

Risposta n. 16/2026

OGGETTO: Inapplicabilità dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (TUS) al trasferimento "mortis causa" a favore di un ente pubblico svizzero del Canton Ticino per mancanza del requisito della condizione di reciprocità.

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

QUESITO

Il Comune istante (di seguito, "*Istante*") rappresenta di essere un ente territoriale di diritto pubblico della Confederazione Svizzera e di essere stato nominato erede universale della signora Tizia (di seguito, "*de cuius*"), cittadina svizzera, deceduta in data X/XX/XXXX in Svizzera, dove era incardinato sia il suo domicilio che la sua residenza, con testamento redatto secondo le forme previste dalla legge svizzera.

Secondo quanto rappresentato nell'istanza, con il citato testamento la *de cuius* ha attribuito *mortis causa* all'*Istante*, tra l'altro, una partecipazione totalitaria nella società

"Alfa Srl" (di seguito, "*Società*"), con sede legale in Italia, della quale la *de cuius* era socio unico e amministratore unico.

Tale trasferimento configura, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito, "*TUS*"), una fattispecie imponibile ai fini dell'imposta sulle successioni, in quanto avente ad oggetto beni esistenti nel territorio dello Stato italiano, costituiti da una partecipazione in società di capitali con sede ed oggetto sociale in Italia.

Ciò premesso, l'*Istante* chiede, ai fini della dichiarazione di successione da presentare in Italia, se a tale trasferimento possa applicarsi l'esenzione da tale imposta di cui all'articolo 3, comma 4, del *TUS*, prevista per i trasferimenti a favore di enti pubblici, fondazioni e associazioni istituiti in Stati esteri, purchè ricorra, tra l'altro, il requisito della reciprocità di trattamento qualora lo Stato non appartenga all'Unione Europea o allo Spazio Economico Europeo (SEE). [...]

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* evidenzia che l'articolo 3, comma 4, del *TUS* prevede una disposizione di favore in materia di imposta sulle successioni e donazioni, secondo la quale «*Le disposizioni del presente articolo si applicano per gli enti pubblici, le fondazioni e le associazioni istituiti negli Stati appartenenti all'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo nonché, a condizione di reciprocità, per gli enti pubblici, le fondazioni e le associazioni istituiti in tutti gli altri Stati*».

Al riguardo, si osserva che:

- in assenza di una convenzione bilaterale o multilaterale che disciplini esplicitamente i trasferimenti transfrontalieri in esame, trovano applicazione esclusiva le normative interne dei singoli ordinamenti nazionali;

- la Confederazione Svizzera non aderisce all'Accordo sullo Spazio economico europeo (SEE), pur essendo membro dell'Associazione Europea di Libero Scambio (AELS); pertanto, l'unico criterio rilevante ai fini dell'esenzione, in applicazione della norma sopra richiamata, è quello della "condizione di reciprocità" tra l'ordinamento italiano e quello elvetico in materia di disposizioni fiscali applicabili ai trasferimenti *mortis causa* a favore di enti esteri.

Con riferimento alla "condizione di reciprocità", l'*Istante* evidenzia che l'articolo 16 delle disposizioni sulla legge in generale premesse al codice civile italiano stabilisce che *«Lo straniero è ammesso a godere dei diritti civili attribuiti al cittadino a condizione di reciprocità, e salve le disposizioni contenute in leggi speciali. Questa disposizione vale anche per le persone giuridiche straniere»*.

Tale principio, comunemente noto come "clausola di reciprocità", rappresenta un criterio generale di diritto internazionale privato volto a regolare l'accesso ai diritti civili da parte di soggetti esteri - siano essi persone fisiche o giuridiche - nell'ordinamento italiano.

Il riconoscimento del trattamento paritario è, pertanto, subordinato all'esistenza di una condizione di reciprocità, da intendersi come la possibilità per un cittadino italiano, o per una persona giuridica italiana, di godere nel Paese estero dei medesimi diritti riconosciuti in Italia allo straniero.

