

Agenzia delle Entrate
Circolare 22 gennaio 2008 n. 3/E
Successioni, donazioni e atti a titolo gratuito

1 - Quadro normativo

Il nuovo regime fiscale delle successioni, donazioni e altri atti a titolo gratuito è desumibile dalle disposizioni recate dalle seguenti fonti normative:

- art 2 commi da 47 a 53 del DL 3 ottobre 2006 n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006 n. 286;
- art 1 commi da 77 a 79 della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (finanziaria 2007);
- art 1 comma 31 della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (finanziaria 2008).

Ai sensi dell'art 2 comma 47 del predetto DL "È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del TU delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al DLGS 31 ottobre 1990 n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54".

Il medesimo articolo, ai successivi commi, prevede quanto segue:

- ai commi da 48 a 49 stabilisce, rispettivamente, le aliquote d'imposta applicabili ai trasferimenti di beni e diritti per causa di morte e ai trasferimenti per donazione o altri atti a titolo gratuito, nonché alla costituzione di vincoli di destinazione;
- al comma 49-bis introdotto dall'art 1 comma 77 della legge n. 296 del 2006 (finanziaria 2007), prevede una franchigia in favore dei soggetti portatori di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992 n. 104;
- al comma 50 rinvia, per quanto non disposto nei commi da 47 a 49 e da 51 a 53, alle disposizioni, ove compatibili, dettate dal TU delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con DLGS 31 ottobre 1990 n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001 (di seguito TUS);
- al comma 51 contempla l'emanazione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per l'aggiornamento quadriennale degli importi esenti dall'imposta, tenendo conto della variazione dell'indice del costo della vita;
- al comma 52 lettere a), b), c), e d) abroga le disposizioni di cui ai seguenti articoli:
- art 7 commi da 1 a 2-quater del TUS, concernente le modalità di determinazione dell'imposta dovuta per i trasferimenti mortis causa (lett. a);
- art 12 commi 1-bis e 1-ter del TUS concernente le ipotesi in cui i beni non concorrono a formare l'attivo ereditario e, in particolare, quella dei beni e diritti per i quali l'imposta sia stata corrisposta in vita dal titolare (lett. b);
- art 56 commi da 1 a 3 del TUS, concernente le modalità di applicazione dell'imposta dovuta per le donazioni e in particolare la determinazione della base imponibile, delle aliquote applicabili e delle franchigie in favore dei beneficiari (lett. c);
- art 13 della legge 18 ottobre 2001 n. 383, che dispone la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni e disciplina le modalità di applicazione dell'imposta di registro ai trasferimenti di beni immobili e diritti reali immobiliari per donazione, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione (lett. d);
- al comma 53 disciplina la decorrenza delle nuove norme, stabilendo che "Le disposizioni dei commi da 47 a 52 hanno effetto per gli atti pubblici formati, per gli atti a titolo gratuito fatti, per le scritture private autenticate e per le scritture private non autenticate presentate per la registrazione dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, nonché per le successioni apertesi dal 3 ottobre 2006. Le stesse decorrenze valgono per le imposte ipotecaria e catastale concernenti gli atti e le dichiarazioni relativi alle successioni di cui al periodo precedente".

La finanziaria 2007 ha apportato ulteriori modificazioni alla disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni dettata dal TUS. In particolare, l'art 1 comma 78 lettera a) della predetta legge introduce, nell'art 3 del TUS il comma 4-ter, ai sensi del quale "I trasferimenti a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta". La successiva lettera b) inserisce nell'art 8 del TUS il comma 1-bis, ai sensi del quale "Resta ferma l'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle aziende, delle azioni, delle quote sociali". Infine, la lettera c) modifica il comma 1 dell'art 31 del TUS concernente il termine di presentazione della dichiarazione di successione, stabilendo che "Le parole: "sei mesi" sono sostituite dalle seguenti: "dodici mesi". Da ultimo, l'art 1 comma 31 della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (finanziaria 2008) ha stabilito che "All'art 3 comma 4-ter del TU delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al DLGS 31 ottobre 1990 n. 346, dopo le parole: «a favore dei discendenti» sono inserite le seguenti: «e del coniuge»", con ciò estendendo l'esenzione dall'imposta di successione ai trasferimenti di aziende o rami di esse, nonché di azioni o quote sociali, effettuati a favore dei discendenti, anche ai medesimi trasferimenti compiuti in favore del coniuge del dante causa.

