

# RACCOMANDAZIONI

## RACCOMANDAZIONE DELLA COMMISSIONE

del 15 dicembre 2011

relativa a misure intese a evitare la doppia imposizione in materia di successioni

(2011/856/UE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in particolare l'articolo 292,

considerando quanto segue:

(1) Molti Stati membri applicano imposte al momento del decesso di una persona, in particolare imposte sulla successione e sul patrimonio, mentre alcuni Stati membri possono tassare le successioni e i patrimoni a titolo di altre imposte, come l'imposta sui redditi. Tutte le imposte prelevate al momento del decesso di una persona sono di seguito denominate «imposte di successione».

(2) La maggior parte degli Stati membri che applicano imposte di successione prelevano imposte anche sulle donazioni tra vivi.

(3) Gli Stati membri possono tassare le successioni sulla base di vari fattori «di collegamento». Essi possono fare riferimento a un legame personale, come la residenza, il domicilio o la nazionalità della persona deceduta, oppure la residenza, il domicilio o la nazionalità dell'erede, oppure a entrambi i criteri. Alcuni Stati membri possono applicare diversi di questi fattori oppure misure antiabuso che comportano un concetto più ampio di domicilio o residenza a fini fiscali.

(4) Oltre a tassare sulla base di un legame personale, gli Stati membri possono prelevare imposte di successione su attivi rientranti nella loro giurisdizione. Le imposte possono essere applicate su tale base anche se né la persona deceduta, né l'erede hanno un legame personale con il paese in cui è situato l'attivo.

(5) Sono sempre più numerosi i cittadini dell'UE che nel corso della loro vita si spostano da un paese all'altro dell'Unione per vivere, studiare, lavorare o stabilirsi dopo la pensione e che acquistano beni immobili e investono in attivi in paesi diversi dal loro paese di origine.

(6) Se queste situazioni danno luogo a successioni transfrontaliere al momento del decesso di una persona, più Stati

membri possono avere il diritto di prelevare imposte di successione sui beni lasciati in eredità.

(7) Esistono poche convenzioni bilaterali tra gli Stati membri finalizzate ad evitare la doppia o multipla imposizione delle successioni.

(8) Molti Stati membri prevedono, nella propria legislazione o tramite pratiche amministrative adottate unilateralmente a livello nazionale, lo sgravio dalle doppie imposizioni in materia di imposte di successione estere.

(9) In genere, tuttavia, tali sistemi nazionali di sgravio delle imposte di successione estere presentano dei limiti. In particolare, essi possono avere un ambito circoscritto per quanto riguarda le imposte e le persone coperte. A volte non prevedono credito per imposte precedentemente versate su donazioni nell'ambito della stessa successione o per imposte applicate a livello locale o regionale anziché nazionale, o ancora per tutte le imposte prelevate da altri paesi al momento del decesso. A volte prevedono lo sgravio solo per le imposte estere versate su alcuni beni immobili situati all'estero. Non sempre prevedono lo sgravio per tasse estere versate su un bene immobile situato in un paese diverso da quello dell'erede o della persona deceduta. Possono escludere le imposte estere su attivi situati nel territorio dello Stato membro che concede lo sgravio. A volte i sistemi nazionali di sgravio non funzionano perché non prendono in considerazione le incompatibilità con le norme in materia di tasse di successione vigenti in altri Stati membri, in particolare per quanto riguarda la definizione di un attivo locale rispetto a un attivo estero, il momento del trasferimento degli attivi e la data in cui l'imposta è esigibile. Lo sgravio fiscale può infine essere soggetto alla discrezione dell'autorità competente e pertanto non essere garantito.

(10) L'assenza di meccanismi adeguati volti a evitare l'imposizione cumulativa delle successioni può dar luogo a livelli di imposizione complessivi nettamente più elevati rispetto a quelli applicabili in situazioni interne che riguardano esclusivamente l'uno o l'altro degli Stati membri interessati.

