ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

L'imposta sulle successioni e donazioni

Novità e adempimenti dichiarativi

ASPETTI FISCALI DELLE SUCCESSIONI TRANSFRONTALIERE

BARBARA ALOISI

28 NOVEMBRE 2017 - Auditorium San Fedele - via Hoepli 3/B, MILANO

D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, Testo Unico Successioni

Normativa nazionale in materia di successioni: d.lgs. 446/1990 "Testo Unico Successioni"

•L'art. 2 del TU successioni disciplina i criteri di collegamento territoriale dell'imposta sulle successioni

•L'ambito territoriale di applicazione dell'imposta sulle successioni è determinato dalla residenza del *de cuius* al momento del decesso: l'imposta è dovuta in relazione **a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero** (principio dell'imposizione globale).

•Se il defunto alla data di apertura della successione non era risidente in Italia, l'imposta è dovuta **limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti** (principio territoriale).

D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, Testo Unico Successioni

Ai fini del TU Successioni rilevano quindi:

•La **residenza** del defunto al momento dell'apertura della successione
•L'**esistenza dei beni** in Italia o all'estero

Riassumendo:

•Se il defunto era residente in Italia al momento della morte, l'imposta sulle successioni riguarda tutti i beni oggetto di successione, ancorché all'estero

•Se il defunto non era residente in Italia al momento della morte, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti trasferiti esistenti (materialmente situati) in Italia

D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, Testo Unico Successioni

Art. 2 TU Successioni – Territorialità dell'imposta

•Ai fini delle imposte di successione è ininfluente la residenza del beneficiario.

•La norma fa riferimento alla residenza del *de cuius* senza specificare tale concetto. E' da ritenere che prevalga il concetto di residenza anagrafica, da verificarsi puntualmente al momento del decesso

•L'art. 2 introduce una presunzione assoluta di esistenza nello Stato di un elenco di beni e diritti, individuandone il criterio di collegamento territoriale, soggetti all'imposta (anche) nei confronti dei non residenti

D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, Testo Unico Successioni

Art. 2 TU Successioni – Territorialità dell'imposta

(i)beni e diritti iscritti in pubblici registri dello stato;
(ii)azioni o quote di partecipazione in società ed enti che hanno nel territorio dello stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale;
(iii)obbligazioni e altri titoli emessi dai medesimi soggetti;
(iv)titoli rappresentativi di merci esistenti nello Stato;
(v)crediti, cambiali e assegni se il debitore (emittente o trattario) è residente nello Stato;
(vi)crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza del valore di tali beni;
(vii)beni viaggianti con destinazione nello Stato

•BASE IMPONIBILE DEI BENI ESTERI

•Valore concordato con l'ufficio fiscale estero
•Valore dichiarato dal contribuente

Doppia imposizione e Convenzioni in vigore

- Possibile rischio di **duplicazione delle imposte**
  - per i soggetti residenti in relazione ai beni di cui gli stessi risultino titolari all'estero (gli stessi beni possono essere tassati anche nel diverso Stato in cui sono materialmente collocati) e per i soggetti con cittadinanza di paesi che prevedono l'applicazione delle imposte di successione in base al criterio della cittadinanza
  - anche per i soggetti non residenti in relazione ai beni di cui gli stessi risultino titolari esistenti nel territorio dello stato (gli stessi beni possono essere tassati anche nel diverso Stato di residenza)
  - Regime agevolativo opzionale per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (art. 24-bis TUIR) – In vigenza dell'opzione, l'imposta sulle successioni è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nello Stato al momento della successione

Doppia imposizione e Convenzioni in vigore

Art. 26 TU Successioni

•Per le successioni relative a soggetti residenti in Italia al momento del decesso (ossia quando si applica il principio dell'imposizione globale), il nostro ordinamento riconosce la spettanza di un credito di imposta che consente al soggetto tenuto all'assolvimento dell'imposta di successione in Italia di detrarre quella pagata ad uno Stato estero, in dipendenza della stessa successione e in relazione ai beni esistenti in tale Stato, fino a concorrenza della parte di imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi

•Fatta salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali per evitare la doppia imposizione in ambito successorio

Doppia imposizione e Convenzioni in vigore

Convenzioni attualmente in vigore con l'Italia:

- Gran Bretagna (Conv. 12.2.66, approvata con L. 793/1967)
- Francia (Conv. 20.12.90, approvata con L. 708/1994)
- Grecia (Conv. 13.2.64, approvata con L. 524/1968)
- Danimarca (Conv. 10.3.66, approvata con L. 649/1968)
- U.S.A. (Conv. 30.3.55, approvata con L. 943/1956)