2 - Ambito oggettivo di applicazione

In base al combinato disposto degli artt 1 del TUS e 2 comma 47 del DL n. 262 del 2006, l'imposta sulle successioni e donazioni si applica alle seguenti fattispecie:

- trasferimento di beni e diritti mediante successione mortis causa;
- donazioni (art 769 del codice civile) o altre liberalità tra vivi, escluse le erogazioni liberali effettuate per "spese di mantenimento e di educazione e quelle sostenute per malattia, quelle ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze" (art 742 del codice civile) e le donazioni di modico valore (art 783 codice civile);
- liberalità indirette "risultanti da atti soggetti a registrazione;
- costituzione di vincoli di destinazione: ad esempio, costituzione di trust, costituzione di fondo patrimoniale, intestazione fiduciaria di beni;
- trasferimento di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito. Vale a dire gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni;
- la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni".

3 - Successioni

Normativa applicabile

L'art 2 comma 50 del DL n. 262 del 2006 stabilisce che, per quanto non diversamente previsto dalle norme introdotte nel 2006, si applicano ove compatibili le disposizioni del TUS nel testo vigente al 24 ottobre 2001, ossia al giorno precedente l'entrata in vigore della legge n. 383 del 2001 la quale, all'art 13, aveva soppresso l'imposta sulle successioni e donazioni. Ciò rende attuali, se compatibili con le modifiche apportate, anche le istruzioni amministrative impartite in materia fino al 24 ottobre 2001.

In particolare l'imposta dovuta sulle successioni è liquidata dall'ufficio competente, mentre sono auto-liquidate dal contribuente le imposte ipotecaria e catastale, nonché l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali dovuti in relazione agli immobili e ai diritti reali immobiliari indicati nella dichiarazione di successione (art 11 del DL 28 marzo 1997 n. 79, convertito dalla legge 28 maggio 1997 n. 140, nonché Circolare 24 giugno 1997 n. 178).

Dal tenore letterale del predetto art 2 comma 50 si evince che la reviviscenza delle norme vigenti alla data del 24 ottobre 2001 concerne le disposizioni dettate dal TUS.

Criteri per l'applicazione dell'imposta di successione

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione, il DL n. 262 del 2006 ha fissato tre dif-

ferenti aliquote applicabili sul valore della quota o dei beni spettanti a ciascun beneficiario, che si differenziano a seconda del grado di parentela o di affinità intercorrente tra beneficiario e dante causa. In particolare, l'art 2 comma 48 del DL n. 262 del 2006 e successive integrazioni e modificazioni, stabilisce che: "I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono soggetti all'imposta di cui al comma 47 con le seguenti aliquote sul valore complessivo netto dei beni:

- a) devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente per ciascun beneficiario 1.000.000 di euro: 4 per cento;
- a-bis) devoluti a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente per ciascun beneficiario 100.000 euro: 6 per cento;
- b) devoluti a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;
- c) devoluti a favore di altri soggetti: 8 per cento".

Al riguardo, si osserva che, anteriormente al 24 ottobre 2001, l'art 7 del TUS stabiliva le seguenti aliquote d'imposta: "a) quattro per cento, nei confronti del coniuge e dei parenti in linea retta;

- b) sei per cento, nei confronti degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado;
- c) otto per cento, nei confronti degli altri soggetti".

La reintroduzione dell'imposta di successione non ha quindi comportato modifiche alle aliquote applicabili in precedenza, mentre sostanziali novità sono state introdotte al sistema delle franchigie. Con riferimento alle modalità di applicazione dell'imposta, si precisa che la stessa colpisce le attribuzioni in capo ai singoli eredi e legatari e trova applicazione limitatamente al valore della quota o dei beni agli stessi attribuiti, eccedente la franchigia eventualmente spettante in base al rapporto di coniugio ovvero alla sussistenza e al grado del rapporto di parentela intercorrente con il de cuius. Si rammenta che la base imponibile è determinata ai sensi dell'articolo 8 del TUS.

Le franchigie

Le franchigie d'imposta attualmente vigenti applicabili alle successioni apertesi a decorrere dal 3 ottobre 2006 sono le seguenti:

- 1) euro 1.000.000 per le devoluzioni in favore del coniuge e dei parenti in linea retta;
- 2) euro 100.000 per le devoluzioni in favore dei fratelli e delle sorelle.

La finanziaria 2007 ha introdotto altresì una franchigia di euro 1.500.000 in favore dei beneficiari che siano portatori di handicap, riconosciuto grave ai sensi della legge n. 104 del 1992, a prescindere dal legame di parentela intercorrente con il dante causa.

Nei limiti di tali franchigie l'applicazione dell'imposta di successione è esclusa.