(11) Questa situazione può impedire ai cittadini dell'UE di beneficiare pienamente del diritto di circolare e di svolgere attività liberamente all'interno dei confini dell'Unione e può creare difficoltà per il trasferimento di proprietà delle piccole imprese al momento del decesso dei proprietari.

- (12) Se è vero che le entrate derivanti dalle imposte di successione rappresentano una percentuale relativamente bassa del gettito fiscale complessivo degli Stati membri, e i casi transfrontalieri presi singolarmente corrispondono a una percentuale ancora inferiore, la doppia imposizione delle successioni può tuttavia incidere in maniera significativa sugli individui interessati.
- (13) Attualmente il problema della doppia imposizione delle successioni non ha una soluzione completa a livello nazionale o bilaterale o sulla base del diritto dell'Unione. Per garantire il funzionamento armonioso del mercato interno è necessario incoraggiare un sistema più completo di eliminazione della doppia imposizione nei casi transfrontalieri.
- (14) Occorre stabilire un ordine di priorità per i diritti di imposizione o, al contrario, per la concessione dello sgravio nei casi in cui due o più Stati membri applicano imposte di successione alla stessa eredità.
- (15) In generale e in linea con la prassi dominante a livello internazionale, è opportuno che gli Stati membri in cui sono situati i beni immobili e i beni aziendali di una stabile organizzazione, in quanto Stati con il legame più stretto, abbiano il diritto primario di applicare l'imposta di successione su tali beni.
- (16) Poiché i beni mobili che non fanno parte dei beni aziendali di una stabile organizzazione possono facilmente cambiare luogo, il loro legame con lo Stato membro in cui sono situati al momento del decesso è in generale molto meno stretto rispetto ai legami personali che la persona deceduta o l'erede possono avere con un altro Stato membro. Occorre che lo Stato membro in cui sono situati tali beni mobili li esoneri dall'imposta di successione se tale imposta è applicata dallo Stato membro con cui la persona deceduta e/o l'erede aveva/ha un legame personale.
- (17) Spesso le eredità sono state accumulate nel corso della vita della persona deceduta. È inoltre più probabile che gli attivi ereditari siano situati nello Stato membro con cui la persona deceduta aveva legami personali rispetto allo Stato membro con cui l'erede ha tali legami, qualora si tratti di Stati membri diversi. La maggior parte degli Stati membri che applicano imposte di successione sulla base di legami personali con il loro territorio fanno riferimento ai legami della persona deceduta piuttosto che a quelli dell'erede, nonostante alcuni di essi applichino l'imposta anche o solo se l'erede ha un legame personale con il loro territorio. A causa della natura suddetta e dell'importanza dei legami personali della persona deceduta nonché per motivi pratici, occorre che la doppia imposizione dovuta al fatto che la persona deceduta e l'erede hanno legami personali con Stati membri diversi sia evitata dallo Stato membro con cui l'erede ha legami personali.
- (18) Eventuali conflitti relativi ai legami personali con diversi Stati membri potrebbero essere risolti sulla base di una procedura amichevole che preveda criteri alternativi per la determinazione del legame personale più stretto.
- (19) Poiché i tempi per l'applicazione dell'imposta di successione possono variare da uno Stato membro all'altro e i casi con elementi transfrontalieri possono richiedere molto più tempo per essere risolti rispetto ai casi nazionali in quanto sono coinvolti più sistemi giuridici e/o fiscali, occorre che gli Stati membri autorizzino la presentazione di richieste di sgravio fiscale per un periodo di tempo ragionevole.
- (20) La presente raccomandazione promuove i diritti fondamentali riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, come il diritto di proprietà (articolo 17), che garantisce specificamente il diritto di lasciare in eredità i beni acquistati legalmente, la libertà d'impresa (articolo 16) e il diritto dei cittadini dell'Unione di circolare nel territorio degli Stati membri (articolo 45),

HA ADOTTATO LA PRESENTE RACCOMANDAZIONE:

#### 1. Oggetto

1.1. La presente raccomandazione stabilisce le modalità con cui gli Stati membri possono porre in atto misure, o migliorare le misure vigenti, al fine di evitare l'imposizione doppia o multipla derivante dall'applicazione di imposte di successione da parte di due o più Stati membri (di seguito: doppia imposizione).

