

# Fattispecie transnazionali nell'ambito dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni italiana



**Roberto Franzè**

Professore aggregato di Diritto tributario nell'Università della Valle d'Aosta

## 1.

### Introduzione

Il regime di tassazione dei trasferimenti *mortis causa*, già disciplinato dal Decreto Legislativo del 31 ottobre 1990, n. 346 (cosiddetto Testo Unico sulle successioni e donazioni, di seguito TUS), fu dapprima abolito con la Legge del 18 ottobre 2001, n. 383 e successivamente ripristinato in forza del Decreto Legge del 3 ottobre 2006, n. 262 (il quale, pur non ristabilendo l'imposta sulle successioni, rendeva soggetti ad imposta di registro alcuni trasferimenti di beni a titolo gratuito e *mortis causa*, con un contemporaneo inasprimento anche del prelievo ai fini dell'imposta ipotecaria, qualora si trattasse di beni immobili). In seguito, la Legge di conversione (Legge n. 286 del 2006) ha apportato notevoli modifiche al testo del suddetto Decreto Legge, cancellando la descritta previsione e facendo rivivere l'imposta sulle successioni attraverso il richiamo al TUS nella versione in vigore al 24 ottobre 2001, fatto salvo per quanto previsto dai commi da 48 a 54. Questi ultimi introducono infatti importanti novità che riguardano, in particolare, la definizione del presupposto oggettivo (il quale viene ampliato al fine di ricomprendere nuovi istituti quali i vincoli di destinazione), la disposizione di nuove e più ampie franchigie, aliquote in parte diverse da quelle precedenti e differenziate in base al rapporto di coniugio o di parentela con il *de cuius*, ed infine la previsione di nuove agevolazioni.

## 2.

### La determinazione del valore dei beni siti all'estero

L'articolo 2, comma primo, del TUS stabilisce che *"l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero"* (cosiddetto "principio dell'imposizione globale"). Un primo ordine di problematiche che viene alla luce in questo contesto è relativo alla determinazione del valore dei beni siti all'estero. La questione è particolarmente rilevante perché la dichiarazione infedele ai sensi dell'articolo 32 del TUS è passibile di specifiche sanzioni ex articolo 51 del medesimo testo unico. I criteri generali per la determinazione dei beni caduti in successione sono contenuti negli articoli da 14 a 19 del TUS. Si rileva tuttavia che sono stati avanzati però dei dubbi in merito alle concrete possibilità di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana in relazione

al valore dei beni e diritti esistenti all'estero nell'ipotesi in cui non sussistano apposite convenzioni internazionali. In particolare, si evidenzia che in relazione al previgente Decreto del Presidente della Repubblica n. 637 del 1972, nella Circolare n. 5 del 10 gennaio 1973, era stato affermato che *"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"*. Appare dunque opportuno fare riferimento al valore del bene così come concordato con l'Ufficio estero; in mancanza di pagamento di imposta all'estero, si assumerà il valore dichiarato dal contribuente, in carenza di specifici criteri per la rettifica dello stesso.



## 3.

### Le possibilità di evitare i fenomeni della doppia imposizione sui beni oggetto di trasferimento *mortis causa*

Un altro ordine di problematiche riguarda il fenomeno della doppia imposizione, che può verificarsi quando il bene oggetto di trasferimento *mortis causa* sia imponibile in entrambi i Paesi (quello di residenza del *de cuius* e quello nel quale è situato). In determinati casi, il problema è stato risolto attraverso la stipula di apposite convenzioni bilaterali tra Stati (l'Italia ne ha stipulate diverse, tra cui quelle con la Francia, la

Gran Bretagna, gli Stati Uniti d'America). Qualora la materia non sia espressamente regolata da una convenzione internazionale, invece, si applicherà l'articolo 26, primo comma, lettera *b* del TUS, il quale prevede la detrazione delle imposte "pagate ad uno Stato estero, in dipendenza della stessa successione ed 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". In altri termini, il legislatore ha voluto accordare uno specifico credito d'imposta per evitare che i beni situati all'estero siano assoggettati ad una doppia imposizione nell'ipotesi in cui il *de cuius* risulti residente in Italia al momento dell'apertura della successione.

#### 4. I casi in cui si applica il principio della territorialità e la relativa giurisprudenza

Afferma l'articolo 2, comma secondo, del TUS 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". In altre parole, qualora il *de cuius* risieda all'estero al momento dell'apertura della successione, l'imposta è dovuta in relazione ai soli beni e diritti trasferiti che risultino "esistenti" – ovvero sia materialmente collocati – in territorio italiano (cosiddetto "principio della territorialità").

Va innanzitutto chiarito in base a quali criteri può asserirsi la collocazione in Italia dei beni caduti in successione. Al riguardo è lo stesso articolo 2 del TUS, al comma terzo, ad affermare che si considerano in ogni caso esistenti in Italia:

- ♦ i beni ed i diritti iscritti in pubblici registri dello Stato ed i diritti reali di godimento ad essi relativi;
- ♦ le azioni o quote di società, nonché le quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato: (i) la sede legale; oppure (ii) la sede dell'amministrazione; oppure ancora (iii) l'oggetto principale;
- ♦ le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, emessi dallo Stato o da società ed enti di cui sopra;
- ♦ i titoli rappresentativi di merci esistenti nello Stato;
- ♦ i crediti, le cambiali, i vaglia cambiari e gli assegni di ogni specie, se il debitore, il trattario o l'emittente è residente nello Stato;
- ♦ i crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza del valore dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore;
- ♦ i beni viaggianti in territorio estero con destinazione nello Stato o vincolati al regime doganale della temporanea esportazione (mentre non si considerano esistenti nel territorio dello Stato i beni viaggianti con destinazione all'estero o vincolati al regime doganale della temporanea importazione).

La giurisprudenza della Corte di Cassazione (si vedano le sentenze n. 8346 del 2006 e n. 6955 del 1994) ha precisato che la presunzione di composizione dell'attivo ereditario con denaro, mobili e gioielli non si applica allorquando si apre una successione nei confronti di un soggetto non residente.



Più di recente la Cassazione, nella sentenza n. 13579 del 2007, ha escluso che la semplice relazione di controllo costituisca motivo sufficiente per far considerare la società controllata come stabile organizzazione in Italia della controllante ed ha, pertanto, escluso in virtù della Convenzione tra Italia e Svizzera contro le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, che l'acquisto *mortis causa* di azioni di società svizzera titolare di partecipazione di controllo in società italiana sia assoggettabile ad imposizione in Italia.

Infine, nell'ipotesi in cui il *de cuius* non sia residente in Italia si pone il problema di individuare l'ufficio territorialmente competente a ricevere la dichiarazione di successione in relazione ai beni ivi situati. Soccorre a tal fine il disposto dell'articolo 6 del TUS ai sensi del quale "competente per l'applicazione dell'imposta sulle successioni è l'ufficio del registro nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto o, se questa era all'estero o non è nota, l'ufficio del registro di Roma".

#### Elenco delle fonti fotografiche:

<http://img.fotocommunity.com/Temi/La-mia-citta/Il-Palazzaccio-la-Corte-di-Cassazione-di-Roma-a19867394.jpg> [24.08.2012]

<http://expoitalyonline.it/wp-content/uploads/2012/03/cassazione3.jpg> [24.08.2012]