

Roma, 19 Febbraio 2024

CIRCOLARE INFORMATIVA 4/2024

(A CURA DI SARA RAZZI)

SUCCESSIONI CON ASPETTI INTERNAZIONALI

Criterio Personale

Prima di approfondire l'argomento sugli aspetti internazionali delle successioni, ricordiamo che in base all'articolo 2 del TUSD, **l'imposta sulle successioni si applica:**

1. su base mondiale, quindi su tutti i beni e diritti "ancorché esistenti all'estero" se il *de cuius*, alla data del decesso, è residente fiscalmente in Italia;
2. su base territoriale, quindi, sui soli beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato se il *de cuius*, alla data del decesso, non è residente fiscalmente in Italia.

Il TUSD non definisce esplicitamente cosa intenda per residenza. Si pone pertanto il dubbio se possa estendersi anche all'imposta di successione la nozione di residenza stabilita, ai fini Irpef, dall'articolo 2, comma 2, del DPR n.917/86 o se ci si debba riferire



alla sola nozione civilistica di residenza, quindi alla "dimora abituale" prevista dall'articolo 43, secondo comma, c.c. Si ritiene preferibile l'applicazione della nozione civilistica, essendo non applicabile per estensione il criterio definito nell'ambito delle

imposte sul reddito personale.

Conseguenze ulteriori di tale orientamento sono che:

- l'iscrizione anagrafica non riveste il carattere di presunzione assoluta;
- nel caso di trasferimento della residenza anagrafica in uno Stato a regime fiscale privilegiato non trova applicazione l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente previsto dal comma 2-bis dell'art. 2 del DPR n. 917/86.

Sulla base di quanto esposto la successione di un soggetto residente all'estero risulta fiscalmente rilevante in Italia soltanto se tra il suo patrimonio vi sono beni presenti sul territorio nazionale. Non rileva a questi fini la residenza degli eredi del *de cuius*.

Criterio Reale

Laddove il *de cuius*, al momento del decesso, risulti non residente nel territorio dello Stato, l'asse ereditario a lui riconducibile sarà assoggettato ad imposta sulle successioni nei limiti dei beni e diritti esistenti nel territorio stesso..

Il comma 3 dell'articolo 2 del TUSD stabilisce una **presunzione assoluta di localizzazione** in Italia per un elenco tassativo di beni e diritti, da considerarsi "in ogni caso esistenti nello Stato" tra i quali si annoverano quelli indicati di seguito:



- **Beni iscritti in pubblici registri:** I beni e i diritti iscritti in pubblici registri dello Stato e i diritti reali di godimento ad essi relativi, quali ad esempio immobili, navi e aerei, marchi e brevetti;
- **Azioni o quote di società:** 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. Ai fini dell'imposta di successione, tali requisiti devono essere verificati in capo alle entità al cui capitale sociale il defunto risulta essere partecipante alla data del decesso;
- **Obbligazioni o titoli:** Le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, emessi dallo Stato o da società ed enti di cui alla lettera b);
- **Titoli rappresentativi di merce:** I titoli rappresentativi di merci esistenti nello Stato;
- **I crediti e le cambiali:** 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:** I crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza del valore dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore;

- **Beni in temporanea esportazione:** I beni viaggianti in territorio estero con destinazione nello Stato o vincolati al regime doganale della temporanea esportazione.

✚ **La base imponibile dell'asse ereditario**

L'articolo 1, comma 1, del TUSD, definisce oggetto dell'imposta sulle successioni i trasferimenti di "beni e diritti per successione a causa di morte".

L'articolo 20, comma 1, ammette a decremento dell'asse ereditario i "debiti del defunto esistenti alla data di apertura della successione".

Non viene precisato se tale disposizione si applica anche al *de cuius* non residente in Italia al momento del decesso.

Si suppone che i debiti esistenti in capo al defunto non residente al momento del trapasso dovrebbero essere deducibili nella misura in cui si possano ricondurre a beni e/o diritti esistenti in Italia. Questo alla luce dell'assoggettamento ad imposta di successione di tali soggetti su base territoriale.

