

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

da **Andrea Catasti** | Lug 29, 2019 | **Legal** | **0 commenti**



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 rientrino (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 stipulata 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 termine del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo fine".*