Un esempio particolarmente significativo dell'effettiva operatività di tale principio, prosegue l'*Istante*, si ravvisa proprio nei rapporti con la Confederazione Svizzera, alla luce degli effetti che la Legge federale sull'acquisto di fondi da parte di persone all'estero (LAFE, c.d. "Legge Koller") produce anche nel contesto giuridico italiano, atteso che, proprio in virtù di tale disciplina, l'Italia riconosce nei confronti dei cittadini svizzeri l'esistenza, in termini speculari, delle medesime limitazioni previste dalla normativa elvetica, applicando di fatto la condizione di reciprocità ai sensi dell'art. 16 delle Disposizioni Preliminari al Codice Civile. Di conseguenza, può ritenersi che tra l'ordinamento italiano e quello elvetico la condizione di reciprocità risulti, oltre ogni ragionevole dubbio, pienamente sussistente e attuale.

Sul punto, dando seguito alla norma di carattere generale nonché alla disciplina specifica, l'Agenzia delle Entrate con una prassi consolidata ha ammesso l'applicazione dell'esenzione anche per enti non appartenenti né all'UE né al SEE, a condizione che risultasse dimostrata una situazione di trattamento fiscale analogo riservato da parte dello Stato estero agli enti italiani.

A tal proposito, si richiamano, a titolo esemplificativo:

- Risoluzione n. 312950/1973, riguardante l'Accademia Prussiana delle Belle Arti di Berlino;
- Risoluzioni n. 271183/1978 e n. 270527/1981, riguardanti enti culturali e college statunitensi;
- Risoluzione n. 465062/1991, avente ad oggetto una fondazione costituita nello Stato dell'Alabama (USA);
- Risoluzione n. 280307/1984, riguardante il Sovrano Ordine Militare di Malta;

- Risoluzione n. 251308/1987, con riferimento all'Istituto svedese di studi classici.

Tale indirizzo, ritiene l'*Istante*, conferma che l'Amministrazione ha ritenuto sussistente la condizione di reciprocità anche in assenza di specifici accordi bilaterali, valorizzando criteri sostanziali e di effettività, basati su elementi quali:

(i) la compatibilità dell'ente estero con le categorie previste dall'articolo 3, comma 4, del *TUS*;

(ii) l'assenza di discriminazioni sistemiche ai fini dell'imposta di successione elvetica nei confronti di enti italiani;

(iii) l'esistenza di convenzioni internazionali che garantiscano cooperazione amministrativa o non ostacolino il trattamento paritario.

Alla luce di tali principi, l'*Istante*, con particolare riferimento al primo punto, ritiene che, essendo un ente pubblico di diritto svizzero, è assimilabile in tutto e per tutto sotto il profilo funzionale e istituzionale agli enti territoriali italiani; a fronte di ciò, rientra nell'ambito soggettivo di cui all'articolo 3, comma 1, lett. b), del *TUS*: «*Le disposizioni del presente articolo si applicano per gli enti pubblici [...] a condizione di reciprocità [...] in tutti gli altri Stati.*»

Circa il secondo elemento sopra richiamato, l'*Istante* rileva che, ai fini dell'imposta di successione elvetica, si ravvisa la sovranità fiscale a livello cantonale e, di conseguenza, ai fini della verifica della reciprocità in esame occorre far riferimento alla "Legge Tributaria del Canton Ticino" (di seguito, anche "LT").

Dall'analisi della suddetta disciplina, secondo l'*Istante* non emergono disposizioni che subordinino il regime di esenzione dalle imposte di successione e donazione ai soli

enti territoriali elvetici, né risultano norme che pongano limiti soggettivi o oggettivi nei confronti di enti esteri.

Al contrario, secondo *l'Istante*, la normativa tributaria del Canton Ticino si caratterizza per un'impostazione chiaramente aperta e non discriminatoria, che consente, in linea di principio, l'applicazione dell'esenzione anche in favore di soggetti pubblici esteri che si trovino in posizione equivalente rispetto agli enti svizzeri.

Tale orientamento, prosegue *l'Istante*, trova conferma anche in ambito internazionale, come dimostrato dall'Accordo stipulato il 30 ottobre 1979 tra il Consiglio Federale Svizzero e il Governo della Repubblica Francese (a cui il Canton Ticino ha aderito) concernente il trattamento delle liberalità fatte a scopi di pubblica utilità, ai sensi del quale gli enti territoriali francesi possono beneficiare dell'esenzione dall'imposta di successione e donazione nel Canton Ticino, a condizione che l'ordinamento francese riconosca un trattamento analogo agli enti svizzeri.

Ciò, secondo *l'Istante*, evidenzia, in termini sostanziali, la volontà dell'ordinamento ticinese di riconoscere l'esenzione fiscale a soggetti pubblici esteri, in un'ottica di reciprocità effettiva e concreta, confermando la piena compatibilità di tale disciplina con i principi dell'art. 3, comma 4, del TUS.

