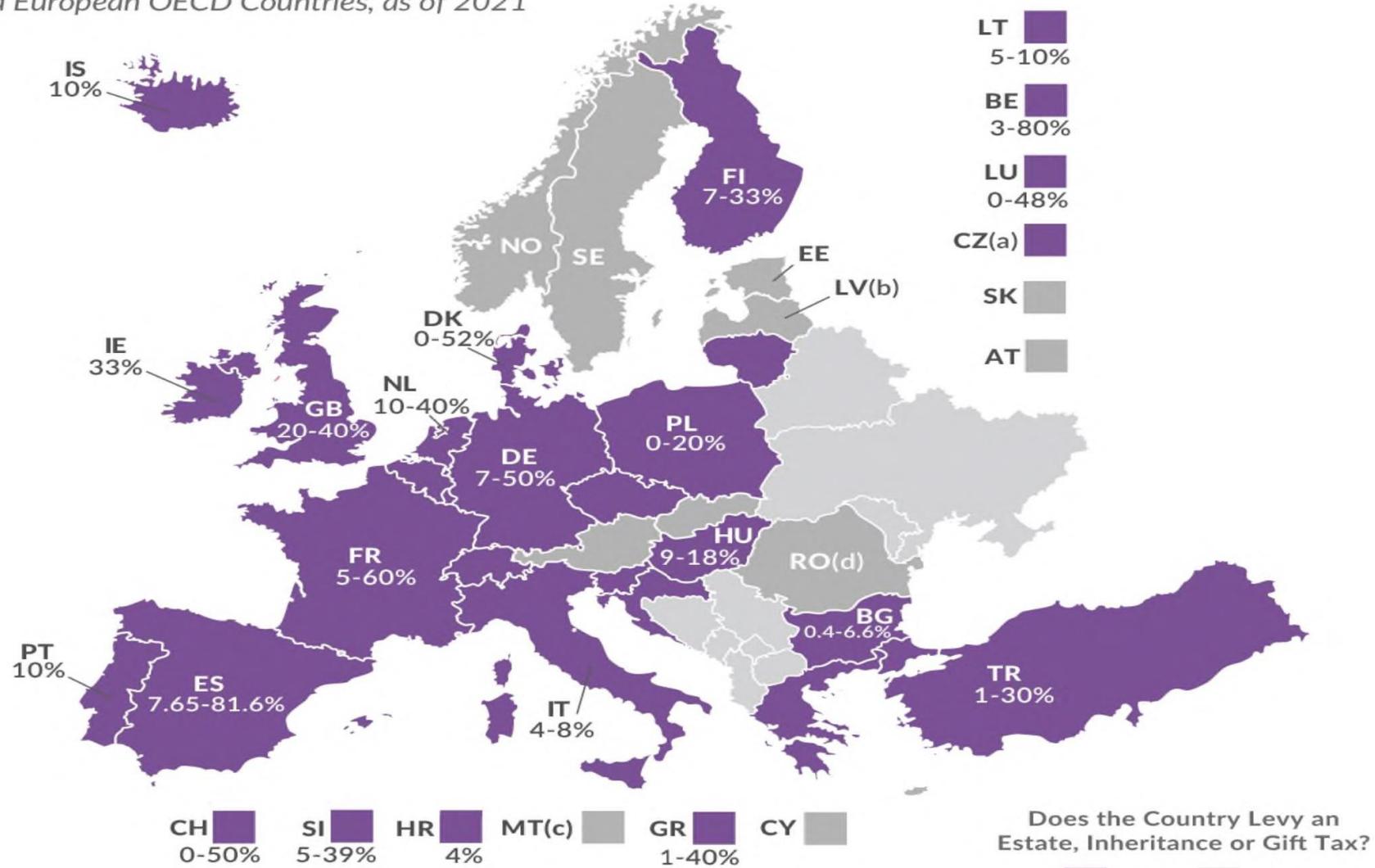


Angelo Busani

Il principio di territorialità nelle successioni mortis causa transnazionali

Estate, Inheritance, and Gift Taxes in Europe

Estate, inheritance, and gift tax levies in EU Member States and European OECD Countries, as of 2021



Note: (a) Income tax applies (inheritances are fully tax-exempt, but gifts may be taxed). (b) No tax on inheritances/estates, but income tax can apply to gifts. (c) No inheritance/estate/gift tax, but 5% transfer duty can apply. (d) No inheritance/estate/gift tax, except in relation to transfer of real estate in certain circumstances.