Si precisa altresì che:

- le franchigie non sono tra loro cumulabili. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui il beneficiario sia portatore di handicap, riconosciuto grave ai sensi della legge n. 104 del 1992 ed anche coniuge del de cuius: in tal caso troverà applicazione solo la franchigia più favorevole di 1.500.000 euro;
- non si applica alcuna franchigia d'imposta, con la sola eccezione dei portatori di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge n. 104 del 1992, qualora non ricorra alcun rapporto di coniugio o di parentela (in linea retta senza distinzioni di grado o collaterale entro il secondo grado) tra il de cuius e il beneficiario.

Le aliquote di imposta

L'imposta di successione è dovuta sul valore eccedente la franchigia nella misura pari al:

- 4 per cento, per le devoluzioni in favore del coniuge e dei parenti in linea retta;
- 6 per cento, per le devoluzioni in favore di fratelli e sorelle.

Limitatamente ai soli portatori di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge n. 104 del 1992, sul valore eccedente la franchigia di 1.500.000 euro loro riconosciuta in ogni ca-

so si applicano rispettivamente le aliquote del 4, 6 o 8 per cento, in dipendenza della sussistenza o meno di un legame di coniugio, parentela (in linea retta o collaterale) o affinità intercorrente con il de cuius.

Nei rimanenti casi di cui alle lettere b) e c) dell'art 2 comma 48 del DL 262 del 2006, non sono previste franchigie e l'imposta sulle successioni è dovuta sul valore della quota o dei beni attribuiti, nella misura pari al:

- 6 per cento per le devoluzioni in favore dei parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado;
- 8 per cento per le devoluzioni in favore degli altri soggetti.

Rilevanza delle donazioni fatte in vita dal donante

Ai soli fini dell'applicazione della franchigia sulla quota devoluta all'erede o al legatario, si deve tener conto del valore delle donazioni in vita fatte dal de cuius a favore dello stesso erede o legatario. Si evidenzia al riguardo che, ai fini della determinazione delle aliquote applicabili l'art 8 del TUS prevedeva la maggiorazione del valore globale netto dell'asse ereditario di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari, comprese quelle presunte di cui all'art 1 comma 3 ed escluse quelle indicate all'art 1 comma 4 e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Anteriormente alle modifiche apportate al TU n. 346 del 1990 dalla legge 21 novembre 2000 n. 342, il predetto art 8 rispondeva all'esigenza di determinare le aliquote progressive per scaglioni, applicabili sul valore eccedente le franchigie stabilite dalla Tariffa allegata al predetto Testo Unico.

A seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 342 del 2000, il disposto dell'art 8 rimasto immutato nella sua formulazione deve logicamente riferirsi non più alla determinazione delle aliquote, stabilite in misura proporzionale, bensì all'applicazione delle franchigie, posto che sotto tale profilo le modalità applicative previste nel precedente regime sono analoghe alle attuali. Nel silenzio dell'art 8 comma 4 del TUS, in merito determinazione della franchigia fruibile occorre chiarire se rilevano tutte le donazioni effettuate in vita dal de cuius, comprese quelle eventualmente poste in essere nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della legge n. 383 del 2001 che aveva abrogato l'imposta di successione) e il 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore dell'attuale regime in materia di successioni) e in particolare se nel predetto computo debbono essere comprese anche le donazioni per le quali l'imposta sia stata assolta in base alle disposizioni vigenti *ratione temporis*. Al riguardo, si ritiene che rilevino tutte le donazioni poste in essere dal de cuius, comprese quelle compiute nel periodo in cui l'imposta sulle successioni e donazioni era stata abrogata, in quanto anche durante tale periodo sussisteva pur sempre un regime impositivo, alternativo a quello abrogato, in virtù del quale per le donazioni e gli altri atti di liberalità erano dovute "le imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso", con le medesime aliquote previste per i corrispondenti atti a titolo oneroso, applicabili sul valore eccedente una franchigia di 350 milioni di lire, specificamente prevista per i predetti atti (art 13 legge 18 ottobre 2001 n. 383). Come prevede infatti l'art 14 comma 1 della legge n. 383 del 2001 "Le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile, già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni, s'intendono riferite all'imposta dovuta per gli atti di trasferimento di cui all'art 13 comma 2". Deve ritenersi altresì che nel computo della franchigia rilevano soltanto le donazioni pregresse per le quali, in base al regime vigente *ratione temporis*, sia stata riconosciuta una franchigia d'imposta che abbia assorbito in tutto o in parte l'imposta dovuta. Più precisamente, le donazioni pregresse rilevano nei limiti di valore relativamente al quale il beneficiario abbia fruito della franchigia. Detto valore deve essere poi attualizzato, avendo riguardo al valore normale dei beni e dei diritti alla data di apertura della successione del donante. Per una migliore comprensione di quanto sopra esposto, valga il seguente esempio:

- nel 2000 Tizio ha donato al figlio Caio un immobile del valore di 400.000.000 di lire;
- vigente la franchigia di 350.000.000 di lire, la predetta donazione è stata assoggettata ad imposta limitatamente al valore di 50.000.000 di lire;
- nel 2007 si apre la successione di Tizio e a Caio spetta una quota ereditaria del valore di 1.500.000 euro;
- ai fini della determinazione della franchigia fruibile da Caio, il valore della quota ereditaria allo stesso spettante (1.500.000 euro) deve essere aumentato di un importo corrispondente al valore attuale della quota parte di donazione effettuata in vita da Tizio, a suo tempo non assoggettata a tassazione per effetto dell'applicazione della franchigia. Ipotizzando che la donazione pregressa esprima un valore attuale pari a 500.000 euro, l'importo da sommare a quello della quota ereditaria è pari al valore attuale della donazione coperta dalla franchigia, ossia pari all'87,5 per cento di 500.000 euro. Detta percentuale è desumibile dal rapporto intercorrente tra il valore originario della donazione e la franchigia applicabile *ratione temporis* ($400:350 = 100:X$). Attesa la finalità delle franchigie, volte a modulare la base imponibile in funzione del valore complessivo di tutte le donazioni anteriori e del rapporto di parentela con il medesimo donatario, si ritiene che a tali fini rilevino tutte le donazioni pregresse per le quali, in considerazione del rapporto intercorrente tra donante e donatario, non sia stata applicata l'imposta, ivi comprese le donazioni a favore del coniuge e dei familiari in linea retta o collaterale non assoggettate all'imposta sulle successioni e donazioni. Nel computo non vanno ricomprese invece le donazioni anteriori di cui agli articoli 1 comma 4, 55 e 59 del TUS, in quanto espressamente escluse dal disposto dell'art 8 comma 4 del TUS. Resta inteso che l'art 8 comma 4 del TUS non ha lo scopo di attrarre a tassazione i beni donati in vita dal defunto, i quali devono essere comunque esclusi dalla determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione. Ad esempio, nell'ipotesi in cui il de cuius:
 - abbia disposto in vita, a favore del figlio, donazioni per le quali non sia stata corrisposta la relativa imposta per un valore attualizzato alla data di apertura della successione di 1.200.000 euro;
 - abbia disposto un lascito in favore del figlio per un valore di 800.000 euro;
 - il valore attualizzato dei beni donati dal de cuius, poiché rileva ai soli fini della determinazione della franchigia applicabile, non concorre a formare la base imponibile su cui calcolare l'imposta di successione, benché sia superiore alla franchigia di 1.000.000 euro;
 - in questo caso la base imponibile sulla quale applicare l'aliquota del 4 per cento è di 800.000 euro.

Invece, nel caso in cui:

- il valore attuale dei beni donati dal de cuius (e non assoggettati a tassazione) sia di 800.000 euro;
- il valore dei beni caduti in successione sia di 1.200.000 euro;
- la base imponibile sulla quale applicare l'imposta di successione si determina sommando al valore dei beni caduti in successione quello attuale dei beni donati (1.200.000 + 800.000) e da tale importo si detrae la franchigia di 1.000.000 euro;
- pertanto, la base imponibile alla quale commisurare l'imposta è pari a 1.000.000 di euro.

A seguito dell'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni operato dal DL 262 del 2006, come modificato dalla legge di conversione n. 286 del 2006, l'art 8 comma 4 del TUS deve considerarsi riferito non solo alle donazioni, ma anche agli atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione stipulati a partire dal 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore della legge n. 286 del 2006). Infatti, a partire da tale data, per i suddetti atti l'art 2 comma 50 del DL 262 del 2006 stabilisce l'applicazione, in quanto compatibili, delle disposizioni del TUS.

Le franchigie non operano ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale.

Tali imposte, infatti, sono dovute per i trasferimenti di immobili o diritti reali immobiliari, nel-

la misura e con le modalità ordinariamente previste dal Testo Unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale 31 ottobre 1990 n. 347 (d'ora in poi TUIC) e dalle altre norme vigenti in materia. Il differente trattamento è motivato dal diverso oggetto delle imposte ipotecaria e catastale, le quali rilevano autonomamente rispetto all'imposta sulle successioni e donazioni (e all'imposta di registro) in quanto correlate ai servizi resi ai fini della circolazione dei beni mediante la formalità della trascrizione e la voltura catastale (Cassazione 9 luglio 2003 n. 10751; Circolare 30 maggio 2005 n. 25).

