

Convenzione tra la Repubblica italiana e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia d'imposte sulle successioni.

Il Presidente della Repubblica italiana ed il Presidente degli Stati Uniti d'America, desiderosi di concludere una Convenzione per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposta sulle successioni, hanno nominato a questo scopo come loro rispettivi plenipotenziari:

IL PRESIDENTE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

Gaetano MARTINO, Ministro degli affari esteri della Repubblica italiana;

ed

IL PRESIDENTE
DEGLI STATI UNITI D'AMERICA

John FOSTER DULLES, Segretario di Stato degli Stati Uniti d'America;

i quali, essendosi scambiate le rispettive credenziali ed avendole trovate in buona e debita forma, hanno concordato i seguenti articoli:

Articolo I

1. La presente Convenzione si riferisce alle seguenti imposte applicate sui trasferimenti per causa di morte:

a) Per quanto riguarda gli Stati Uniti d'America:

l'imposta federale sulle successioni (Federal estate tax), e

b) Per quanto riguarda l'Italia:

l'imposta sulle successioni e l'imposta sull'asse ereditario globale netto.

2. La presente Convenzione si estende ad ogni altra imposta sull'asse ereditario o sulle successioni, di carattere sostanzialmente analogo, applicata dall'uno o l'altro degli Stati contraenti posteriormente alla data della firma della presente Convenzione.

Articolo II

1. Ai fini della presente Convenzione:

a) Il termine "Stati Uniti" significa gli Stati Uniti d'America

e, quando e' usato in senso geografico, comprende soltanto gli Stati, i Territori della Alaska e delle Hawaii, e il Distretto di Columbia.

b) Il termine "Italia" significa la Repubblica italiana.

c) Il termine "imposta" significa l'imposta federale sulle successioni applicata dagli Stati Uniti, o la imposta sulle successioni o quella sull'asse ereditario globale netto applicate dall'Italia, come il contesto richiede.

d) Il termine "autorita' competente" significa, nel caso degli Stati Uniti, il Commissioner of Internal Revenue, come autorizzato dal Segretario di Stato per il Tesoro, e, nel caso dell'Italia, il Ministero delle Finanze, Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte indirette sugli Affari.

2. Nell'applicazione delle disposizioni della presente Convenzione da parte di uno degli Stati contraenti, ogni termine non altrimenti definito ha, salvo che il contesto non richieda altrimenti, il significato che esso ha secondo le leggi interne di quello Stato.

Articolo III

1. Nel caso di successione di persona che, al tempo della morte, era cittadino o era domiciliato in uno degli Stati contraenti, il luogo dove ciascuno dei seguenti beni e' situato e', ai fini dell'applicazione della imposta e ai fini del credito previsto nell'articolo V, determinato esclusivamente secondo le seguenti regole:

a) I beni immobili sono considerati situati nel luogo in cui si trovano.

b) I beni mobili corporali (tranne quelli per i quali una

apposita norma sia qui di seguito stabilita), e i biglietti di banca o la carta moneta e le altre, forme di moneta riconosciute come aventi corso legale nel luogo della loro emissione, sono considerati esistenti nel luogo in cui detti beni o monete sono situati al tempo della morte o, se in transito, nel luogo di destinazione.

c) I crediti (ivi compresi le obbligazioni, i pagherò-cambiali e le cambiali-tratte) sono considerati esistenti nello Stato in cui il debitore risiede, o, se il debitore è una società nello Stato in cui o sotto le cui leggi la società è costituita o organizzata.

d) Le azioni e le partecipazioni in società (incluse le azioni e le partecipazioni in società possedute a mezzo di fiduciario, quando la proprietà beneficiaria risulti in modo evidente da atto scritto o altrimenti) sono considerate esistenti nello Stato in cui o sotto le cui leggi ciascuna società è costituita o organizzata.

e) Le navi, gli aeromobili e le relative quote sono considerati esistenti nel luogo in cui dette navi ed aeromobili sono immatricolati.

f) L'avviamento quale elemento attivo di un esercizio commerciale, industriale o professionale è considerato esistente nel luogo in cui il commercio, l'industria o la professione cui esso si riferisce sono esercitati.

g) Le patenti, i marchi di fabbrica e i disegni sono considerati esistenti nel luogo in cui sono registrati o usati.

h) I diritti di autore e di esclusività, i diritti relativi a lavori artistici e scientifici, i diritti o le licenze per l'uso di qualsiasi opera, di ogni lavoro artistico e scientifico coperti da diritti d'autore, i brevetti, i marchi di fabbrica o disegni sono considerati esistenti nel luogo in cui i diritti che ne derivano possono essere esercitati.

i) Tutti i beni diversi da quelli menzionati sono considerati esistenti nello Stato nel quale il de cuius era domiciliato al tempo della morte.