Source: EY, "Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021;" and PwC, "Worldwide Tax Summaries."

Table 1. Top Estate or Inheritance Tax Rates to Lineal Heirs in the OECD

Ranking	Country	Tax Rate
1	Japan	55%
2	South Korea	50%
3	France	45%
4	United Kingdom	40%
4	United States	40%
6	Spain	34%
7	Ireland	33%
8	Belgium	30%
8	Germany	30%
10	Chile	25%
11	Greece	20%
11	Netherlands	20%
13	Finland	19%
14	Denmark	15%
15	Iceland	10%
15	Turkey	10%
17	Poland	7%
17	Switzerland (a)	7%
19	Italy	4%

19	Italy	4%
20	Luxembourg (b)	0%
20	Serbia	0%
20	Slovenia	0%
20	Australia	0%
20	Austria	0%
20	Canada	0%
20	Estonia	0%
20	Israel	0%
20	Mexico	0%
20	New Zealand	0%
20	Norway	0%
20	Portugal	0%
20	Slovak Republic	0%
20	Sweden	0%
20	Hungary (c)	0%
	OECD Simple Average	15%

L'art. 2, d. lgs. 346/1990 – La regola 'generale'

La regola generale in tema di legge applicabile all'imposizione delle successioni mortis causa è recata dall'art. 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (il testo unico dell'imposta di successione e donazione).

Art. 2 d. lgs. 346/1990 - Territorialità dell'imposta

- 1. L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero.*
- 2. Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti.*
- 3. Agli effetti del comma 2 si considerano in ogni caso esistenti nello Stato: [...]*

L'art. 2, d. lgs. 346/1990 – La regola 'generale'

L'art. 2, TUS:

- osserva la residenza del de cuius;
- non osserva gli eredi/legatari (la loro residenza, la loro nazionalità);
- osserva se i beni ereditari sono esistenti o non sono esistenti in Italia;
- non osserva il luogo di apertura della successione.

Secondo l'art. 2, TUS:

- se il de cuius risiedeva in Italia, la successione mortis causa è tassata in Italia per il suo intero oggetto;
- se il de cuius non risiedeva in Italia, la successione mortis causa è tassata in Italia per la parte del suo oggetto esistente in Italia.

Dall'imposta di successione da pagare in Italia si detrae l'imposta di successione pagata a Stato estero in considerazione dei beni ivi esistenti (art. 26, lett. b), TUS).

Quadro d'insieme

	ART. 2 TUS
RESIDENZA DEL DE CUIUS IN ITALIA	Determina la tassazione in Italia dell'intero oggetto della successione, ovunque ubicato
RESIDENZA DEL DE CUIUS NON IN ITALIA	Si tassa in Italia l'oggetto esistente in Italia
RESIDENZA DELL'EREDE IN ITALIA	Non considerata
OGGETTO DELLA SUCCESSIONE IN ITALIA	E' sempre tassato in Italia, chiunque sia il de cuius
OGGETTO DELLA SUCCESSIONE ALL'ESTERO	E' tassato in Italia solo se il de cuius è residente in Italia

Concetti "assorbenti"

OSSERVAZIONE DI PARTENZA	ALTRA OSSERVAZIONE	CONSEGUENZA IN ORDINE ALLA TASSAZIONE	RILEVANZA DEL LUOGO DI MORTE
Se il de cuius è residente in Italia	Non si osserva altro	Tutto l'oggetto è tassato in Italia	Il luogo di morte è irrilevante
Se il de cuius non è residente in Italia	Si osserva se vi sono beni in Italia	E' tassato solo l'oggetto in Italia	Il luogo di morte è irrilevante
Se l'oggetto è in Italia	Non si osserva altro	E' sempre tassato in Italia	Il luogo di morte è irrilevante
Se l'oggetto non è in Italia	Si osserva la residenza del donante	Si tassa l'oggetto non in Italia solo se il de cuius risiede in Italia	Il luogo di morte è irrilevante

Ciò che ne esce è una situazione contestabile in quanto il presupposto dell'imposta di successione è l'incremento del patrimonio dell'erede. Invece, la legge osserva il de cuius e l'erede non ha alcuna rilevanza.

