

Fiscalità delle successioni con beni all'estero

Prof. Avv. Thomas Tassani

Territorialità del tributo

- De cuius residente in Italia: tutti i beni e diritti ovunque situati
- De cuius non residente in Italia: beni e diritti «esistenti» in Italia

(art. 2 Dlgs 346/1990)

Residenza

- Non definita nel TUSD
- Art. 456 c.c.: successione si apre «nel luogo dell'ultimo domicilio»
- Reg. UE 650/2012 (certificato successorio): legge applicabile dello Stato in cui defunto aveva la «residenza abituale» al momento della morte

Soluzioni

- 1) Residenza nel TUIR (art. 2)
- 2) Residenza anagrafica
- 3) Residenza nel c.c. (43 c.c.): «dimora abituale» con una tendenziale (salvo prova contraria) coincidenza tra dato anagrafico e dato sostanziale

Convenzioni e doppia residenza

- Soluzione ai casi di doppia residenza, a seconda delle Convenzioni
- Soluzione ai casi di doppia tassazione, qualora i criteri nazionali di residenza non coincidano (es. Francia, Germania) o per le regole di territorialità

Trust e vincoli di destinazione

Art. 2, comma 2 bis

«Per i trust e gli altri vincoli di destinazione, l'imposta e' dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari, qualora il disponente sia residente nello Stato al momento della separazione patrimoniale. In caso di disponente non residente, l'imposta e' dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato trasferiti al beneficiario»

Caso

- Tizio, residente in Italia, muore nel 2025 ed istituisce per testamento un Trust in Svizzera, destinando un immobile situato in Italia
- Trustee è residente in Svizzera
- Nel 2026 il Trustee liquida l'immobile e trasferisce tutto in un c/c in Lussemburgo
- Nel 2030 il Trustee attribuisce l'intero patrimonio al beneficiario Caio, residente in Francia

Caso

- Tizio, residente in Francia, muore nel 2025 ed istituisce per testamento un Trust destinando un immobile situato in Francia
- Trustee è residente in Svizzera
- Nel 2026 il Trustee liquida l'immobile e acquista partecipazioni in società italiane e apre un conto corrente in Olanda
- Nel 2030 il Trustee attribuisce l'intero patrimonio al beneficiario Caio, residente in Italia

Localizzazione dei beni in Italia

- Art. 2, comma 3. Si considerano in ogni caso esistenti in Italia:

- a) i beni e i diritti iscritti in pubblici registri dello Stato e i diritti reali di godimento ad essi relativi;

- b) 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;

- c) 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);

d) i titoli rappresentativi di merci esistenti nello Stato;

e) 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;

f) i crediti garantiti su beni esistenti nello Stato fino a concorrenza del valore dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore;

g) i beni viaggianti in territorio estero con destinazione nello Stato o vincolati al regime doganale della temporanea esportazione.

Controllo societario

- Per la giurisprudenza, le quote della società straniera che controlla la società italiana non è di per sé da considerare localizzata in Italia
- Se però la società italiana è una s.o. occulta di quella straniera, potrebbe ipotizzarsi avere in Italia l'oggetto principale

Presunzione art. 9, co. 2, TUSD

- Si applica solo al de cuius residente in Italia
- 10% sul valore netto imponibile
- Concorrono anche i beni all'estero?
- Inventario sui beni immobili esteri?

Beni situati all'estero

- Esenzione per regime neo-domiciliati (24 bis TUIR)
- Esenzioni oggettive (titoli debito pubblico SEE e CE)
- Passaggio generazionale (anche quote societarie SEE e CE)

Beni situati all'estero

- Da inserire nella dichiarazione di successione e concorre alla base imponibile
- Poteri di controllo AF:
 - Scambio di informazioni, se convenzioni
 - Indirettamente da altre informazioni scambiate ai fini di altri tributi
 - Richieste ad hoc alle AF straniere

Determinazione del valore dei beni esteri

- Per immobili esteri, no possibilità della «valutazione automatica» perché no iscrizione catastale
- Ai sensi dell'art. 8 TUSD: «valore normale»
- Prassi: valore dichiarato all'estero (o definito con l'AF estera) ai fini del pagamento del tributo all'estero
- Risultante da dichiarazione successione o altro atto registrato

Doppia imposizione: rimedi

- Credito di imposta art. 26, 1 c., lett. b), TUSD
- Convenzioni internazionali (Danimarca, Francia, UK, Grecia, Israele, USA, Svezia)

Art. 26, lett. b), TUSD

Dall'imposta si detraggono

- *«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»*

Soluzione convenzionale

- Tassazione esclusiva nello Stato in cui si trovano (es. conv. Danimarca, Svezia, Grecia, Israele)
- Tassazione concorrente, con obbligo di dichiarazione in entrambi i Paesi, salvo credito d'imposta nel Paese di residenza (es. conv. Francia, UK, USA)

Caso

- De cuius residente in Italia, nell'eredità immobile situato in Francia
- Dichiarazione e tassazione in entrambi i Paesi, possibilità di detrazione in Italia dell'imposta francese fino al massimo dell'imposta italiana sui beni siti in Francia
- Successione onerosa nonostante residenza italiana

Caso

- Tizio residente in Italia muore e lascia a Tizio, residente in STATO ESTERO, due immobili (uno in Italia ed uno in STATO ESTERO)
- No convenzione internazionale e Stato Estero tassa con criterio della residenza dell'erede
- Italia tassazione su entrambi i beni, ma credito d'imposta relativamente all'immobile tedesco
- STATO ESTERO tassazione su entrambi i beni. Potenziale doppia imposizione se non vi è criterio interno analogo all'art. 26 TUSD.