4 - Donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione **Normativa applicabile**

Analogamente a quanto è stato già precisato in materia di successioni, anche per le donazioni vige il principio in base al quale, ove compatibili e per quanto non diversamente previsto dalle norme introdotte dal DL 3 ottobre 2006 n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006 n. 286 e successive integrazioni e modificazioni, tornano applicabili le disposizioni del TUS nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001 (in tal senso art 2 comma 50 DL n. 262 del 2006).

Criteri per l'applicazione dell'imposta di donazione

Il DL n. 262 del 2006 individua tre diverse aliquote d'imposta applicabili sul valore della quota o dei beni spettanti a ciascun beneficiario. Le predette aliquote si differenziano a seconda del grado di parentela o affinità intercorrente tra beneficiario e dante causa.

In particolare, l'art 2 comma 49 del DL n. 262 del 2006 e successive modificazioni e integrazioni dispone che: "Per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni l'imposta è determinata dall'applicazione delle seguenti aliquote al valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'art 58 comma 1 del citato testo unico di cui al DLGS 31 ottobre 1990 n. 346 ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti:

- a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4 per cento;
- a-bis) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6 per cento;
- b) a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6 per cento;
- c) a favore di altri soggetti: 8 per cento".

Analogamente a quanto avviene per l'imposta di successione, anche per le donazioni, gli altri atti a titolo gratuito e la costituzione di vincoli di destinazione è stato adottato il sistema delle franchigie. In particolare, le franchigie applicabili sono pari a:

- 1) 1.000.000 di euro in favore del coniuge e parenti in linea retta (art 2 comma 49 lett. a).
- 2) 100.000 euro in favore dei fratelli e delle sorelle (art 2 comma 49 lett. a-bis).
- 3) 1.500.000 di euro in favore dei beneficiari che siano portatori di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge n. 104 del 1992, a prescindere dal legame di parentela intercorrente con il dante causa (art 2 comma 49-bis).

Nei limiti delle suddette franchigie l'applicazione dell'imposta di donazione è esclusa.

Viceversa, sul valore eccedente la franchigia l'imposta è dovuta nella misura del:

- 4 per cento per le devoluzioni in favore del coniuge e dei parenti in linea retta;
- 6 per cento per le devoluzioni in favore di fratelli e sorelle;
- limitatamente alle donazioni effettuate a favore di portatori di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge n. 104 del 1992, si applicano, rispettivamente, le aliquote del 4 per cento, 6 per cento o 8 per cento, a seconda della sussistenza o meno di un legame di coniugio, parentela (in linea retta o collaterale) o affinità intercorrente tra donante e donata-

rio, ovvero, in generale, tra disponente e beneficiario.

Si precisa altresì che le franchigie si applicano con riferimento al valore globale netto dei beni e diritti trasferiti a titolo di liberalità (o gratuito), determinato secondo i criteri precisati dall'art 2 comma 49 del DL n. 262 del 2006.

Nell'ipotesi di più beneficiari, le franchigie sono fruibili per intero da ciascun beneficiario e si applicano con riferimento al valore della quota o dei beni ad essi attribuiti, determinato secondo gli stessi criteri. In particolare, la norma citata dispone che, ai fini dell'applicazione delle franchigie, il valore globale dei beni e dei diritti deve essere diminuito degli eventuali oneri "da cui è gravato il beneficiario".

Ai soli fini della fruizione delle franchigie rileva la disposizione dell'art 57 comma 1 del TUS, secondo cui il valore globale netto dei beni e diritti oggetto della donazione è maggiorato di "un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art 1 comma 3 ed escluse quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Al riguardo, è opportuno precisare che gli atti pregressi rilevano a prescindere dal periodo nel quale siano stati stipulati, in quanto l'art 57 comma 1 del TUS non opera distinzioni. Devono, quindi, essere considerati ai fini della determinazione delle franchigie fruibili sia gli atti stipulati nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della normativa che ha abrogato l'imposta sulle successioni e donazioni) e il 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore del regime attuale), sia quelli precedenti al 25 ottobre 2001. Analogamente a quanto precisato in materia di successioni, l'art 57 comma 1 del TUS va interpretato nel senso che, ai fini della determinazione delle franchigie fruibili in applicazione dell'attuale regime, rilevano (e quindi vanno a ridurre la nuova franchigia) sia le donazioni pregresse per le quali sia stata riconosciuta una franchigia d'imposta che abbia assorbito, in tutto o in parte, l'imposta all'epoca dovuta, sia le donazioni pregresse non assoggettate a tassazione in considerazione del rapporto di parentela o di coniugio tra donante e donatario, con effetti analoghi a quelli prodotti dall'applicazione di una franchigia totale. Le donazioni e tutti gli atti di trasferimento a titolo gratuito, nonché la costituzione di vincoli di destinazione, posti in essere precedentemente, invece, non erodono le suddette franchigie se per gli stessi è stata assolta l'imposta.

