

Profili fiscali delle successioni internazionali

Cinzia Brunelli, notaio in Forlì

SUCCESSIONI INTERNAZIONALI: profili fiscali

- **Formazione Webtv**
- **Studio Immigrazione Srl**

Viterbo, 27/02/2015

❖ ITALIANI
con beni all'estero

● -----

❖ STRANIERI
con beni in Italia

SUCCESSIONI INTERNAZIONALI

profili fiscali

➤ **Regolamento (UE) n. 650/2012 del Parlamento e del Consiglio del 4/7/2012:**

✓ **Considerando 10:**

Il Regolamento non dovrebbe applicarsi alla materia fiscale.

❖ **Dovrebbe spettare alla legislazione nazionale determinare:**

- - modalità di calcolo e versamento delle imposte, se siano a carico del defunto al momento della morte o ogni altro tipo di tassa di successione
- - se il rilascio di beni della successione ai beneficiari del regolamento o l'iscrizione di beni della successione in un registro possano essere soggetti al pagamento di imposte

Fiscalita' delle successioni criteri di collegamento

R.D. 30/12/1923 n. 3270

- (Sistema previgente)
- - Principio di territorialità (lex rei sitae):
- tassava solo i beni situati nel territorio italiano
 - indipendentemente dall'identità del defunto e/o del beneficiario

D. LGS. 31/10/1990, n. 346

- (Sistema attuale)
- - Principio di imposizione globale ➤ ↓
defunto con ultima residenza in Italia
- - Principio di territorialità (lex rei sitae): ↓
defunto non residente in Italia

⇒ IMPOSIZIONE GLOBALE - TERRITORIALITA' IMPOSTA

■ ART 2 D.LGS 346/1990

○ “Territorialità dell'imposta” (?????)

La rubrica dell'articolo è pertinente solo
col comma 2.....

- *Co. 1: “L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti ancorché esistenti all'estero”*
- *Co. 2: “Se, alla data di apertura della successione il defunto non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti ivi esistenti “*

PRESUNZIONE

di TERRITORIALITA'

- ART 2 D.LGS
346/1990

Comma 3: “si considerano in ogni caso esistenti nello Stato:

- a) beni e diritti iscritti in pubblici registri
- b) azioni, quote, partecipazioni di società /enti aventi sede legale o amministrativa o oggetto principale nel territorio dello Stato
- c) obbligazioni, titoli in serie o di massa diversi da azioni, emessi dallo Stato o da società ed enti di cui alla lettera b)

PRESUNZIONE di TERRITORIALITA'

- ART 2 D.LGS 346/1990

Comma 3: “si considerano
in ogni caso esistenti
nello Stato:

- d) Titoli rappresentativi di merci esistenti nello Stato
- e) crediti, cambiali, vaglia cambiari, assegni di ogni specie se debitore, trattario, emittente residente nello Stato
- f) Crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza del loro valore, indipendentemente da residenza debitore
- g) Beni viaggianti all'estero con destinazione nello Stato

PRESUNZIONE di TERRITORIALITA'

- ART 2, co. 3, lett. b), D.LGS 46/1990

considera esistenti nel territorio del Stato le azioni o quote di società aventi in quest'ultimo l'oggetto principale dell'impresa

Cass., Sez. Tributaria, 11/6/2007, sent. n 13579: il controllo di una società svizzera su società italiana non costituisce motivo sufficiente per far considerare che essa abbia una stabile organizzazione (l'attività principale) nello Stato in cui si trova la società controllata. Il controllo economico di una società estera ha semplice valore indiziario, non sufficiente di per sé per far considerare operativa in Italia la holding svizzera, in assenza di altre circostanze gravi, precise, concordanti (cfr. 5, comma 6, Convenzione Italia - Svizzera 9/3/1976, ratificata con L. 23/12/1978, n. 943, sul divieto di doppia imposizione).

PRESUNZIONE 10% DENARO GIOIELLI, MOBILIA

Cass., Sez. I Civ., 26/7/1994 n. 6955, in riforma di Comm. Tributaria centrale, Sez. XXI, 8/5/1990, n. 3418: la base imponibile della successione del defunto non residente in Italia è costituita dai solli beni e diritti esistenti in Italia senza presunzione di esistenza di denaro, mobili e gioielli

- ❖ non si applica maggiorazione del 10% del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario (ex art. 9, co. 2, DPR 346/1990) al defunto non residente per i seguenti motivi:
 - contrarietà con art. 53 Cost.
 - dato testuale della norma ("asse ereditario" = globalità dei beni e non singoli cespiti)
 - la realtà dell'esistenza dei beni nello Stato non può risolversi con una fictio iuris
 - denaro, mobili e gioielli, nel caso di specie, sono tassabili se ne è dimostrata esistenza in Italia