1.2. Per analogia, la presente raccomandazione si applica anche alle imposte sulle donazioni qualora queste ultime siano tassate sulla base di norme identiche o simili a quelle relative alle successioni.

#### 2. Definizioni

Ai fini della presente raccomandazione si intende per:

a) «imposta di successione», qualsiasi imposta prelevata a livello nazionale, federale, regionale o locale al momento di un decesso, a prescindere dalla denominazione dell'imposta, dalle modalità di prelievo e dalla persona a cui l'imposta è applicata, comprese in particolare l'imposta sul patrimonio, l'imposta di successione, l'imposta sui trasferimenti, l'imposta di registro, l'imposta sul reddito e l'imposta sui redditi di capitale;

b) «sgravio fiscale», una disposizione prevista nella legislazione e/o nelle direttive o negli orientamenti amministrativi di uno Stato membro in base alla quale esso concede lo sgravio per l'imposta di successione versata in un altro Stato membro accreditando l'imposta estera a fronte dell'imposta dovuta in tale Stato membro, esentando la successione o parte di essa dall'imposizione in tale Stato membro in riconoscimento dell'imposta estera versata o astenendosi in altri modi dal prelevare l'imposta di successione;

- c) «attivi», i beni mobili e/o immobili e/o i diritti soggetti all'imposta di successione;
- d) «legame», il legame di una persona deceduta o di un erede con uno Stato membro, basato su domicilio, residenza, abitazione permanente, centro degli interessi vitali, dimora abituale, nazionalità o sede di direzione effettiva.

Ai fini della lettera a), un'imposta sulle donazioni precedentemente versata per lo stesso attivo è considerata come un'imposta di successione ai fini della concessione del credito d'imposta.

I termini «stabile organizzazione», «beni immobili», «beni mobili», «residente», «domicilio/domiciliato», «cittadino/nazionalità», «dimora abituale» e «abitazione permanente» si intendono ai sensi del diritto interno dello Stato membro che li applica.

### 3. Obiettivo generale

Le misure oggetto della presente raccomandazione sono finalizzate a risolvere i casi di doppia imposizione in modo che il livello complessivo dell'imposta prelevata su una determinata successione non sia superiore al livello che sarebbe applicato se solo lo Stato membro con il livello d'imposta più elevato fra gli Stati membri interessati avesse competenza fiscale sulla totalità della successione.

### 4. Concessione dello sgravio fiscale

È opportuno che gli Stati membri che applicano l'imposta di successione concedano uno sgravio fiscale in conformità ai punti da 4.1 a 4.4.

#### 4.1. Sgravio fiscale concernente i beni immobili e i beni mobili di una stabile organizzazione

Occorre che gli Stati membri che applicano l'imposta di successione concedano uno sgravio fiscale per le imposte di successione applicate da un altro Stato membro sugli attivi seguenti:

- a) beni immobili situati in tale altro Stato membro;
- b) beni mobili che fanno parte dei beni aziendali di una stabile organizzazione situati in tale altro Stato membro.

#### 4.2. Sgravio fiscale concernente altri tipi di beni mobili

Con riguardo ai beni mobili diversi dai beni aziendali di cui al punto 4.1, lettera b), occorre che uno Stato mem-

bro con cui né la persona deceduta né l'erede aveva/ha un legame personale si astenga dall'applicare imposte di successione, a condizione che tali imposte siano prelevate da un altro Stato membro a motivo del legame personale della persona deceduta e/o dell'erede con tale altro Stato.