L'art 57 comma 1 del TUS deve intendersi riferito non solo alle donazioni, ma anche agli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti, nonché alla costituzione di vincoli di destinazione. Infatti, per tali atti, l'art 2 comma 50 del DL n. 262 del 2006 stabilisce che "per quanto non disposto dai commi da 47 a 49 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste dal TUS. Pertanto, il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto di donazione ovvero di trasferimento a titolo gratuito è maggiorato di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, di tutti gli atti a titolo gratuito e di tutte le costituzioni di vincoli di destinazione effettuati dal disponente a favore del medesimo beneficiario.

È da evidenziare altresì che anche per le donazioni, come per le successioni, la riunione delle precedenti donazioni, degli atti a titolo gratuito e dei vincoli di destinazione attratti al regime proprio dell'imposta sulle successioni e donazioni, opera, ai sensi dell'art 57 comma 1 del TUS ai soli fini dell'applicazione delle franchigie e non anche per la determinazione della base imponibile alla quale commisurare l'imposta. Parimenti anche per le donazioni, gli atti a titolo gratuito e la costituzione di vincoli di destinazione, le franchigie non operano ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale.

Per la registrazione degli atti non assoggettati a tassazione in virtù dell'applicazione delle franchigie, è dovuta l'imposta in misura fissa. In proposito si rinvia alle osservazioni formulate nella circolare 18 ottobre 2001 n. 91 la quale, nel fornire i primi chiarimenti a seguito della soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni, al paragrafo 2.2, ha tra l'altro precisato che: "L'interpretazione sistematica del combinato disposto degli articoli 55, 57 comma 1 e 59 del Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, approvato

con DLGS 31 ottobre 1990 n. 346, portava a ritenere che per gli atti in questione l'imposta dovuta non poteva mai essere inferiore alla misura fissa. In conclusione, la necessità avvertita dal legislatore di inserire nel testo unico numerose disposizioni di carattere eccezionale, che individuavano ipotesi di registrazione gratuita o con il pagamento dell'imposta in misura fissa, lasciava intendere che per la registrazione della generalità degli atti di donazione l'imposta era dovuta almeno nella misura fissa prevista per l'imposta di registro (come peraltro già affermato dall'amministrazione finanziaria nelle risoluzioni n. 350933 del 1990 e n. 350642 del 1992)". In conclusione, poiché l'art 55 del TUS al comma 1 stabilisce che "gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del Testo unico dell'imposta di registro concernenti gli atti da registrare in termine fisso", deve ritenersi che per la registrazione degli atti di donazione, per i quali è richiesto l'atto pubblico ad substantiam, sia dovuta l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art 41 comma 2 del TU delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986 n. 131 (di seguito TUR), in base al quale "L'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa".

5 - La costituzione di vincoli di destinazione

Premessa

Nell'art 2 comma 49 del DL n. 262 del 2006, per la prima volta il legislatore fornisce disciplina fiscale rilevante ai fini dell'imposizione indiretta alla "costituzione di vincoli di destinazione". In tale categoria sono riconducibili i negozi giuridici mediante i quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni medesimi.

Il vincolo di destinazione si realizza nelle seguenti ipotesi:

- costituzione di un trust;
- stipula di un negozio fiduciario;
- costituzione di un fondo patrimoniale (art 167 codice civile);
- costituzione, da parte di una società, di un patrimonio destinato ad uno specifico affare (art 2447-bis codice civile).

L'effetto segregativo conseguente alla costituzione del vincolo di destinazione consiste nel far confluire i beni vincolati in un patrimonio separato rispetto al patrimonio del disponente, il quale ne perde la libera disponibilità.

La costituzione di vincoli di destinazione traslativi

La costituzione di un vincolo di destinazione avente effetto traslativo, sia essa disposta mediante testamento ovvero effettuata per atto inter vivos, è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni. La fattispecie negoziale in esame si sostanzia in un atto dispositivo a titolo gratuito che, privo dello spirito di liberalità proprio delle donazioni, è preordinato non all'arricchimento del destinatario dei beni, ma essenzialmente alla costituzione di un vincolo di destinazione sui beni oggetto di trasferimento. Di regola l'attribuzione dei beni avviene contestualmente alla costituzione del vincolo. In tal caso l'attribuzione dei beni darà luogo all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Qualora invece manchi detta contestualità, l'atto con il quale il vincolo viene costituito è assoggettato ad imposta di registro in misura fissa, analogamente a quanto avviene nell'ipotesi in cui la costituzione del vincolo non dia luogo, in nessun caso, ad alcun effetto traslativo.