UFFICIO COMPETENTE TERRITORIALMENTE

DEFUNTO RESIDENTE in ITALIA

- - Ufficio del registro nella cui circoscrizione era **ultima residenza** (art. 6, co. 1, D. Lgs. 346/1990)

DEFUNTO RESIDENTE all'ESTERO

- Ufficio del registro nella cui circoscrizione era **ultima residenza in Italia**
oppure se non conosciuta
- Ufficio del registro di **Roma**
(Roma 6- EUR TORRINO)

(sul punto cfr. art. 6, co. 1, D. Lgs. 346/1990 implicitamente abrogato da art. 15, co. 3, L. 18/10/2001 n. 383)

LA BASE IMPONIBILE dei beni esteri

BASE IMPONIBILE BENI ESTERI - CRITERI UTILIZZABILI

- - valore concordato con Ufficio estero
- - valore dichiarato dal contribuente
- **C.M. 10/1/1973 n. 5 (Prot. n. 313168):** “in via di massima gli uffici non potranno espletare alcun accertamento circa l’esistenza od il valore dei beni siti all’estero e dovranno attenersi all’eventuale dichiarazione degli interessati. Tuttavia, ove particolari circostanze lo giustificassero, essi potranno rivolgersi, con motivata o particolareggiata richiesta, alle Autorità consolari italiane.”
- **Restano salve le convenzioni internazionali** che prevedono reciproca assistenza e scambio di informazioni tra le autorità dei diversi Stati, al fine di contrastare fenomeni di evasione e facilitare accertamento tributari

DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA SUCCESSORIA

❖ **Art. 53 Cost.:** PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva»

- Doppia imposizione contraria al principio di capacità contributiva

DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA SUCCESSORIA

Divieto della doppia imposizione , anche se codificato solo nel TUIR, è considerato un principio generale dell'ordinamento applicabile non solo alle imposte dirette, ma a qualsiasi tipologia di imposta

DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA SUCCESSORIA

Art. 163 DPR 22/12/1986, n. 917 codifica nel TUIR il divieto di doppia imposizione:

La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.

DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA SUCCESSORIA

- ❖ **La normativa comunitaria**, compreso il TRATTATO CEE (nelle varie versioni succedutesi nel tempo), vieta tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi, con l'obiettivo di assicurarne la libera circolazione
- ❖ **Direttiva di attuazione CEE 88/361 del 24/6/1988** dispone la soppressione delle restrizioni ai movimenti di capitali e detta la nomenclatura dei movimenti di capitali, includendovi "Successioni e legati" (tra i movimenti di capitali a carattere personale) e "Imposte di successione" (tra "Altri movimenti di capitali").

DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA SUCCESSORIA

- ❖ **Corte Giustizia CE, sez. V, 11/12/2003 n. 364/01** (causa C-364/01) sulla circolazione dei capitali e il rispetto della Direttiva 88/361:
- - gli investimenti immobiliari costituiscono “movimenti di capitali”, così come l’alienazione di immobili, nonché la relativa successione
 - - gli effetti della legislazione fiscale in materia di successione fanno parte delle considerazioni di cui un cittadino di uno Stato membro potrebbe, a buon diritto, tener conto nel decidere se usufruire o meno della libertà di circolazione dei capitali sancita dal Trattato
 - le norme nazionali che determinano il valore di un immobile ai fini del calcolo dell’imposta di successione:
 - ✓ - possono pertanto dissuadere l’acquisto di beni immobili ubicati nello Stato membro interessato, così come la relativa vendita;
 - ✓ - hanno l’effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i suddetti beni

DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA SUCCESSORIA

❖ Corte di Giustizia europea 12/2/2009 (causa C-67/08):

- - gli Stati membri conservano autonoma e distinta potestà impositiva in materia di successioni
- - nei limiti dei principi costituzionali, di diritto internazionale e comunitario

❖ La legislazione comunitaria non prevede disposizioni che possano risolvere i conflitti o la doppia tassazione da parte degli Stati membri

DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA SUCCESSORIA

❖ **COMMISSIONE EUROPEA: comunicazione 20/12/2010 al Consiglio, al Parlamento EU ed al Comitato economico e sociale europeo:**

- - sottolinea importanza crescente dei problemi di fiscalità per le successioni transfrontaliere
- - riflette sul fatto che prima del 2003, la Corte di giustizia EU non ha mai esaminato le regole degli Stati membri sull'imposta sulle successioni ed ha dovuto affrontare molti conflitti in materia
- - sottolinea che gli accordi bilaterali fra Stati sono molto rari e i meccanismi di esenzione previsti non sono sufficienti a risolvere i problemi
- - esprime intenzione di esaminare le leggi fiscali degli Stati membri, fornire linee direttive per eliminare disposizioni discriminatorie e chiedere di estendere i meccanismi di **contrasto** della doppia imposizione

DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA SUCCESSORIA

- ❖ **RACCOMANDAZIONE Commissione EU 15/12/2011, n. 2011/856/EU sulle misure per evitare la doppia/multipla imposizione in materia di successioni:**
 - - considera che gli Stati membri sono liberi di tassare le successioni secondo diversi criteri di collegamento (residenza, domicilio, nazionalità di defunto/erede o di entrambi)
 - - considera che i problemi di imposizione fiscale possono entrare in conflitto con il principio di libera circolazione e col divieto di discriminazione
 - - considera che le soluzioni proposte dagli Stati sono deboli e che la quantità di successioni transfrontaliere è ancora minore
 - - invita gli Stati membri (*non ad armonizzare l'imposizione, ma*) ad accordare trattamenti fiscali di favore per arginare la doppia imposizione (es. evitare aliquote più elevate per i beni esteri)

DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA SUCCESSORIA

❖ Corte Giustizia CE, sez. II, 10/2/2011 n. 25/10:

- analizza la compatibilità, con il diritto dell'Unione, delle disposizioni nazionali relative alle imposte di successione
- riconosce valore indicativo, anche se non esaustivo, alla nomenclatura allegata alla Direttiva 88/361
- riafferma il principio secondo cui le successioni costituiscono movimenti di capitali e quindi ricadono nell'ambito di applicazione della Direttiva 88/361
- viola il principio di libera circolazione dei capitali la normativa di uno Stato membro (Belgio nel caso specifico) che riserva la possibilità di beneficiare di un'aliquota ridotta agli enti senza scopo di lucro con sede operativa in Belgio o nello Stato membro in cui il defunto risiedeva o lavorava

DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA SUCCESSORIA

➤ **RIMEDIO GENERALE** a doppia imposizione imposta successioni (art. 26 D. Lgs. 346/1990 TU successioni e donazioni): **detrazione** delle imposte pagate ad uno **Stato estero** (CREDITO DI IMPOSTA)

✓ in dipendenza della **stessa successione**

✓ in relazione a **beni esistenti in tale Stato**

fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi,

salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali

DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA SUCCESSORIA

➤ Analogo **RIMEDIO GENERALE** a doppia imposizione imposta donazioni (art. 55 D. Lgs. 346/1990 TU successioni e donazioni): prevedendo (tassazione e) registrazione in termine fisso anche per gli atti aventi ad oggetto **donazioni**, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato, dispone la **detrazione dall'imposta sulle donazioni delle imposte pagate ad uno Stato estero**

- ✓ in dipendenza della stessa donazione
- ✓ in relazione a beni esistenti in tale Stato

salva l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni

I TRATTATI INTERNAZIONALI SULLA DOPPIA IMPOSIZIONE

CONVENZIONI FISCALI INTERNAZIONALI:

Regolamentazione di natura eccezionale:

- - basata su accordi
- - opponibile solo allo Stato contraente
- - regime speciale che prevale su regole di diritto interno

I TRATTATI INTERNAZIONALI SULLA DOPPIA IMPOSIZIONE

- Ogni Stato, in virtù della sua autonoma capacità impositiva può scegliere
criteri di collegamento diversi tra
 - l'elemento che genera l'imposizione e
 - la regolamentazione fiscale

I TRATTATI INTERNAZIONALI SULLA DOPPIA IMPOSIZIONE

PRINCIPIO DI TASSAZIONE SU BASE MONDIALE (*WORLDWIDE PRINCIPLE*)

Criterio di :

- RESIDENZA
- DOMICILIO
- NAZIONALITA'

del soggetto al quale il reddito
sia imputabile,
indipendentemente da dove
sia prodotto

PRINCIPIO DI TASSAZIONE SU BASE TERRITORIALE (*PRINCIPLE OF SOURCE*)

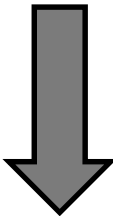
Criterio della

- LOCALIZZAZIONE
GEOGRAFICA

Luogo produzione dei redditi:

- lex rei sitae
- territorialità

I TRATTATI INTERNAZIONALI SULLA DOPPIA IMPOSIZIONE

- In presenza di elementi transazionali nella produzione dei redditi, l'autonoma scelta del criterio impositivo di collegamento, da parte di ogni Stato, può comportare 
 - una doppia imposizione per il contribuente

I TRATTATI INTERNAZIONALI SULLA DOPPIA IMPOSIZIONE

- In tutti i casi di doppia imposizione, si applicheranno:

❖ **le disposizioni convenzionali**

tendenti a identificare un unico criterio di collegamento applicabile, conformemente al principio di supremazia della regolamentazione convenzionale su quella interna

I TRATTATI INTERNAZIONALI sulla doppia imposizione

- In tema di imposta sulle successioni, il problema della doppia imposizione assume rilievi particolarmente gravi e importanti per il ricorso a:
 - ❖ diversi criteri di collegamento di natura personale (residenza/domicilio/nazionalità) o reale (territorialità o lex rei sitae)
 - ❖ diversi criteri di individuazione del soggetto (de cuius o beneficiario)
 - ❖ possibili diverse combinazioni tra i suddetti criteri

I TRATTATI INTERNAZIONALI sulla doppia imposizione

- Le convenzioni fiscali bilaterali concluse dall'Italia per evitare le doppie imposizioni sono:
 - tantissime in materia di imposte sui redditi
 - soltanto sette in materia di imposta sulle successioni: Danimarca, Francia, Grecia, Israele, Regno Unito, Stati Uniti, Svezia

I TRATTATI INTERNAZIONALI SULLA DOPPIA IMPOSIZIONE

- **Convenzioni concluse dall'Italia**, sulla doppia imposizione per l'imposta sulle successioni, sono tutte **bilaterali** e sono **negoziare secondo il modello di convenzione OCSE** (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico):
 - **SEI** nel vigore del **1° modello di convenzione OCSE del 1966** (limitato a imposta sulle successioni)
 - **UNA** segue il **nuovo modello di convenzione OCSE del 1982** (si estende a imposta sulle donazioni)

I TRATTATI INTERNAZIONALI SULLA DOPPIA IMPOSIZIONE

- Criteri OCSE per evitare doppia imposizione e riconoscere a uno solo dei due Stati il diritto di tassazione:
 - ✓ Reciproca assistenza e scambio di informazioni previsti in alcune convenzioni
 - ✓ Principio generale del domicilio fiscale della persona (indicando nell'ordine: abitazione permanente, centro di interessi vitali, paese di soggiorno abituale, nazionalità o, da ultimo, comune accordo degli Stati interessati)

I TRATTATI INTERNAZIONALI SULLA DOPPIA IMPOSIZIONE

- **Criteri OCSE per evitare doppia imposizione e riconoscere a uno solo dei due Stati il diritto di tassazione:**
 - ✓ Esenzione: i beni imponibili nello Stato in cui si trovano, sono tassati solo da quello Stato (Cfr. convenzione con Danimarca, Grecia, Israele, Svezia)
 - ✓ Credito di imposta: i beni imponibili nello Stato in cui si trovano, sono tassati anche nell'altro, ma l'imposta percepita dal primo Stato viene imputata (detratta) da quella dovuta allo Stato del domicilio (Cfr. convenzione con Francia, Regno Unito, Stati Uniti)

TRATTATI INTERNAZIONALI SULLA DOPPIA IMPOSIZIONE

CONVENZIONE di stabilimento e consolare

SVIZZERA – ITALIA
22/7/1868

➤ Resa esecutiva in Italia
con R.D. 5/5/1869 n.
5052

- ❖ - *non si potranno imporre né esigere, per le sostanze di un cittadino dell'uno dei 2 paesi nel territorio dell'altro, tasse, diritti, contribuzioni o gravami diversi o più gagliardi di quelli cui sono sottoposti i cittadini del paese*
- ❖ - *obbligo di informativa reciproca in caso di decesso del cittadino morto nell'altro paese*
- La validità del Trattato, per parte svizzera, è ribadita dal Tribunale federale svizzero 26/7/2010
- Le notizie dalla Svizzera sono nel senso di ritenere il Trattato applicabile anche all'imposizione successoria

TRATTATI INTERNAZIONALI SULLA DOPPIA IMPOSIZIONE

CONVENZIONE di stabilimento e consolare (segue)

SVIZZERA – ITALIA
22/7/1868

- La validità del Trattato, da parte dell'Italia, è ribadita da Cass. S.U. n. 8081/1992 (nelle controversie successorie, attribuisce competenza al giudice dell'ultimo domicilio del *de cuius* nel suo paese di origine)
- L'applicabilità del Trattato all'imposizione successoria non è invece riconosciuta in Italia. Cfr. infatti Nota Dir. TT.AA. n. 280412 del 12/6/1984: auspica una organica convenzione con la Svizzera per evitare doppia imposizione in materia successoria, senza dover fare ricorso, di volta in volta, a singoli provvedimenti di regolamentazione dei rapporti fiscali

SUCCESSIONI INTERNAZIONALI

Grazie per l'attenzione.

Cinzia Brunelli