- Svezia (Conv. 20.12.56, approvata con L. 280/1958)
- Israele (Conv. 22.4.68, approvata con L. 201/1973) -

Doppia imposizione e Convenzioni in vigore

Convenzioni attualmente in vigore con l'Italia:

Principio generale: il principale stato legittimato a tassare il patrimonio del *de cuius* è quello del domicilio al momento della morte

Identificazione dello Stato di domiciliazione: non tutte le convenzioni contengono tie break rules (elementi concreti in scala gerarchica)

E' fatta salva la tassazione esclusiva o concorrente dell'altro Stato che si qualifichi come "Stato fonte" di alcune tipologie di beni (immobili, beni mobili appartenenti ad una stabile organizzazione, crediti, titoli e partecipazioni in società/enti, navi e aeromobili, altri beni)

Doppia imposizione e Convenzioni in vigore

Es. **Immobili convenzione Italia - Francia**

•**Art. 5 della Convenzione** in vigore con la Francia dispone che: *i beni immobili che fanno parte della successione di una persona domiciliata in uno Stato e che sono situati nell'altro stato sono imponibili in questo altro Stato"*

•*MA*

•**Art. 11** statuisce che: "*se il defunto, al momento del decesso, era domiciliato in uno Stato, questo Stato detrae dall'imposta calcolata secondo la sua propria legislazione un ammontare uguale all'imposta pagata nell'altro Stato sui beni che, in occasione dello stesso fatto e conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in questo altro Stato. Tuttavia, l'ammontare della detrazione non può superare la quota parte dell'imposta del primo Stato, calcolata prima della detrazione, corrispondente ai beni in ragione dei quali la detrazione deve essere accordata"*

Ne deriva che, in ogni caso, i beni siti nell'altro Stato e assoggettati ad imposta in tale Stato in ragione della loro ubicazione, concorrono a formare la base imponibile su cui viene applicata l'imposta anche nello Stato ove domiciliava il defunto al momento del decesso

Doppia imposizione e Convenzioni in vigore

- In mancanza di una Convenzione è inevitabile che si verifichi il fenomeno della doppia imposizione, laddove nell'ordinamento tributario dello Stato estero non vi sia una norma simile a quella dell'art. 26 TU Successioni che abilita il soggetto passivo a fruire di un credito di imposta per gli importi assolti nello Stato di collocamento dei beni

- All'interno dell'UE le imposte di successione variano significativamente: ad esempio il legame o l'ambito territoriale può essere definito in base alla residenza, al domicilio o alla nazionalità (e anche il significato di tali concetti può variare, per cui potrebbe verificarsi che il *de cuius* al momento della morte integrasse i requisiti della residenza in base a due diversi ordinamenti con la possibilità di esporre a tassazione l'intero patrimonio anche in base alla legge dell'altro Stato)

- I principi del trattato UE vietano la discriminazione. Nel diritto comunitario, per altro, non è chiaramente previsto un principio che vieta la doppia imposizione

Doppia imposizione e Convenzioni in vigore

CGUE, sez. III, 12 febbraio 2009, n. 67/08

•La ricorrente, residente in Germania ed erede di un soggetto la cui successione era ivi aperta, reclamava la detrazione dell'imposta pagata in Spagna in relazione a disponibilità finanziarie di titolarità del defunto, in essere presso un istituto di credito iberico. Al contrario il fisco tedesco riconosceva solo la imputazione degli importi pagati a mere passività ereditarie senza alcun credito di imposta e senza detrazione diretta. Ciò in quanto la normativa tedesca prevede che i crediti vantati nei confronti di banche estere non costituirebbero patrimonio estero, mentre la Spagna assoggetta tali crediti all'imposta di successione spagnola in base alla sede del debitore nel proprio territorio

•La Corte ha affermato che: "*allo stato attuale dello sviluppo del diritto comunitario, gli Stati membri godono di una certa autonomia in materia e pertanto non hanno l'obbligo di adattare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi di tassazione degli altri Stati membri, al fine, in particolare, di eliminare la doppia imposizione che risulta dal parallelo esercizio da parte dei detti Stati membri della loro competenza fiscale e, conseguentemente, al fine di consentire la detrazione dell'imposta di successione assolta in uno Stato membro diverso da quello nel quale l'erede risiede*"