Laddove non sia stato effettuato l'inventario dei beni inclusi nel patrimonio del *de cuius*, si presume che il 10% del valore complessivo netto dell'asse ereditario sia riferito a gioielli e denaro (Determinazione presuntiva del valore di gioielli e denaro inclusi nell'asse ereditario (art. 9, comma 2, del TUSD)).

È orientamento consolidato presso la Corte di cassazione e la Commissione tributaria centrale ritenere la presunzione in parola non applicabile al *de cuius* non residente, sulla scorta della volatilità dei beni quali il denaro ed i gioielli per i quali, in altri termini, non si può ritenere soddisfatto il requisito di esistenza nel territorio dello Stato.

La doppia imposizione



L'art. 26, comma 1, lett. b), del TUSD stabilisce che dall'imposta di successione dovuta in base alla disciplina italiana, sono detraibili "le 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".

I requisiti richiesti dall'art. 26 del TUSD per poter beneficiare del credito d'imposta si possono sintetizzare come segue:

- ❖ La natura simile dell'imposta estera: questo requisito è soddisfatto dalle *estate taxes*. Si tratta di imposte prelevate al momento del decesso, indipendentemente dai rapporti di parentela esistenti tra il *de cuius* e gli eredi designati nell'atto testamentario, sull'intero importo dell'asse ereditario; la loro struttura replica i presupposti soggettivi e oggettivi inclusi all'articolo 2, commi 2 e 3, del TUSD e le rende, dunque, assimilabili, nella sostanza, all'imposta di successione italiana.
- ❖ La localizzazione di beni nello Stato estero: ai fini della localizzazione degli asset ereditari nello Stato estero vengono applicati a specchio dei criteri di cui all'articolo 2, comma 2, del TUSD, ovvero si applica la disposizione da ultimo richiamata con riferimento non all'Italia, ma allo Stato estero, al fine di

determinare se il situs di un bene incluso nell'asse ereditario sia in tale Stato; in caso contrario, l'eventuale imposta non è accreditabile.

- ❖ Il pagamento dell'imposta nello Stato estero.



Degli Stati esteri con cui l'Italia ha stipulato convenzioni contro le doppie imposizioni, nessuno applica l'imposta di successione solo in base alla residenza dell'erede, mentre può darsi il caso di una doppia territorialità

✚ **La donazione di beni esteri da donante non residente a beneficiario residente**

La donazione, effettuata all'estero, dal donante non residente in Italia, a favore del beneficiario residente in Italia, avente ad oggetto una somma di denaro (non di modico valore) depositata su un conto deposito estero, non è soggetta ad obbligo di registrazione (art. 55 comma 1- bis del D.Lgs. n. 346/90) né al pagamento dell'imposta di donazione (art. 2 comma 2 del D.Lgs. n. 346/90). Questo è quanto ha affermato l'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 310/E/2019.



Nella risposta viene chiarito, infatti, che l'art. 55 del D.Lgs. n.346/90 disciplina le regole legate alla registrazione delle donazioni, rinviando alle norme sull'imposta di registro. Per effetto di queste disposizioni devono essere registrati in Italia esclusivamente gli atti

di donazione formati all'estero aventi ad oggetto beni immobili o aziende esistenti in Italia (art. 2 comma 1 lett. d) del DPR n. 131/86).

 **Problematiche ancora aperte**

Esistono ad oggi alcuni profili di incompatibilità della normativa successoria interna con alcuni dei principi fondanti del diritto comunitario per l'imposta di successione, ne sono esempio:

1. Eventuale Diniego Di Esenzione Per Partecipazioni Di Controllo In Società Di Capitali Non Residenti E Partecipazioni In Società Di Persone Non Residenti;
2. Diniego Di Esenzione Totale O Parziale Per Beni Esteri Di Interesse Storico E Artistico
3. Rivalutazione Del Costo Fiscale Di Un Bene Soggetto Ad Imposta Di Successione Estera (Art. 68, Comma 6, Del T.U.I.R.)

Pertanto sarebbe auspicabile un'armonizzazione delle norme nazionali con quelle estere, o quanto meno con quelle comunitarie.

§ § § § § §

Non esitate a contattarci per qualsiasi approfondimento.

Cordiali saluti,

Sara Razzi