#### 4.3. Sgravio fiscale nei casi in cui la persona deceduta aveva un legame personale con uno Stato membro diverso da quello con cui l'erede ha un legame personale

Fatto salvo il punto 4.1, nei casi in cui più Stati membri possono prelevare l'imposta di successione sulla base del fatto che la persona deceduta aveva legami personali con uno Stato membro, mentre l'erede ha legami personali con un altro Stato membro, è opportuno che quest'ultimo Stato membro conceda lo sgravio fiscale per l'imposta di successione versata nello Stato membro con cui la persona deceduta aveva legami personali.

#### 4.4. Sgravio fiscale nel caso di legami personali multipli di una stessa persona

Qualora, sulla base delle disposizioni di Stati membri diversi, si ritenga che una persona abbia un legame personale con più di uno Stato membro di imposizione, occorre che le autorità competenti degli Stati membri interessati determinino, in base alla procedura amichevole di cui al punto 6 o in altri modi, quale Stato membro debba concedere lo sgravio fiscale se l'imposta di successione è applicata in uno Stato con cui la persona ha un legame personale più stretto.

##### 4.4.1. Il legame personale più stretto di una persona può essere determinato come segue:

- a) si considera che la persona abbia un legame personale più stretto con lo Stato membro in cui dispone di un'abitazione permanente;
- b) se lo Stato membro di cui alla lettera a) non applica imposte di successione o se la persona dispone di un'abitazione permanente in più Stati membri, si ritiene che abbia un legame personale più stretto con lo Stato membro con cui le relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);
- c) se lo Stato membro di cui alla lettera b) non applica imposte di successione o se non è possibile determinare lo Stato membro in cui la persona ha il proprio centro degli interessi vitali, oppure se detta persona non dispone di un'abitazione permanente in nessuno Stato membro, si ritiene che essa abbia un legame personale più stretto con lo Stato membro in cui è situata la sua dimora abituale;

- d) se lo Stato membro di cui alla lettera c) non applica imposte di successione o la persona dispone di una dimora abituale in più di uno Stato membro o in nessuno Stato membro, si ritiene che abbia un legame personale più stretto con lo Stato membro di cui ha la nazionalità.
- 4.4.2. Nel caso di una persona diversa da un singolo individuo, come un ente di beneficenza, il legame personale più stretto potrebbe essere ritenuto quello con lo Stato membro in cui è situata la sua sede di direzione effettiva.
5. Tempi di applicazione dello sgravio fiscale
- È opportuno che gli Stati membri concedano lo sgravio fiscale per un periodo di tempo ragionevole, ad esempio dieci anni a decorrere dal termine entro cui devono essere pagate le imposte di successione da essi applicate.
6. Procedura amichevole
- Ove necessario per il conseguimento dell'obiettivo generale di cui al punto 3, è opportuno che gli Stati membri ricorrano a una procedura amichevole per risolvere eventuali controversie inerenti alla doppia imposizione, compresi conflitti nella definizione di beni mobili e immobili, dell'ubicazione degli attivi o della determinazione dello Stato membro che dovrebbe concedere lo sgravio fiscale in un determinato caso.
7. Seguito dato
- 7.1. È necessario che gli Stati membri continuino a impegnarsi per individuare i metodi possibili per migliorare la cooperazione tra le autorità fiscali, anche a livello locale e regionale, al fine di aiutare i contribuenti che subiscono una doppia imposizione.
- 7.2. Occorre inoltre che gli Stati membri adottino una posizione coordinata nei dibattiti in seno all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) sulle imposte di successione.
- 7.3. La Commissione verificherà che gli Stati membri diano seguito alla presente raccomandazione e pubblicherà una relazione sui progressi realizzati in materia di sgravio fiscale transfrontaliero nell'Unione tre anni dopo l'adozione della raccomandazione.
8. Destinatari
- Gli Stati membri sono destinatari della presente raccomandazione.
- Fatto a Bruxelles, il 15 dicembre 2011
- Per la Commissione*  
Algirdas ŠEMETA  
*Membro della Commissione*
-