2. Ai fini di questa Convenzione, la questione se il de cuius, al tempo della morte, era cittadino o era domiciliato in uno degli Stati contraenti e se il debitore vi era residente, è risolta in conformità delle leggi vigenti in tale Stato.

Articolo IV

Lo Stato contraente, che applica, l'imposta nel caso di un de cuius il quale, al tempo della morte, non era cittadino di tale Stato e non era in esso domiciliato, ma era cittadino o era domiciliato nell'altro Stato:

a) accorda la specifica esenzione che avrebbe concesso in forza delle proprie leggi se il de cuius fosse stato in esso domiciliato, per un ammontare non inferiore alla proporzione nella quale il valore dei beni soggetti alla sua imposta sta al valore dei beni che sarebbero stati assoggettati alla sua imposta se il de cuius fosse stato in esso domiciliato; e

b) non tiene conto (eccetto ai fini del paragrafo a) di questo articolo e ai fini di qualunque altra riduzione proporzionale altrimenti prevista) dei beni situati fuori di esso, nel determinare l'aliquota e l'ammontare dell'imposta.

Articolo V

1. Lo Stato contraente, che applica l'imposta nel caso di un de cuius che, al tempo della morte, era in esso domiciliato o era un suo cittadino concede sulla propria imposta (calcolata senza detrazione per l'imposta dell'altro Stato contraente) una detrazione per l'ammontare della imposta applicata dall'altro Stato contraente in relazione ai beni situati in tale altro Stato contraente e inclusi, ai fini della tassazione, da entrambi gli Stati, ma per un ammontare non eccedente la quota dell'imposta applicata attribuibile a tali beni.

2. Ai fini di quest'articolo, l'ammontare dell'imposta di ciascuno degli Stati contraenti attribuibile a qualsiasi cespite determinato, è accertato dopo aver tenuto conto di ogni riduzione applicabile o di ogni detrazione d'imposta prevista in qualunque modo, eccetto la detrazione d'imposta autorizzata da questo articolo.

3. Ogni rimborso di imposta, cui si dia luogo per effetto delle disposizioni di questo articolo, è fatto senza corresponsione di interessi sull'ammontare rimborsato.

Articolo VI

Le competenti Autorità degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni (in quanto disponibili in virtù delle rispettive leggi fiscali) necessarie per eseguire le clausole della presente Convenzione o per prevenire frodi o per applicare disposizioni legali contro le evasioni alle imposte cui la presente Convenzione si riferisce. Le informazioni così scambiate saranno tenute segrete e potranno essere portate a conoscenza esclusivamente di coloro (compresi gli organi giurisdizionali) che sono interessati all'accertamento e alla riscossione delle imposte cui la presente Convenzione si applica nonché ai ricorsi concernenti le imposte stesse. Non saranno scambiate le informazioni che porterebbero alla

rivelazione di un segreto o di un processo industriale o commerciale.

Articolo VII

Ciascuno degli Stati contraenti puo' riscuotere le imposte, che sono oggetto di questa Convenzione, applicate dall'altro Stato contraente (come se dette imposte fossero applicate da esso stesso) in modo da impedire che le detrazioni o ogni altro beneficio concesso in base alla presente Convenzione vadano a vantaggio di persone che non abbiano diritto a tali benefici.