A titolo esemplificativo, rientrano tra gli atti costitutivi di vincoli aventi effetti anche traslativi i seguenti negozi:

- 1) negozio fiduciario: di cui prevalentemente si avvalgono le società fiduciarie disciplinate dalla legge 23 novembre 1939 n. 1966 (recante la disciplina in materia di società fiduciarie e di revisione) che si propongono di assumere l'amministrazione dei beni per conto terzi;
- 2) fondo patrimoniale: nell'ipotesi in cui quest'ultimo sia costituito "con beni di un terzo" o "di proprietà di uno solo dei coniugi che non se ne riserva la proprietà", vale a dire quando

la convenzione matrimoniale comporti il trasferimento del diritto di proprietà dei beni conferiti in capo a uno o entrambi i coniugi (Circolare 30 novembre 2000 n. 221).

Qualora l'atto costitutivo del vincolo comporti anche il trasferimento della proprietà del bene, l'aliquota d'imposta applicabile si determina con riferimento al rapporto di parentela o di coniugio eventualmente intercorrente tra il disponente e il destinatario dell'attribuzione, secondo i criteri individuati in precedenza. Occorre altresì considerare che, al momento della estinzione del vincolo di destinazione, i beni che vi erano assoggettati possono essere ritrasferiti in capo a determinati soggetti diversi. Si pensi ad un negozio stipulato a scopo di garanzia che preveda il trasferimento della proprietà di un bene a favore del creditore e la successiva restituzione del medesimo, quando il debito sarà stato pagato; ovvero al venir meno di un fondo patrimoniale per annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio con attribuzione dei beni in proprietà ai figli per disposizione del giudice (art 171 comma 3 codice civile). Tali successive attribuzioni di beni sono soggette ad autonoma imposizione a seconda degli effetti giuridici prodotti, indipendentemente da ogni precedente imposizione. Pertanto, nell'ipotesi in cui il bene trasferito in sede di costituzione del vincolo debba essere successivamente ritrasferito a terzi si verificherà che:

- il primo negozio traslativo della proprietà sarà assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni;
- il secondo trasferimento, in base alla sua natura giuridica, sarà anch'esso assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni ovvero all'imposta di registro.

La costituzione di vincoli di destinazione non traslativi

La costituzione di vincoli non traslativi non è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni in quanto tale imposta è dovuta esclusivamente sui "trasferimenti di beni e diritti" (art 1 TUS). Detta costituzione sconta tuttavia l'imposta di registro in misura fissa ordinariamente prevista per gli atti privi di contenuto patrimoniale (art 11 Tariffa Parte prima allegata al TU imposta di registro. Tra gli atti in esame rientra ad esempio il fondo patrimoniale nell'ipotesi in cui la costituzione del vincolo non comporti il trasferimento dei beni.

Ciò accade in particolare quando il fondo è costituito con beni di proprietà di entrambi i coniugi ovvero qualora sia costituito con beni di proprietà di uno solo dei coniugi e nell'atto costitutivo del fondo sia espressamente stabilito che la proprietà rimane in carico allo stesso conferente (Circolare n. 221 del 2000). Parimenti, non produce effetto traslativo la costituzione da parte di una società di un patrimonio destinato ad uno specifico affare (art 2447-bis codice civile).

Trust

Premessa

Tra i vincoli di destinazione rientra anche la costituzione di trust, con la conseguenza che la disciplina recata dal predetto decreto-legge rappresenta il primo approccio sistematico della normativa nazionale in ordine alle modalità di applicazione delle imposte indirette al trust. In via preliminare, si richiamano in questa sede i chiarimenti forniti dalla scrivente con la circolare 6 agosto 2007 n. 48. Si osserva che il trust si differenzia dagli altri vincoli di destinazione in quanto comporta la segregazione dei beni sia rispetto al patrimonio personale del disponente (disponente), sia rispetto a quello dell'intestatario di tali beni (trustee). Conseguentemente, detti beni confluiscono in un patrimonio a sé stante di cui risulta intestatario il trustee (art 12 della Convenzione dell'Aja), che di fatto non appartiene né al patrimonio del disponente (che ha costituito su di esso il vincolo) né al patrimonio dello stesso trustee (che può disporre limitatamente alla sua gestione). In sostanza, i beni del trust costituiscono un patrimonio con una specifica autonomia giuridica rispetto a quello del disponente e del trustee. Ciò che palesa una caratteristica tipica del trust, non comune alle altre ipotesi di costituzione di vincoli di destinazione. In particolare, l'autonomia giuridica del trust rispetto al patrimonio personale del trustee, fa sì che i beni costituiti in trust:

