RESIDENZA DEL DONATARIO	STATO IN CUI SI TROVANO I BENI DONATI	APPLICABILITÀ DELL'IMPOSTA DI DONAZIONE ITALIANA
Italia	Estero	Estero	No
Italia	Italia	Estero	No
Italia	Estero	Italia	Sì
Italia	Italia	Italia	Sì

2. Modifica ad opera dell'art. 69, L. 21.11.2000, n. 342.

Doppia imposizione

Per le donazioni di beni situati in Italia, l'imposta sulle donazioni è dovuta anche in caso di opzione, ex art. 24-bis, D.P.R. 917/1986.

In questo caso, sulla stessa donazione potrebbe gravare anche l'imposta applicata da uno Stato straniero (ad esempio, a motivo della residenza del donatario, come nel caso della Germania, o della cittadinanza del donante, come nel caso degli Usa).

La doppia imposizione derivante da queste fattispecie non sarebbe eliminabile, in quanto:

- l'unica convenzione contro le doppie imposizioni sull'imposta delle donazioni è quella stipulata con la Francia in data 20.12.1990, ratificata in Italia con la L. 14.12.1994, n. 708;
- l'ultimo periodo del co. 1-bis dell'art. 55 citato stabilisce che 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». Quindi, questa norma elimina solamente i casi di doppia imposizione relativa a donazione di beni esistenti all'estero ma non è operante per i beni situati in Italia.

Doppia esenzione

In alcuni casi, la donazione da parte di un soggetto neo-domiciliato in Italia di beni che non si trovano nel territorio dello Stato, a beneficio di un donatario residente in un altro Paese, potrebbe configurare una situazione di doppia esenzione.

A titolo di esempio, abbiamo considerato l'ipotesi in cui il donatario sia residente in Austria, Bel-

gio, Regno Unito, Russia o Svezia.

Austria: se il donatario fosse residente in Austria, la donazione sarebbe esente da imposta in quanto l'imposta di donazione è stata abrogata in seguito di una decisione della Corte Costituzionale austriaca del 31.7.2008 (un'eccezione è rappresentata dalle donazioni o assegnazione di attivi a trust o fondazioni (Privatstiftungen) che sono invece considerati imponibili).

Belgio: se il donatario fosse residente in Belgio, l'imposta di donazione sarebbe applicabile solo per i beni esistenti in detto Stato (la residenza del donatario non è un criterio di collegamento rilevante). Infatti, in caso di donazione di proprietà immobiliari localizzate in Belgio, è necessario un atto redatto da un notaio, con applicazione dell'imposta di donazione (schenkingsrecht o droit de donation). Per valori mobiliari situati in Belgio, la donazione può essere anche perfezionata a mezzo del cd. don manuel – un atto tra le parti concluso brevi manu senza l'intervento del notaio.

Regno Unito: se il donatario fosse residente ma non domiciliato nel Regno Unito (cd. UK Resident Non Domiciled regime, Ukrnd) il donatario non sarebbe un soggetto passivo d'imposta per tutta la durata del suo status di Ukrnd, limitatamente ai beni che non si trovano in territorio britannico.

Russia: se il donatario fosse residente in Russia, non ci sarebbe nessun prelievo fiscale poiché in quest'ultimo Stato l'imposta sulle donazioni non esiste.

Svezia: il Testo Unico sull'Imposta di Successione e Donazione svedese è stato abrogato nel 2004.

Nella Tabella n. 2 sono stati schematizzati i casi appena descritti.

TABELLA N. 2 - CASI DI DOPPIA ESENZIONE

STATO DI RESIDENZA DEL DONANTE (CHE HA OPTATO PER IL REGIME EX ART. 24-BIS, D.P.R. 917/1986)	STATO DI RESIDENZA DEL DONATARIO	IMPOSTA DI DONAZIONE NEL PAESE DI RESIDENZA DEL DONATARIO	IMPOSTA DI DONAZIONE IN ITALIA SU BENI CHE SI TROVANO ALL'ESTERO
Italia	Austria	No	No
Italia	Belgio	Non si applica se i beni donati non si trovano in Belgio	No
Italia	Regno Unito	Non si applica se il donatario è UKRND e i beni donati non si trovano nel Regno Unito	No
Italia	Russia	No	No
Italia	Svezia	No	No

Considerazioni conclusive

L'**opzione** per il regime ex art. 24-bis, D.P.R. 917/1986, da parte dei **neo domiciliati** in Italia comporta anche l'**esenzione** dalle **imposte** sulle **successioni** e **donazioni** per i beni esistenti all'**estero**.

Si ritiene che detta **esenzione** spetti anche in caso di **donatario residente** in Italia in quanto - a nostro avviso - l'art. 55, co. 1-bis del Tus non deroga

all'**esenzione** in esame.

L'**esenzione** non spetta per le donazioni di **beni** esistenti in **Italia**, il che potrebbe originare fenomeni di **doppia imposizione**, il più delle volte non eliminabili da norme interne o convenzionali.

Per i **beni** esistenti all'**estero**, invece, sono evidenti alcuni casi di **doppia esenzione** per via della mancata applicazione di un tributo analogo nello Stato di residenza del donatario. ●