Il concetto di "residenza" in Italia

Il concetto di residenza* deve essere inteso nel senso attribuito dalla legge italiana al termine "residenza", che è definito all'art. 43² c.c. come il luogo ove una persona ha la sua "*dimora abituale*" (cioè la casa di abitazione).

Ai sensi dell'articolo 3¹, d.P.R. 30 maggio 1989, n. 223, vi è l'obbligo del cittadino di dichiarare la propria dimora abituale all'Anagrafe del Comune.

Quindi, in prima battuta, occorre osservare le risultanze dei registri anagrafici; chi sia interessato a far valere un concetto di "residenza" *sostanziale*, diverso da quello anagrafico, dovrebbe avere la possibilità di darne la prova.

(*) Reg. UE 650/2012 = dal punto di vista civilistico, la successione mortis causa è regolata dalla legge del luogo di residenza

Il concetto di "esistenza" in Italia /2

Per "esistenza" in Italia significa "**materiale collocazione**" (si distingue pertanto tra il gioiello riposto in una cassetta di sicurezza in Inghilterra e quello riposto in una cassetta di sicurezza in Italia: Risoluzione n. 312476 del 27 settembre 1973).

"Esistenza" è concetto usato dal legislatore **senza aggettivazioni** e, quindi, può essere: "stabile", "temporanea", "provvisoria" o "momentanea".

"In ogni caso" (quindi, *iuris et de iure*) si presumono esistenti in Italia:

- i **beni e i diritti iscritti in Pubblici Registri** (non solo i Registri Immobiliari, il Registro Navale e il Registro Aeronautico, ma anche il Registro delle Opere Protette dal diritto d'autore, il Registro delle Opere Cinematografiche, il Registro del Software, il Registro Marchi e Brevetti);
- **le quote e le azioni** (a prescindere dal luogo nel quale si trovi il titolo azionario) di **società che hanno sede legale**, oggetto principale o sede amministrativa in Italia; [...]

Il concetto di "esistenza" in Italia /2-bis

Caso della società svizzera titolare di una quota di partecipazione di controllo di una società italiana.

Muore il socio di controllo della società svizzera

Cassazione 11.06.2007, n. 13579 = la successione non è imponibile in Italia perché non può dirsi avere a oggetto una partecipazione in una società italiana (perché è una partecipazione "indiretta" e, come tale, irrilevante).

Il concetto di "esistenza" in Italia /3

"In ogni caso" (quindi, *iuris et de iure*) si presumono esistenti in Italia:

- le obbligazioni e gli altri titoli emessi in serie o di massa emessi da emittente con sede legale o amministrativa in Italia;
- i titoli* rappresentativi di merci esistenti in Italia ("esistenti" è riferito ai titoli);
- l'assegno emesso da un soggetto residente in Italia;
- i crediti verso un debitore** residente in Italia: quindi, il credito per il denaro depositato su banca estera è esistente all'estero (per *regola generale*, è esistente in Italia – in quanto materialmente collocato in Italia – l'assegno circolare emesso da banca straniera e collocato in cassetta di sicurezza ubicata in Italia);
- il credito garantito su beni esistenti in Italia.

(*) Ad esempio: fede di deposito, nota di pegno, polizza di carico, ecc.

(**) Al debitore residente può essere imposto il divieto di cui all'art. 48 TUS, ciò che sarebbe improponibile per uno straniero.

La base imponibile dei beni esistenti all'estero

La legge non se ne occupa.

Si procede pertanto con la regola generale, vale a dire che la base imponibile coincide con il **valore venale**.

Per le **quote di partecipazione al capitale sociale** è probabilmente plausibile la valutazione con riferimento al patrimonio netto contabile.