Ciò posto, rileva *l'Istante*, resta, tuttavia, ferma l'assenza di un accordo espresso tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana che disciplini in modo diretto e inequivocabile la fattispecie in esame.

Tale lacuna, sebbene non infici la sostanza delle valutazioni sin qui svolte, comporta una complessiva incertezza interpretativa, dovuta all'impossibilità di fondare

la verifica della condizione di reciprocità su una fonte pattizia o su una prassi consolidata e formalmente condivisa fra i due Stati.

In tal senso, l'assenza di una cornice convenzionale bilaterale impone di affidarsi a un'analisi di tipo sostanziale, che - pur conducendo, ad avviso dell'*Istante*, verso la piena applicabilità dell'esenzione di cui all'articolo 3, comma 1, lett. b), del *TUS* - non consente di escludere margini di dubbio interpretativo.

È proprio in tale contesto di incertezza, in cui la normativa interna svizzera appare astrattamente compatibile con i requisiti richiesti dall'ordinamento italiano, ma mancano strumenti formali che consentano di attestare in modo univoco la condizione di reciprocità, che si colloca la presente istanza.

Infine, con riferimento al terzo ed ultimo punto, l'*Istante* evidenzia che la Confederazione Svizzera, pur non aderendo al SEE, mantiene con l'Italia relazioni bilaterali stabili e strutturate, anche in ambito fiscale (si veda la Convenzione contro le doppie imposizioni, l'Accordo in materia di lavoratori frontalieri e l'Accordo sullo scambio di informazioni fiscali), idonee a fondare una valutazione positiva in ordine alla sussistenza del requisito di reciprocità, atteso che in nessuno degli strumenti convenzionali sopra richiamati si ravvisano clausole o disposizioni ostative al riconoscimento di tale condizione, né limitazioni che impediscano il godimento da parte degli enti pubblici italiani dei medesimi diritti civili riconosciuti a soggetti di diritto pubblico elvetici.

Ciò premesso, l'*Istante* ritiene che il caso prospettato, sebbene territorialmente rilevante ai sensi dell'articolo 2 del *TUS*, rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 3, comma 4 del medesimo Testo Unico, con conseguente non assoggettabilità all'imposta

sulle successioni del trasferimento mortis causa della totalità delle quote della *Società* a favore dell'*Istante*.

Risultano, infatti, integrati tutti i presupposti soggettivi e oggettivi richiesti dalla disposizione, e, in particolare, la sussistenza della condizione di reciprocità tra l'Italia e la Confederazione Svizzera, quale Stato estero non aderente all'Unione europea né allo Spazio economico europeo, ma con il quale l'Italia intrattiene rapporti bilaterali stabili e collaborativi anche in ambito fiscale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alla territorialità dell'imposta di successione, l'articolo 2, comma 2, del *TUS* dispone che «*Se alla data dell'apertura della successione [...] il defunto [...] non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti*».

Il comma 3 del medesimo articolo 2 pone, altresì, una presunzione di esistenza nel territorio dello Stato per alcune categorie di beni, ossia, tra l'altro, per «*b) le azioni o quote di società, nonché le quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale [...]*».

Nel caso di specie, dunque, il trasferimento all'*Istante* delle azioni o quote della *Società*, avente sede legale in Italia, detenute dalla *de cuius*, cittadina svizzera residente in Svizzera al momento del suo decesso secondo quanto rappresentato dall'*Istante*, è assoggettabile all'imposta sulle successioni e donazioni.

Occorre, inoltre, osservare che l'articolo 3 del *TUS* dispone che *«Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461 [...] 4. Le disposizioni del presente articolo si applicano per gli enti pubblici, le fondazioni e le associazioni istituiti negli Stati appartenenti all'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo nonché, a condizione di reciprocità, per gli enti pubblici, le fondazioni e le associazioni istituiti in tutti gli altri Stati».*

Tenuto conto che l'*Istante*, secondo quanto rappresentato, è un ente territoriale di diritto pubblico della Confederazione Svizzera e che la Svizzera non è né uno Stato appartenente all'Unione europea né uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo (di seguito, "Stato SEE"), il citato articolo 3 del *TUS* prevede che l'esenzione ivi prevista possa essere applicata solo qualora la legislazione del Paese estero preveda, a condizione di reciprocità, lo stesso trattamento di esenzione previsto dall'articolo 3 del *TUS* per gli enti italiani aventi le caratteristiche previste dalla medesima norma.