Articolo VIII

L'Amministratore dell'eredita' o gli aventi causa da essa, quando dimostrino che l'azione delle autorità fiscali di uno degli Stati contraenti abbia dato o dara' luogo ad una doppia imposizione in contrasto con le disposizioni di questa Convenzione, sono autorizzati a denunciare il fatto allo Stato contraente del quale il de cuius era cittadino al tempo della morte o del quale l'avente causa dalla eredita' e' cittadino, o se il de cuius al tempo della morte non era cittadino di nessuno degli Stati contraenti o se l'avente causa dall'eredita' non e' cittadino di nessuno degli Stati contraenti, allo Stato contraente nel quale il de cuius era domiciliato o residente al tempo della morte o nel quale l'avente causa dall'eredita' e' domiciliato o residente. Se il ricorso e' ritenuto fondato, l'autorita' competente dello Stato al quale il fatto fu denunciato, prendera' accordi con la autorita' competente dell'altro Stato contraente allo scopo di evitare equamente la doppia tassazione in questione.

Articolo IX

1. Le norme di questa Convenzione non possono essere interpretate in modo da negare o menomare in qualsiasi maniera il diritto del personale diplomatico o consolare ad altre o maggiori esenzioni di cui ora benefici o che possano essergli accordate in futuro.
2. Le norme di questa Convenzione non possono in nessun caso essere interpretate in maniera da aumentare il carico di imposta in uno qualsiasi degli Stati contraenti.
3. Ove sorgessero dubbi o difficolta' circa l'interpretazione o l'applicazione della presente Convenzione o la sua connessione con le convenzioni concluse da uno degli Stati contraenti con qualsiasi altro Stato, le autorità competenti degli Stati contraenti possono risolvere il problema di mutuo accordo.

Articolo X

Le competenti Autorita' dei due Stati contraenti possono emanare i regolamenti necessari per interpretare ed attuare le norme della presente Convenzione e possono corrispondere direttamente tra loro per rendere effettive le clausole di essa.

Articolo XI

1. La presente Convenzione sara' ratificata e gli strumenti di ratifica saranno scambiati a Roma appena possibile.
2. Essa avra' effetto dal giorno dello scambio degli strumenti di ratifica e sara' applicabile alle successioni ereditarie apertesi in tale giorno e successivamente. Essa avra' effetto per un periodo di cinque anni a partire dalla data di scambio degli strumenti di ratifica e, dopo questo periodo, indefinitamente; ma potra' venire fatta cessare da ciascuno degli Stati contraenti alla fine del quinquennio o in qualsiasi momento successivo, purché sia denunciata almeno sei mesi prima. In tal caso la Convenzione cessera' di aver efficacia il primo gennaio successivo allo spirare del suddetto termine di sei mesi.

Fatta a Washington, in doppio esemplare, in lingua italiana e inglese, avendo i due testi eguale valore, addi' 30 marzo 1955.

Per il Presidente della Repubblica italiana
GAETANO MARTINO

Per il Presidente degli Stati Uniti d'America
FOSTER DULLES

Visto, d'ordine del Presidente della Repubblica

Il Ministro per gli affari esteri
MARTINO

SOLUZIONI OPERATIVE

Credito d'imposta

Per evitare che i beni situati all'estero, nell'ipotesi che l'autore della successione risieda in Italia al momento della morte, siano assoggettati a una **doppia imposizione**, l'ordinamento italiano ha preordinato il cd. istituto del credito d'imposta 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.

prelievo in occasione di un medesimo presupposto impositivo), l'ordinamento italiano ha dunque preordinato il cd. istituto del credito d'imposta, previsto all'art. 26, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 346/1990, 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».

Tale normativa in tema di credito d'imposta era già prevista con le stesse modalità dalla previgente legislazione (30) ma con un limite che il nuovo Testo Unico non ha recepito perché probabilmente in forte odore di incostituzionalità per la solita ragione del rischio di doppia imposizione: nel caso che l'attivo ereditario netto globale superasse il tetto di lire 100 milioni (oggi pari a 51.645,69 euro), l'art. 19, primo comma, lett. b), del D.P.R. n. 637/1972, consentiva infatti la detrazione solo di un terzo delle imposte pagate allo Stato estero per i beni ivi situati, permettendo invece l'intera detrazione per le eredità di minor valore. Una tale discriminazione tra le due ipotesi, secondo l'intenzione del legislatore, aveva la (oggi probabilmente insostenibile) funzione di «eliminare la doppia imposizione per i modesti patrimoni e mantenerla in misura rilevante per le grosse eredità al fine anche di evitare la fuga di capitale all'estero» (31).

