



Aspetti internazionali dell'imposta sulle successioni e donazioni

Francesco Nobili Roberta Sironi

Rothschild
Milano, 9 giugno 2017

Fonti

- Decreto Legislativo 31 ottobre 1990 n. 346;
- Art. 2, cc. 47-53, D.L. 3 ottobre 2006 n. 262;
- Art. 1, c. 158, L. 11 dicembre 2016, n. 232 (L. di Bilancio 2017)
- Circ. 11/E del 16 febbraio 2007;
- Circ. 3/E del 22 gennaio 2008;
- Ris. 75/E del 26 luglio 2010;
- Dir. Reg. Lombardia, Consulenza giuridica n. 904-3/2011;
- Dir. Reg. Lombardia, Consulenza giuridica n. 904-3/2015;
- Convenzioni contro le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni.

Sommario

- Il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni
 - Oggetto dell'imposta
 - Trasferimenti non soggetti all'imposta
- Determinazione dell'imposta sulle successioni e donazioni
 - Aliquote e franchigie
 - Base imponibile
- Il principio di territorialità dell'imposta sulle successioni e donazioni
- I casi relativi al *de cuius* e al donante residente
- I casi relativi al *de cuius* e al donante non residente
- I criteri impositivi dei trasferimenti di partecipazioni di controllo
- La tassazione delle donazioni effettuate all'estero
- Problematiche e soluzioni delle doppie imposizioni

Il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni

Oggetto dell'imposta (Art. 1 D. Lgs. 346/1990)

L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti (incluse la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito, la costituzione di rendite o pensioni):

- per successione a causa di morte;
- per donazione o altra liberalità tra vivi.

L'imposta non si applica:

- nei casi di donazione o liberalità di cui agli artt. 742 (es. spese di mantenimento, educazione ecc.) e 783 (donazioni di modico valore) cod. civ.;
- nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti reali immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale o dell'imposta sul valore aggiunto.

Determinazione dell'imposta sulle successioni e donazioni: aliquote e franchigie

▪ Aliquote applicabili (Art. 2, c. 48, D.L. 262/2006)

4%

trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta.

6%

trasferimenti a favore di fratelli/sorelle, parenti diversi dal coniuge e dai parenti in linea retta fino al 4° grado, di affini in linea retta e collaterale fino al 3° grado.

8%

trasferimento a favore di soggetti terzi.

▪ Franchigie (Art. 2, c. 48, D.L. 262/2006)

€ 1.000.000

per ciascun beneficiario, nei trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta.

€ 100.000

per ciascun beneficiario, nei trasferimenti a favore di fratelli e sorelle.

Esempio

Valore imponibile: € 6.800.000 (immobili, partecipazioni, denaro)

Figlio 1: $(3.400.000 - 1.000.000) \times 4\% = 96.000$ Figlio 2: $(3.400.000 - 1.000.000) \times 4\% = 96.000$

Determinazione dell'imposta sulle successioni e donazioni: base imponibile

titoli quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto (art. 16, c. 1, lett. a), D. Lgs. 346/1990)

media dei prezzi di compenso o dei prezzi fatti nell'ultimo trimestre anteriore alla successione/donazione

partecipazioni (azionarie e non) in società non quotate (art. 16, c. 1, lett. b), D. Lgs. 346/1990)

patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio o inventario regolarmente approvato

titoli o quote di partecipazione a fondi comuni d'investimento (art. 16, c. 1, lett. c), D. Lgs. 346/1990)

valore risultante da pubblicazioni fatte o prospetti redatti a norma di legge o regolamento

obbligazioni e altri titoli diversi da precedenti (art. 16, comma 1, lett. d), D. Lgs. 346/1990)

valore comparato a quello dei titoli aventi analoghe caratteristiche quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto (in mancanza, altri elementi certi)

immobili (art. 14, c. 1, lett. a) e art. 34, c. 5, D. Lgs. 346/1990)

valore venale in comune commercio / valore catastale per gli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita catastate

titoli di Stato

no imposta di successione
sì imposta di donazione

Determinazione dell'imposta sulle successioni e donazioni: base imponibile (segue)