Per effetto della disposizione da ultimo citata, come modificata dall'articolo 8 della legge 30 ottobre 2014, n. 161, ai fini dell'applicazione del regime fiscale di esenzione in argomento, gli enti pubblici, le associazioni e fondazioni istituite in

uno Stato UE o SEE sono automaticamente equiparati a quelli italiani (cfr. Dossier del Servizio Studi n. 151 del Senato), mentre per gli enti pubblici, le fondazioni e associazioni istituiti in tutti gli altri Stati l'equiparazione è subordinata alla condizione di reciprocità.

In altre parole, per tali ultimi soggetti, il regime di esenzione di cui al citato articolo 3, comma 4, del *TUS* si applica solo quando risulti provata la reciprocità di trattamento tra i due Stati interessati, attraverso uno strumento bilaterale idoneo a regolamentare i rapporti fiscali tra gli Stati medesimi (scambio di lettere, accordi, convenzioni, etc.).

In particolare, per gli enti pubblici esteri e per le fondazioni e associazioni costituite all'estero in Stati non appartenenti all'Unione Europea o non aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo tale regime fiscale di esenzione è riconosciuto solo se e in quanto l'Italia abbia concluso un accordo con le autorità dei rispettivi Stati di residenza dei suddetti organismi, accordo che preveda che i trasferimenti *mortis causa* a beneficio di organismi senza scopo di lucro italiani non siano soggetti ad un'imposta di successione o equivalente in tale Stato (cfr. Dossier del Servizio Studi n. 151 del 2014 del Senato in tal senso).

Il principio di reciprocità è disciplinato dall'articolo 16 delle "Disposizioni sulla legge in generale", contenute nel Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 262, che stabilisce che *«Lo straniero è ammesso a godere dei diritti civili attribuiti al cittadino a condizione di reciprocità e salve le disposizioni contenute in leggi speciali. Questa disposizione vale anche per le persone giuridiche straniere»*.

Riguardo alla sussistenza della condizione di reciprocità di trattamento richiamata dall'articolo 3, comma 4, del *TUS*, dunque, la stessa può considerarsi soddisfatta, nel caso di specie, qualora risulti che anche lo Stato estero nel quale ha sede l'ente non residente, e dunque la Svizzera, riconosca un corrispondente regime agevolativo a quello previsto dalla norma ad enti che siano istituiti in Italia e che si trovino in analoghe condizioni.

Con riguardo al caso in esame, si rappresenta che non risulta alla scrivente che tra lo Stato italiano e quello svizzero sia stata formalizzata la condizione di reciprocità del trattamento di esenzione ai fini dell'imposta di successione e donazione prevista dall'articolo 3, comma 4, del *TUS* attraverso alcuno strumento idoneo, né la stessa può essere riconosciuta sulla base delle argomentazioni addotte dall'*Istante*.

L'*Istante*, infatti, cita a supporto o fattispecie e imposte diverse da quella di cui all'articolo 3 del *TUS* (quali la Legge Koller, la Convenzione contro le doppie imposizioni, l'Accordo in materia di lavoratori frontalieri e l'Accordo sullo scambio di informazioni fiscali) o Convenzioni sussistenti tra la Svizzera e altri Paesi diversi dall'Italia (quali l'Accordo stipulato il 30 ottobre 1979 tra il Consiglio Federale Svizzero e il Governo della Repubblica Francese).

Anche le risoluzioni citate dall'*Istante* riguardano Paesi diversi dalla Svizzera.

Anzi, nella risoluzione del 12 giugno 1984, n. 280412, è stato affermato che: *«Codesto Ministero ha fatto presente che l'Ambasciata della Confederazione Elvetica in Roma - in riferimento ad uno specifico caso di rapporto tributario successorio ha trasmesso un progetto di nota verbale con la quale la dichiarazione di reciprocità, prevista dall'art. 3 del D.P.R. 26/10/1972, n. 637»* (trasfuso poi nell'articolo 3 del *TUS*, n.d.r.) *«che disciplina in Italia l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per*

i beni trasferiti a causa di morte o a titolo gratuito a favore anche di Enti Pubblici esteri ed alle fondazioni ed associazioni costituiti all'estero, viene formulata dal Consiglio Federale che agisce in nome del Cantone di Neuchatel.