L'«unilateralità» della normativa

Il credito d'imposta, attualmente previsto dalla normativa sull'imposta di successione, costituisce una misura adottata unilateralmente dall'ordinamento italiano (32) e unilateralmente applicabile, e cioè indipendentemente dalla «reciprocità» (e quindi indipendentemente dal fatto che analogo

principio sia accolto dalla legislazione del Paese ove si trovano i beni che sono oggetto di tassazione da parte dello Stato italiano) e pure indipendentemente dalla circostanza che esistano o meno sul punto leggi straniere, convenzioni, patti, trattati o accordi bilaterali che disciplinino la materia delle doppie imposizioni.

I trattati stipulati dall'Italia

Tali trattati, invero, sono stati stipulati tra l'Italia e un ristretto numero di Paesi, in epoca precedente all'entrata in vigore del D.P.R. n. 637/1972, in maniera appunto da evitare le doppie imposizioni in materia di imposta

di successione, e precisamente con (33):

- a) Israele: legge 12 aprile 1973, n. 201;
- b) Danimarca: legge 18 marzo 1968, n. 649;
- c) Grecia: legge 18 marzo 1968, n. 524;
- d) Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord: legge 9 agosto 1967, n. 793 (34);
- e) Svezia: legge 13 marzo 1958, n. 280;
- f) Stati Uniti d'America: legge 19 luglio 1956, n. 943 (35).

Note:

(30) Cfr. R. Dini, «Le disposizioni generali sull'imposta sulle successioni e sulle donazioni», in *Boll. trib.*, n. 8/1973, pag. 687.

(31) Relazione ministeriale allo schema del D.P.R. n. 637/1972.

(32) Cfr. E. Altana e L. Silvestri, *op. cit.*, pag. 14.

(33) Cfr. G. Gallo Orsi, *L'imposta sulle successioni (Commento al decreto 26 ottobre 1972, n. 637 e successive modificazioni)*, Torino, 1976, pag. 458 ss.

(34) Cfr. E. Altana e L. Silvestri, *op. cit.*, pag. 68.

(35) Circa il trattamento tributario applicabile alle azioni e obbligazioni di una società americana con sede negli Stati Uniti, devolute in eredità da un cittadino americano, non residente in Italia al momento dell'apertura della successione ma ivi deceduto, è stato considerato (R.M. 4 giugno 1987, n. 300560, in *Banca Dati BIG, IPSOA*) che «poiché ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione l'art. 3, lett. c), della Convenzione Italia USA per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposta sulle successioni, prevede che i beni in questione debbano considerarsi esistenti negli Stati Uniti, e posto, altresì, che ai sensi dell'art. 2, terzo comma, del D.P.R. n. 637/1972, devo-

(segue)

L'ufficio competente

Tra le «Disposizioni generali» contenute nel Titolo I D.Lgs. n. 346/1990 si trovano anche la norma circa l'individuazione dell'ufficio competente per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e il criterio per la determinazione dell'ufficio competente per l'applicazione dell'imposta sulle donazioni (36).

Forse questa collocazione nelle «Disposizioni generali» è inopportuna, poiché la norma sull'ufficio competente per le successioni e quella sull'ufficio competente per le donazioni probabilmente meglio sarebbero state posizionate nelle rispettive «parti speciali» del Testo Unico (37).

Comunque, secondo il disposto dell'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 346/1990, che opera una «distribuzione orizzontale» (38) della competenza territoriale degli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, la successione deve essere dichiarata:

- a) all'ufficio dell'Agenzia delle entrate «nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto»; ovvero:
- b) all'ufficio dell'Agenzia delle entrate di Roma

Note:

(segue nota 35)

no invece considerarsi esistenti in Italia solo le obbligazioni di cui trattasi, si conviene nel parere di codesta Direzione Generale, la quale ritiene che dovranno assoggettarsi ad imposta negli Stati Uniti sia le azioni che le obbligazioni, mentre dovranno assoggettarsi ad imposta in Italia soltanto le obbligazioni. Ne deriva che, ai sensi dell'art. 5 della medesima Convenzione, gli Stati Uniti dovranno concedere sulla propria imposta una detrazione per l'ammontare dell'imposta applicabile in Italia in relazione alle predette obbligazioni».