Doppia imposizione e Convenzioni in vigore

- COM (2011) 864 – Raccomandazione della Commissione del 15 dicembre 2011 relativa a misure intese a evitare la doppia imposizione in materia di successioni
  - Non esistono norme a livello UE nel settore delle imposte di successione (il Reg. UE n. 650/2012 non riguarda la materia fiscale)
  - Gli stati membri sono liberi di elaborare le proprie norme in tale ambito, a condizione che non effettuino discriminazioni e non applichino restrizioni ingiustificate all'esercizio delle libertà garantite dal TFUE (libera circolazione dei capitali) – cfr sentenza CGUE causa C-181/12 (trattamento diverso dei residenti e dei non residenti in base alla normativa tedesca)

Doppia imposizione e Convenzioni in vigore

La Raccomandazione dell'UE:

•Scopo: risolvere i casi di doppia imposizione in modo che il livello complessivo dell'imposta di successione non sia superiore al livello che sarebbe applicato se solo lo Stato membro con il livello più elevato di tassazione avesse competenza fiscale sulla totalità della successione

•Soluzione proposta: concessione dello sgravio fiscale (beni immobili e mobili di una stabile organizzazione – altri beni mobili → legame personale più stretto in base a procedura amichevole)

Permane quindi necessario nella determinazione delle imposte di successioni, fare sempre riferimento alla legislazione dei singoli stati coinvolti e verificare l'eventuale esistenza di Convenzioni internazionali

Regolamento (UE) N. 650 del 4 luglio 2012

Obiettivi del regolamento

Considerando n. (7) del Reg.: "*contribuire al corretto funzionamento del mercato interno rimuovendo gli ostacoli alla libertà di circolazione di persone che attualmente incontrano difficoltà nell'esercizio dei loro diritti* ***nell'ambito di una successione con implicazioni transfrontaliere.*** Nello spazio europeo di giustizia, i cittadini devono poter organizzare in anticipo la propria successione i diritti di eredi e legatari, di altre persone vicine al defunto nonché dei creditori dell'eredità che devono essere garantiti in maniera efficace"

Regolamento (UE) N. 650 del 4 luglio 2012

L'esigenza di tale regolamento deriva:

- Dalla diversità delle norme di diritto sostanziale che regolano la materia successoria;
- Dalla diversità delle norme che regolano la competenza internazionale o la legge applicabile;
- Dalla molteplicità delle autorità che possono essere adite nell'ambito di una successione internazionale;
- Dalla frammentazione delle successioni che può derivare dagli elementi elencati ai punti precedenti;
- Dalle difficoltà che i soggetti possono incontrare a far valere i propri diritti nell'ambito delle successioni transfrontaliere.

N.B. Il Regolamento non si applica a Regno Unito, Irlanda e Danimarca

Regolamento (UE) N. 650 del 4 luglio 2012

- **Art. 1 "Ambito di applicazione"**

Il Regolamento **non** concerne la **materia fiscale**

A tal proposito il Considerando n. **(10)** stabilisce che:

"*il presente regolamento **non dovrebbe applicarsi alla materia fiscale** né alla materia amministrativa di diritto pubblico. Pertanto dovrebbe spettare alla legislazione nazionale determinare, per esempio, le modalità di calcolo e versamento delle imposte e degli altri tributi di diritto pubblico, se dette imposte siano a carico del defunto al momento della morte o ogni altro tipo di tassa di successione da riscuotere dal patrimonio ereditario o dai beneficiari. Dovrebbe anche spettare al diritto nazionale determinare se il rilascio di beni della successione ai beneficiari ai sensi del presente regolamento o l'iscrizione di beni della successione in un registro possono essere soggetti al pagamento di imposte".*

Regolamento (UE) N. 650 del 4 luglio 2012

- **Art. 21 "Criterio generale"**

La legge applicabile all'intera successione è quella dello Stato in cui il defunto aveva la propria residenza abituale al momento della morte

Il comma 2 **eccezionalmente** prevede che se dal complesso delle circostanze del caso concreto **risulta chiaramente** che, al momento della morte, il defunto aveva **collegamenti manifestamente più stretti** con uno Stato diverso da quello la cui legge sarebbe applicabile secondo il criterio della residenza abituale, la legge applicabile alla successione è la legge di tale altro stato

Regolamento (UE) N. 650 del 4 luglio 2012

- **Art. 22 "Scelta di legge"**

Una persona **<u>può scegliere</u>** come la legge che regola la sua intera successione la legge dello Stato di cui ha la **cittadinanza** al momento della scelta o al momento della morte.