A tale proposito codesto Ministero ritiene preferibile, sotto il profilo formale, lo strumento dello Scambio di Lettere, non ravvisando, nell'ipotesi considerata, la necessità di ricorrere ad un vero e proprio Accordo nè ad un provvedimento di notifica parlamentare posto che l'esenzione fiscale, conseguente allo Scambio di Lettere, è già contemplata dal citato art. 3 del D.P.R. 637/1972.

Questa Direzione Generale, per quanto di competenza, pur condividendo il punto di vista manifestato da codesto Ministero, relativamente al caso segnalato, deve altresì porre in evidenza la opportunità di addivenire, con le Autorità fiscali della Confederazione Svizzera, ad una organica Convenzione che consenta di evitare stabilmente le doppie imposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni, senza dover far ricorso di volta in volta, a singoli provvedimenti di regolamentazione di rapporti fiscali».

Inoltre, occorre rilevare che la Legge Tributaria del Canton Ticino del 21 giugno 1994, citata dall'*Istante*, all'articolo 154, 1 capoverso, dispone che: «Sono esenti dall'imposta di successione e donazione:

- a) la Confederazione e i suoi stabilimenti, giusta il diritto federale;*
- b) il Cantone e i suoi stabilimenti;*
- c) i Comuni, le Parrocchie e i Patriziati nonché le altre collettività territoriali di diritto pubblico del Cantone;*

d) le persone giuridiche con sede nel Cantone che perseguono uno scopo pubblico, di utilità pubblica oppure scopi ideali in Svizzera per le devoluzioni o liberalità esclusivamente e irrevocabilmente destinate a tali fini;

e) le istituzioni di previdenza professionale di imprese che hanno domicilio, sede o stabilimento d'impresa in Svizzera, e di imprese che sono loro vicine, a condizione che le risorse di tali istituzioni siano durevolmente ed esclusivamente devolute alla previdenza professionale;

f) il coniuge, il partner registrato, gli ascendenti e discendenti in linea diretta, compresi gli adottivi.

2. Gli enti di cui al capoverso 1 lettera d) soggiacciono all'imposta di successione e donazione per le devoluzioni e le liberalità che, entro un lasso ragionevole di tempo, non vengono impiegate direttamente alla realizzazione degli scopi specifici.

3. L'autorità fiscale può esentare, su richiesta, in tutto o in parte, le istituzioni e le persone giuridiche che perseguono uno scopo pubblico, di utilità pubblica oppure scopi ideali per le devoluzioni o liberalità esclusivamente e irrevocabilmente destinate a tali fini:

a) se con sede nel Cantone, quando rivestono carattere prevalentemente internazionale;

b) se con sede in altro Cantone, quando le stesse sono esenti presso tale Cantone e quest'ultimo accorda la reciprocità in materia di esenzione».

L'articolo 156 della medesima Legge, inoltre, prevede che: *«Il Consiglio di Stato è autorizzato a stipulare con gli altri cantoni accordi di reciprocità estendenti l'esenzione a tali cantoni, ai loro comuni e alle opere ed istituzioni di pubblica utilità ivi site».*

Sembra, dunque, che tale Legge preveda un'esenzione dall'imposta di successione e donazione, per quanto qui interessa, unicamente per Comuni e altre collettività territoriali di diritto pubblico del Canton Ticino e non anche per enti pubblici territoriali italiani e che contempli accordi di reciprocità estendenti l'esenzione unicamente con riferimento ai comuni di altri cantoni svizzeri.

Pertanto, tenuto conto di quanto sopra rilevato, e che nell'istanza presentata non è stato dimostrato che la legislazione della Svizzera o del Canton Ticino preveda, a condizione di reciprocità, lo stesso trattamento disposto dall'articolo 3 del *TUS* per gli enti italiani aventi le caratteristiche ivi previste, non si ritiene sussistente, nel caso di specie, la prospettata "condizione di reciprocità".

Conseguentemente, al trasferimento a favore dell'*Istante* dei beni "esistenti" in Italia ai sensi dell'articolo 2 del *TUS*, e, dunque, delle azioni o quote della *Società*, avente sede legale in Italia, non risulta applicabile la citata esenzione di cui all'articolo 3 del *TUS*, e, pertanto, con riferimento a tale trasferimento, è dovuta dall'*Istante* l'imposta sulle successioni e donazioni in Italia secondo le regole ordinarie.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, ed esula da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza, riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)