Donazione della nuda proprietà di immobili e azioni/titoli/partecipazioni societarie (Art. 14, c. 1, lett. b) e c) e art. 16 D. Lgs. 346/1990)

- La donazione della nuda proprietà dei beni ai figli con il mantenimento dell'usufrutto vitalizio in capo al padre (o a entrambi i genitori) rappresenta un tipico schema di pianificazione successoria.
- La titolarità del diritto di usufrutto consente al padre di mantenere in capo a se stesso il diritto alla percezione degli utili nonché, ove previsto, il diritto di voto.
- Dal punto di vista tributario:
 - per stabilire il valore della nuda proprietà occorre fare riferimento ai coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto vitalizio riportati in allegato al D.P.R. 131/1986 (norme in materia di imposta di registro) – si veda esempio nella slide seguente;
 - il consolidamento della nuda proprietà con l'usufrutto, per effetto della morte dell'usufruttuario, non è soggetto a imposta di successione e donazione a norma dell'art. 61, D. Lgs. 346/1990.

Determinazione dell'imposta sulle successioni e donazioni: base imponibile (segue)

Donazione della nuda proprietà di immobili e azioni/titoli/partecipazioni societarie - Esempio

Età del beneficiario (anni compiuti)	Coefficiente	Tasso di interesse legale *	Valore dell'usufrutto	Valore della nuda proprietà
	A	B	C=A*B	D=100%-C
da 0 a 20	950	0,1%	95,00%	5,00%
da 21 a 30	900	0,1%	90,00%	10,00%
da 31 a 40	850	0,1%	85,00%	15,00%
da 41 a 45	800	0,1%	80,00%	20,00%
da 46 a 50	750	0,1%	75,00%	25,00%
da 51 a 53	700	0,1%	70,00%	30,00%
da 54 a 56	650	0,1%	65,00%	35,00%
da 57 a 60	600	0,1%	60,00%	40,00%
da 61 a 63	550	0,1%	55,00%	45,00%
da 64 a 66	500	0,1%	50,00%	50,00%
da 67 a 69	450	0,1%	45,00%	55,00%
da 70 a 72	400	0,1%	40,00%	60,00%
da 73 a 75	350	0,1%	35,00%	65,00%
da 76 a 78	300	0,1%	30,00%	70,00%
da 79 a 82	250	0,1%	25,00%	75,00%
da 83 a 86	200	0,1%	20,00%	80,00%
da 87 a 92	150	0,1%	15,00%	85,00%
da 93 a 99	100	0,1%	10,00%	90,00%

* tasso di interesse legale in vigore dal 1° gennaio 2017

Dati:

- Diritto oggetto della donazione: nuda proprietà
- Tipologia di bene: partecipazione del 100% nel capitale sociale della società «Alfa» non quotata, con patrimonio netto contabile pari a Euro 5.000.000
- Età del padre-donante (usufruttuario): 55 anni
- Beneficiari della donazione: Figlio 1 e Figlio 2

Calcolo del valore della nuda proprietà per Figlio

1/Figlio 2: $5.000.000 * 50% * 35% = 875.000$

dove:

- 5.000.000 è il patrimonio netto contabile della società «Alfa», rappresentativo della base imponibile in caso di donazione della piena proprietà della partecipazione
- 50% è la quota donata a ciascun figlio
- 35% è il coefficiente per la determinazione della nuda proprietà spettante ai beneficiari, tenuto conto dell'età dell'usufruttuario pari a 55 anni (determinato come in tabella – si veda riga evidenziata in giallo)

Il principio di territorialità dell'imposta sulle successioni e donazioni

Territorialità dell'imposta (Art. 2, cc. 1 e 2, D. Lgs. 346/1990)

- L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero.
- Se alla data di apertura della successione o a quella donazione il *de cuius* o il donante non è residente in Italia, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti sul territorio italiano.