Da sottolineare, su questo punto, che mentre il previgente art. 2, terzo comma, n. 3, del D.P.R. n. 637/1972 considerava esistenti nello Stato «le obbligazioni e gli analoghi titoli in serie emessi nello Stato e quelli emessi all'estero che si trovino nello Stato», l'art. 2, comma 3, lett. c), del D.Lgs. n. 346/1990 prende invece in considerazione le sole obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi dalle azioni, che siano stati emessi dallo Stato o da

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Interpretazione di «residenza»

— Il significato da attribuire al termine «residenza» contenuto nell'art. 6 del D.Lgs. n. 346/1990 ha destato perplessità in quanto si tratta di comprendere se la legge faccia riferimento a un dato «formale», e cioè alla residenza anagrafica, oppure a un dato «sostanziale», vale a dire alla effettiva dimora abituale, indipendentemente dal dato anagrafico.

— La legge successoria deve essere interpretata anche con criteri che consentano di dedurre **modalità operative dotate di sufficiente certezza**, sia per il contribuente, sia per l'amministrazione: e, quindi, **parrebbe più corretta la soluzione che predilige il dato formale rispetto a quello sostanziale.**

società ed enti che abbiano nel territorio dello Stato la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale.

Una tale modifica potrebbe forse dare l'impressione che la norma vigente sia di portata inferiore rispetto alla precedente e che determini l'esclusione di quelle obbligazioni che, emesse all'estero, si trovino tuttavia in Italia al momento dell'apertura della successione; in realtà nulla è cambiato in quanto tale fattispecie ricade nella sfera di applicazione dei commi 1 e 2 dell'art. 2, in base ai quali, se il *de cuius* era residente in Italia, l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti *mortis causa*; se invece il *de cuius* risiedeva all'estero, l'imposta è dovuta relativamente ai beni e ai diritti esistenti in Italia, tra i quali sono ricomprese le obbligazioni emesse all'estero qualora esse si trovino nello Stato italiano.

(36) Rispetto al previgente art. 35 del D.P.R. n. 637/1972, pur essendo in presenza di un contenuto sostanziale identico, si nota un'impostazione testuale lievemente dissimile. Infatti l'art. 35 parlava di ufficio competente

«a ricevere la dichiarazione ed a procedere all'accertamento ed alla liquidazione e riscossione dell'imposta», mentre l'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 346/1990 fa riferimento all'ufficio competente «per l'applicazione dell'imposta alle successioni»; inoltre, se l'art. 35, terzo comma, del D.P.R. n. 637/1972 prevedeva per l'ufficio l'obbligo di rilasciare ricevuta delle dichiarazioni presentate, l'art. 6 del testo unico non prevede nulla in merito. Si tratta, comunque, di differenze esclusivamente sistematiche: il legislatore del testo unico ha infatti ritenuto più opportuno trasferire al comma 1 dell'art. 28 (rubricato «Dichiarazione della successione») la specificazione che «la dichiarazione della successione deve essere presentata all'ufficio del registro competente», aggiungendo, immediatamente dopo, l'obbligo dell'ufficio di rilasciare la ricevuta di presentazione (l'ufficio è altresì obbligato al rilascio, se richiesto da persona legittimata, di copia della dichiarazione stessa: R.M. 2 agosto 1985, n. 281220, in *Banca Dati BIG*, IPSOA. Inoltre, quanto al problema di individuare l'ufficio competente per la liquidazione dell'imposta in base alla dichiarazione, per la rettifica della dichiarazione e per la liquidazione della maggiore imposta e per la riscossione della medesima, nel testo unico si è ritenuto di disciplinare tali questioni nelle sedi opportune e cioè, rispettivamente, negli artt. 33, 34 e 36, nei quali si dà evidentemente per ovvio presupposto che l'ufficio competente per tali operazioni sia quello dell'ultima residenza del *de cuius*, ove è stata presentata la dichiarazione.

(37) Cfr. G. Gallo Orsi e O. Gallo Orsi, *L'imposta di successione. Commento aggiornato alla L. 30-12-1991, n. 413*, Torino, 1993, pag. 48-49.

(38) A. Uricchio, «Commento all'art. 6, ufficio competente», in N. D'Amati, *Commento al testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, Padova, 1996, pag. 60.