

Convenzioni limitate per le successioni e donazioni internazionali

In assenza di Trattato, spetta comunque il credito d'imposta ex art. 26 del DLgs. 346/90

/ Riccardo BARONE

Nonostante la doppia imposizione sulle successioni e donazioni transnazionali sia un fenomeno alquanto comune, a livello globale il numero di Convenzioni fiscali in materia attualmente in vigore è alquanto **limitato**. L'Italia ha concluso solo **sette** trattati in materia di imposta di successione con Stati Uniti, Svezia, Grecia, Regno Unito, Danimarca, Israele e Francia (quest'ultima concerne anche l'imposta di donazione). In merito all'ambito territoriale di applicazione dell'imposta di successione e donazione, il DLgs. n. 346/90 prevede che siano soggetti a tassazione tutti i beni trasferiti, compresi quelli situati all'estero, laddove il de cuius/donante sia **residente in Italia** al momento del decesso/della donazione (indipendentemente dalla sua cittadinanza), limitando invece l'imposta ai beni esistenti in Italia, nel caso in cui il dante causa risieda all'estero. Non rileva, invece, la residenza del beneficiario della successione/donazione.

La combinazione di tali criteri di territorialità con quelli previsti dagli ordinamenti esteri può portare a casi di doppia imposizione ove, ad esempio, lo Stato estero:

- nel quale è situato il bene oggetto di successione/donazione applichi il principio della **lex rei sitae** (es. Regno Unito), oppure
- preveda una tassazione su **base mondiale** qualora l'erede/donataro sia residente in tale Paese estero (es. Francia e Germania).

In assenza di un trattato, l'eventuale doppia imposizione può essere risolta attraverso il **credito d'imposta "domestico"** previsto dall'art. 26 comma 1 lett. b) del DLgs. n. 346/90, in base al quale dall'ammontare del tributo successorio devono essere detratte "le imposte pagate ad uno Stato estero, in dipendenza della stessa successione ed in relazione ai 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". Per meglio comprendere il relativo meccanismo di funzionamento si pensi ai seguenti casi:

- de cuius residente in Italia, nel cui patrimonio oggetto di successione rientrano beni situati in Germania e in Italia, e di un erede **residente in Germania**: conformemente alla normativa tedesca, il tributo successorio si applica su base mondiale in virtù della residenza dell'erede, venendosi a creare una doppia imposizione su tutti i beni oggetto di successione; in virtù del meccanismo del credito di imposta previsto dal DLgs. n. 346/90, l'Italia riconosce un credito per le imposte tedesche versate unicamente sui beni situati in Germania, con la conseguenza che la doppia imposizione è

risolta unicamente per i beni **situati in Germania** e non anche su quelli siti in Italia;

- de cuius residente in Italia ma anche nello Stato estero A in base alla locale disciplina successoria; entrambi gli Stati (Italia e Stato A) applicano l'imposta di successione su base mondiale e nel patrimonio del de cuius è incluso anche un bene sito in un secondo Stato estero (Stato B), oggetto di doppia imposizione in Italia e nello Stato A: l'Italia **non riconosce** il credito per le imposte assolute nello Stato A perché il bene risulta localizzato nello Stato B.

Laddove esista un trattato si potrà fare riferimento alle disposizioni ivi contenute al fine di risolvere fattispecie di doppia imposizione. Si pensi, a titolo esemplificativo, alle seguenti fattispecie:

- de cuius residente in Italia, nel cui patrimonio oggetto di successione rientra un immobile sito nel **Regno Unito**; in applicazione delle normative italiana e inglese, l'immobile è assoggettato a tassazione in entrambi gli Stati: al fine di risolvere la doppia imposizione, l'articolo VI del trattato concluso tra Italia e Regno Unito prevede che "quando un Paese contraente applica la imposta su beni non situati nel suo territorio, ma in quello dell'altro Paese contraente, il primo Stato concede sull'ammontare della propria imposta (come altrimenti computata) riferibile a tali beni, un credito uguale all'ammontare della imposta applicata nel territorio dell'altro Stato contraente riferibile a tali beni (senza superare l'ammontare della imposta così applicabile)"; pertanto, l'Italia **accorda** un credito per le imposte pagate nel Regno Unito sull'immobile ivi situato;

- de cuius cittadino e residente italiano, nel cui patrimonio oggetto di successione rientrano beni esistenti in Italia e negli **Stati Uniti**: l'art. IV del trattato prevede che, in tale fattispecie, gli Stati Uniti debbano accordare la stessa franchigia d'imposta prevista dalla legislazione interna ad un de cuius domiciliato negli USA, moltiplicata per un **pro-rata**, ossia una frazione, al cui numeratore si indica il valore dei beni effettivamente soggetti ad un'imposta negli USA, mentre, al denominatore, il valore dei beni che sarebbero assoggettati ad imposta negli USA se il de cuius fosse ivi domiciliato; determinata in tal modo, la franchigia accordata e l'imposta statunitense, l'Italia, ai sensi dell'art. V del trattato riconosce un credito di imposta pari all'ammontare dell'imposta statunitense applicata in relazione ai **beni situati in USA** e soggetti a tassazione da entrambi gli Stati. Il credito non può eccedere la quota dell'imposta applicata dall'Italia e attribuibile ai beni statunitensi, tassati in entrambi i Paesi.