Quindi:

RESIDENTI

criterio «*worldwide*» (anche beni esteri: partecipazioni in società non residenti; immobili all'estero)

NON RESIDENTI

beni «italiani»

Nota bene: è irrilevante la residenza del beneficiario

Il principio di territorialità dell'imposta sulle successioni e donazioni (segue)

Territorialità dell'imposta (Art. 1, c. 158, L. 232/2016)

Per i soggetti «neo-residenti» in Italia, che abbiano optato per la tassazione sostitutiva forfetaria sui redditi prodotti all'estero ai sensi del nuovo art. 24-*bis* del TUIR, deroga al principio generale di territorialità dell'imposta sulle successioni e donazioni.



Per le successioni aperte e le donazioni effettuate **nei periodi d'imposta di validità dell'opzione** esercitata dal dante causa (durata massima di 15 anni), l'imposta è dovuta **limitatamente ai beni e ai diritti «italiani»** al momento della successione o della donazione (quindi: esenzione per i beni esistenti all'estero).

Il principio di territorialità dell'imposta sulle successioni e donazioni (segue)

La definizione di residenza per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni:

- residenza come definita dal TUIR (art. 2, cc. 2 e 2-*bis*, TUIR); l'onere della prova in capo al contribuente di cui all'art. 2, c. 2-*bis*, TUIR;
- residenza come definita dal codice civile.

Il principio di territorialità dell'imposta sulle successioni e donazioni (segue)

Territorialità dell'imposta (Art. 2, c. 3, D. Lgs. 346/1990)

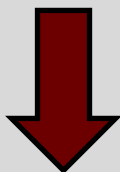
In caso di *de cuius* o donante non residente in Italia, si considerano in ogni caso beni «italiani»:

- i beni e i diritti iscritti in pubblici registri dello Stato e i diritti reali di godimento ad essi relativi;
- le azioni o quote di società (o altri enti) con sede legale o sede amministrativa od oggetto principale localizzati in Italia;
- le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa emessi dallo Stato o da società (o altri enti) con sede legale o sede amministrativa od oggetto principale localizzati in Italia;
- i titoli rappresentativi di merci esistenti in Italia;
- i crediti, le cambiali, i vaglia cambiari e gli assegni di ogni specie se il debitore/trattario/emittente è residente in Italia;
- i crediti garantiti su beni esistenti in Italia (fino a concorrenza del valore dei beni stessi), indipendentemente dalla residenza del debitore;
- i beni viaggianti in territorio estero con destinazione Italia o vincolati al regime di temporanea esportazione.

I casi relativi al *de cuius* e al donante residente

Beni ovunque esistenti: in Italia e all'estero.

PF residente



Immobile all'estero

PF residente



C/C e titoli all'estero
(gestione patrimoniale presso
banca estera)