Assai improbabile, anzi da escludere, il ricorso alla metodologia di valutazione "catastale" per i **beni immobili** situati all'estero.

Quanto alla capacità dell'Agenzia delle Entrate di stimare beni all'estero, non c'è documentazione sul punto.

La presunzione di esistenza di denaro, gioielli e mobili per il de cuius non residente in Italia

La legge dispone un aumento della base imponibile pari al 10% dell'asse ereditario "netto" a titolo di presunta esistenza nella massa ereditaria di denaro, gioielli e mobili.

E' una norma anti evasiva (contenente una presunzione iuris tantum).

Ci si chiede se l'aumento del 10% si applichi anche alla base imponibile del non residente in Italia per i beni esistenti in Italia e soggetto a imposta di successione in Italia.

La risposta è negativa (Cass. 6955/1994), in quanto la norma in questione fa riferimento all'asse ereditario netto (e alla sua tassazione), mentre, nel caso della persona non residente, si ha la tassazione di singoli asset (quelli esistenti in Italia).

Le passività del de cuius residente all'estero

La legge non se ne occupa esplicitamente.

E' abbastanza plausibile ritenere che il principio di deducibilità delle passività (per una ragione di capacità contributiva) sia applicabile anche alla successione del residente all'estero, con due precisazioni:

- a. non rileva il luogo nel quale la passività si è originata (ad esempio: un mutuo stipulato in Italia o un mutuo stipulato all'estero);
- b. fatto 1.000 l'attivo ereditario, di cui 200 in Italia, se le passività sono di 100, in Italia saranno deducibili per 20 (e cioè nella stessa proporzione che si ricava paragonando l'attivo totale con l'attivo in Italia).

Convenzioni bilaterali contro doppia imposizione

- **U.S.A.** → Conv. 30 marzo 1955 – legge 19 luglio 1956, n. 943
- **Svezia** → Conv. 20 dicembre 1956 – legge 13 marzo 1958, n. 280
- **Grecia** → Conv. 13 febbraio 1964 – legge 18 marzo 1968, n. 524
- **Danimarca** → Conv. del 10 marzo 1966 – legge 18 marzo 1968, n. 649
- **Gran Bretagna** → Conv. del 15 febbraio 1966 – legge 9 agosto 1967, n. 793
- **Israele** → Conv. 22 aprile 1968 – legge 12 aprile 1973, n. 201
- **Francia** → Conv. del 20 dicembre 1990 14 dicembre 1994, n. 708

I documenti di prassi

- De cuius residente in Inghilterra – gioielli devoluti a beneficiario italiano – non imponibile in Italia: [Risoluzione n. 312476/1973](#)
- Credito derivante da un risarcimento dovuto a un cittadino sloveno defunto e spettante a suo erede italiano – non imponibile in Italia: [Risoluzione n. 412/2008](#)
- Azioni di società USA di de cuius americano, non residente in Italia, ma deceduto in Italia – non imponibile in Italia: [Risoluzione n. 300560/1987](#)
- De cuius residente in Francia – immobile in Italia – si tassa in Italia solo il valore catastale dell'immobile in Italia: [Interpello n. 206/2020](#) [in questo caso c'è da considerare la Convenzione Italia - Francia]

I documenti di prassi (in tema di donazione)

- Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa, Settore Imposte Indirette, Ufficio Registro e altri tributi indiretti, Risposta a interpello, datata **26 agosto 2014**, senza prot.
- DRE Lombardia, Settore Servizi e Consulenza, Ufficio Consulenza, risposta alla richiesta (datata **20 maggio 2015**) di consulenza giuridica n. 904-3/2015 da parte dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano
- Agenzia delle Entrate, Risposta a interpello n. 310 del **24 luglio 2019** (bonifico di denaro estero/estero)

La donazione stipulata all'estero da donante non residente in Italia a donatario residente in Italia è soggetta:

- a tassazione in Italia se ha a oggetto beni esistenti in Italia;
- a mera registrazione in Italia, senza tassazione, se ha a oggetto beni esistenti all'estero (es.: denaro in banca estera).

Angelo Busani

**Il principio di territorialità
nelle successioni transnazionali**

GRAZIE PER L'ATTENZIONE