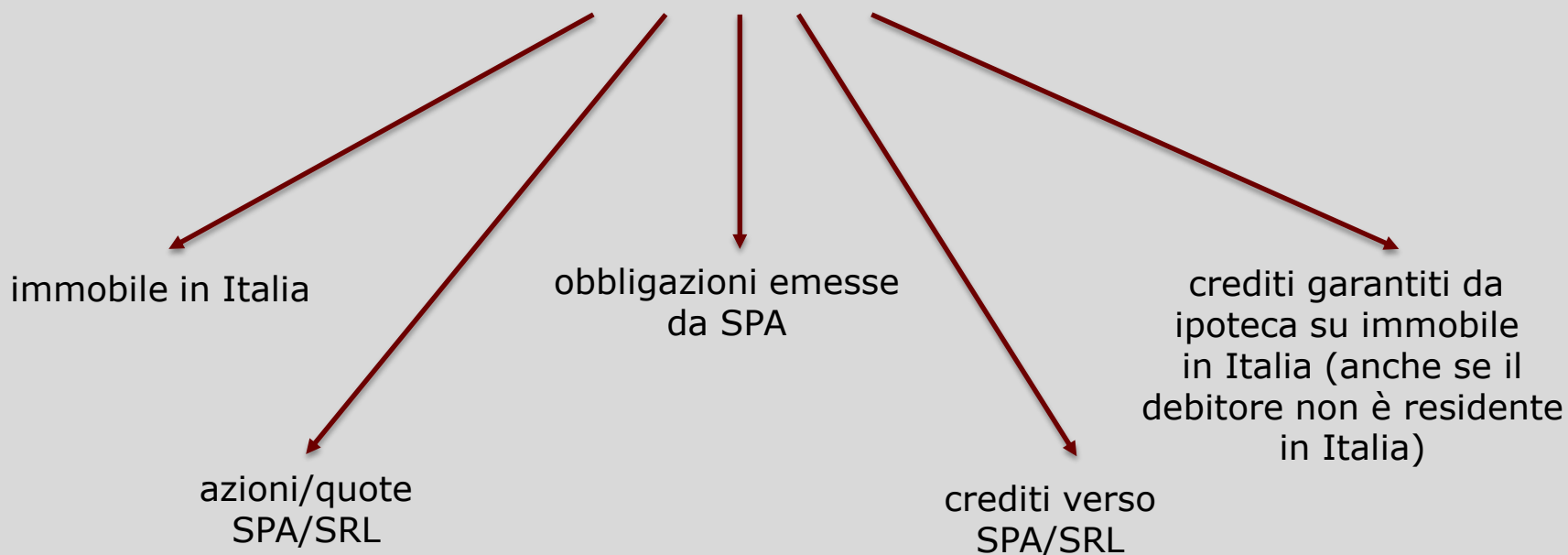
I casi relativi al *de cuius* e al donante non residente

PRINCIPALI FATTISPECIE:

- immobili in Italia;
- azioni o quote di società con sede legale / sede dell'amministrazione / oggetto principale in Italia → il caso delle società con sede legale all'estero ma con sede dell'amministrazione in Italia (cd. «esterovestite»);
- obbligazioni / titoli emessi dallo Stato o da società con sede legale/sede dell'amministrazione/oggetto principale in Italia;
- i crediti di ogni specie, se il debitore è residente in Italia;
- i crediti garantiti da beni esistenti in Italia fino a concorrenza del valore dei beni medesimi, indipendentemente dalla residenza del debitore.

I casi relativi al *de cuius* e al donante non residente (segue)

PF NON RESIDENTE



I criteri impositivi dei trasferimenti di partecipazioni di controllo

Trasferimenti non soggetti all'imposta (Art. 3, c. 4-ter, D. Lgs. 346/1990)

Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti per successione o donazione di aziende o rami di esse, di quote sociali o di azioni, effettuati a favore dei discendenti e del coniuge.

Il beneficio spetta:

- limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito il controllo ex art. 2359, c. 1, n. 1, cod. civ. (maggioranza di voto nell'assemblea ordinaria);
- a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

Nota bene: partecipazione di controllo detenuta dal padre e trasferita a più figli nessuno dei quali acquisisce il controllo, ma con detenzione in comunione (cfr. Circ. 11/E del 16 febbraio 2007 e Circ. 3/E del 22 gennaio 2008)

I criteri impositivi dei trasferimenti di partecipazioni di controllo (segue)

ESEMPI:

- Padre detiene il 100% di SPA Italiana → dona 50% a ciascuno dei due figli: l'agevolazione non si applica perché nessuno dei due figli acquista il controllo, salva la detenzione in comunione (cfr. Circ. 11/E del 16 febbraio 2007 e Circ. 3/E del 22 gennaio 2008).
- Padre detiene il 100% di SPA Italiana → dona 51% a figlio 1 e 49% a figlio 2: l'agevolazione si applica solo per il trasferimento a favore del figlio 1 che acquista il controllo (cfr. Ris. 75/E del 26 luglio 2010).
- Il requisito del controllo non è richiesto per i trasferimenti di quote di società di persone (cfr. Circ. 3/E del 22 gennaio 2008).

I criteri impositivi dei trasferimenti di partecipazioni di controllo (segue)

DE CUIUS / DONANTE RESIDENTE:

PF residente detiene il 100% delle azioni (controllo) di una società non residente. PF residente muore e il 100% delle azioni della società non residente vengono trasferite al figlio (residente o non residente):

- il trasferimento è rilevante sotto il profilo della territorialità (beni ovunque esistenti, anche all'estero);
- l'esclusione da imposizione di cui all'art. 3, c. 4-ter, è applicabile ai trasferimenti di partecipazioni in società non residenti? (cfr. Agenzia delle Entrate – Dir. Reg. Lombardia, consulenza giuridica n. 904-3/2011);
- il requisito del controllo è richiesto per i trasferimenti di partecipazioni in società non residenti? (come sopra).

I criteri impositivi dei trasferimenti di partecipazioni di controllo (segue)

DE CUIUS / DONANTE NON RESIDENTE:

PF non residente detiene il 100% delle azioni (controllo) di SPA italiana. PF non residente muore e il 100% delle azioni di SPA italiana vengono trasferite al figlio (residente o non residente):

- il trasferimento è rilevante sotto il profilo della territorialità (beni «italiani»);
- è applicabile l'esclusione di cui all'art. 3, c. 4-ter.

La tassazione delle donazioni effettuate all'estero

Registrazione degli atti di donazione (Art. 55 D. Lgs. 346/1990)

- Gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro (D.P.R. 131/1986), concernenti gli atti da registrare in termine fisso (c. 1).



Secondo tali disposizioni sarebbero da registrare in termine fisso solo gli atti formati all'estero aventi ad oggetto immobili o aziende situate in Italia.

- Sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti in Italia (c. 1-*bis*).

La tassazione delle donazioni effettuate all'estero (segue)

DONANTE RESIDENTE:

- PF 1 residente dona beni (italiani/esteri) a PF2 residente con atto formato all'estero → registrazione in termine fisso.
- PF1 residente dona beni (italiani/esteri), diversi da immobili/aziende situate in Italia, a PF2 non residente con atto formato all'estero → no registrazione in termine fisso.

La tassazione delle donazioni effettuate all'estero (segue)

DONANTE NON RESIDENTE:

- PF1 non residente dona beni esteri a PF2 non residente con atto formato all'estero → no registrazione in termine fisso → no territorialità.
- PF1 non residente dona beni italiani, diversi da immobili/aziende situate in Italia, a PF2 non residente → no registrazione in termine fisso.
- PF1 non residente dona beni esteri a PF2 residente con atto formato all'estero → no registrazione in termine fisso → no territorialità (cfr. Agenzia delle Entrate – Dir. Reg. Lombardia, consulenza giuridica n. 904-3/2015).
- PF1 non residente dona beni italiani a PF2 residente con atto formato all'estero → registrazione in termine fisso → sì territorialità.

Problematiche e soluzioni delle doppie imposizioni

Credito per imposte pagate all'estero (Artt. 26, c. lett. b) e 55, c. 1-*bis*, D. Lgs. 346/1990)

- Dall'imposta dovuta in Italia sulla successione sono detratte le imposte pagate ad uno Stato estero in dipendenza della stessa successione ed in relazione a beni esistenti in tale Stato estero, fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi, salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali (art. 26, c. 1, lett. b)).
- Dall'imposta sulle donazioni si detraggono le imposte pagate all'estero in dipendenza della stessa donazione ed in relazione ai beni ivi esistenti, salva l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni (art. 55, c. 1-*bis*, secondo periodo).

Problematiche e soluzioni delle doppie imposizioni (segue)

Le Convenzioni contro le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni, attualmente in vigore, sono state concluse con i seguenti Stati:

- **Danimarca**
- **Regno Unito**
- **Grecia**
- **Israele**
- **Stati Uniti d'America**
- **Svezia**
- **Francia**

Solo la Convenzione firmata con la Francia si estende anche all'imposta di donazione.

Problematiche e soluzioni delle doppie imposizioni (segue)

Italia – Germania: un esempio di doppia imposizione

Il caso: padre fiscalmente residente in Italia (donante) dona al figlio fiscalmente residente in Germania (donatario) un immobile situato in Italia (bene italiano), iscritto in catasto con attribuzione di rendita catastale.

- Cosa accade in Italia?
 - La donazione è soggetta a tassazione in Italia in ragione della residenza fiscale del donante – sono irrilevanti la localizzazione del bene e la residenza fiscale del donatario
 - La base imponibile dell'imposta di donazione è determinata tenendo conto del valore catastale dell'immobile
 - Dalla base imponibile di cui al punto precedente è scomputata la franchigia di Euro 1.000.000 riconosciuta per legge in favore del figlio
 - La tassazione è determinata con applicazione dell'aliquota del 4% (trattandosi di donazione in favore del figlio)
- Cosa accade in Germania?
 - La donazione è soggetta a tassazione in Germania in ragione della residenza fiscale del donatario – sono irrilevanti la localizzazione del bene e la residenza fiscale del donante
 - La base imponibile dell'imposta di donazione è determinata tenendo conto del valore di mercato dell'immobile (regola generalmente applicabile in Germania)
 - Dalla base imponibile di cui al punto precedente è scomputata la franchigia di Euro 400.000 riconosciuta per legge in favore del figlio
 - La tassazione è progressiva, con aliquote dal 7% (per valori fino a 75.000) al 30% (per valori superiori a 26.000.000)

Quindi: in presenza di imposta italiana (valore dell'immobile eccedente la franchigia di Euro 1.000.000) ➡ tassazione in entrambi gli Stati in capo a soggetti diversi (no credito d'imposta in Italia – il credito d'imposta in Italia è riconosciuto solo in presenza di un'imposta estera, pagata con riferimento alla medesima donazione e su beni situati all'estero)


Problematiche e soluzioni delle doppie imposizioni (segue)

Italia – UK: un esempio di «imposte accreditabili»

Il caso: padre fiscalmente residente in Italia (*de cuius*) lascia in eredità al figlio fiscalmente residente in Italia (erede) un immobile situato in UK (bene estero).

- Cosa accade in Italia?
 - La successione è soggetta a tassazione in Italia in ragione della residenza fiscale del *de cuius* – è irrilevante la localizzazione estera del bene (criterio di tassazione cd. *worldwide*)
 - La base imponibile dell'imposta di successione è determinata tenendo conto del valore venale in comune commercio dell'immobile (cfr. Studio del Notariato n. 194-2009/T)
 - Dalla base imponibile di cui al punto precedente è scomputata la franchigia di Euro 1.000.000 riconosciuta per legge in favore del figlio
 - La tassazione è determinata con applicazione dell'aliquota del 4% (trattandosi di successione in favore del figlio)

- Cosa accade in UK?
 - La successione è soggetta a tassazione in UK in ragione della localizzazione del bene (cfr. art. IV della Convenzione contro le doppie imposizioni)
 - La base imponibile dell'imposta di successione è determinata tenendo conto del valore di mercato dell'immobile (regola generalmente applicabile in UK)
 - Dalla base imponibile di cui al punto precedente è scomputata la franchigia generale di GBP 325.000
 - La tassazione è determinata con applicazione dell'aliquota del 40%

Quindi: in presenza di imposta italiana (valore dell'immobile eccedente la franchigia di Euro 1.000.000)  possibilità di scomputo delle imposte pagate in UK nei limiti dell'imposta dovuta in Italia (accredito parziale)



Associazione Professionale

MILANO

Corso Europa 2

20122 (MI)

Tel. 02 76 36 931

Fax 02 76 01 51 78

nome.cognome@slta.it

www.biscozzinobili.it