- non sono aggredibili dai creditori personali del trustee;

- non concorrono alla formazione della massa ereditaria del defunto in caso di morte del trustee;
- non rientrano, ad alcun titolo, nel regime patrimoniale legale della famiglia del trustee, qualora, ovviamente, quest'ultimo sia coniugato;
- non sono legittimamente utilizzabili per finalità divergenti rispetto a quelle predeterminate nell'atto istitutivo del trust. Tale caratteristica pone in ulteriore evidenza la differenza intercorrente tra il trust ed altri negozi costitutivi di vincoli di destinazione. Si pensi ad esempio al negozio fiduciario il quale, sebbene dia luogo ad effetti segregativi dei beni oggetto dell'intestazione fiduciaria, non impedisce al fiduciario di disporre dei beni a lui intestati persino contro la volontà del fiduciante medesimo, fatta salva in tal caso la sua responsabilità per inadempimento agli obblighi contrattuali. La visione autonoma del trust è del resto confermata dallo stesso legislatore il quale, ai fini delle imposte sui redditi, ha espressamente inserito il trust tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (art 73 Testo Unico dell'imposta sui redditi).

Costituzione di beni in trust:

rilevanza ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni

La costituzione di beni in trust rileva ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di trust. Pertanto, anche nel trust auto-dichiarato, in cui il settlor assume le funzioni di trustee, l'attribuzione dei beni in trust, pur in assenza di formali effetti traslativi, deve essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni. Tale affermazione trae giustificato motivo dalla natura patrimoniale del conferimento in trust nonché dall'effetto segregativo che esso produce sui beni conferiti indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà e, da ultimo, dal complessivo trattamento fiscale del trust che esclude dalla tassazione il trasferimento dei beni a favore dei beneficiari. Come affermato nella circolare n. 48 del 2007, il trust si sostanzia in un rapporto giuridico complesso con un'unica causa fiduciaria che caratterizza tutte le vicende del trust (istituzione, dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, raggiungimento dello scopo). L'unicità della causa fa sì che l'imposta sulle successioni e donazioni dovuta sulla costituzione di vincoli di destinazione debba essere corrisposta al momento della segregazione del patrimonio nella misura dell'8 per cento.

Ciò accade ad esempio nelle seguenti ipotesi:

- trust costituito nell'interesse di soggetti che non sono legati al disponente da alcun vincolo di parentela;
- trust di scopo, gestito per realizzare un determinato fine, senza indicazione di beneficiario finale;
- trust costituito nell'interesse di soggetti genericamente indicati e non identificabili in relazione al grado di parentela.

Nell'ipotesi di trust costituito nell'interesse di uno o più beneficiari finali, anche se non individuati, il cui rapporto di parentela con il disponente sia determinato, l'aliquota d'imposta si applica con riferimento al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario e non a quello intercorrente tra il disponente e il trustee (Circolare n. 48 del 2007).

Qualora la disposizione segregativa sia generica tale da non consentire l'individuazione del soggetto beneficiario, non è consentito usufruire delle franchigie, posto che queste rilevano con riferimento a ciascun beneficiario tenendo conto delle disposizioni precedentemente poste in essere in suo favore dallo stesso disponente. Da quanto esposto discende che la devoluzione ai beneficiari (e non a terzi in genere) dei beni vincolati in trust non realizza ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni un presupposto impositivo ulteriore; i beni infatti hanno già scontato l'imposta sulla costituzione del vincolo di destinazione al momento della segregazione in trust, funzionale all'interesse dei beneficiari.

Al fine della individuazione dei soggetti passivi tenuti al pagamento dell'imposta, occorre far riferimento all'art 5 comma 1 del TUS in base al quale: "L'imposta è dovuta dagli eredi

e dai legatari per le successioni, dai donatari per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi". Ciò posto, il soggetto passivo dell'imposta sulle successioni e donazioni è il trust, in quanto immediato destinatario dei beni oggetto della disposizione segregativa. Infine, si ribadisce quanto precisato con la circolare n. 48 del 2007 (par. 5.1) in riferimento all'ipotesi in cui i beni siano costituiti in trust successivamente all'istituzione del trust medesimo. In tale ipotesi l'istituzione del trust è un atto privo di contenuto patrimoniale, da assoggettare, se redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata, all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art 11 della Tariffa Parte prima allegata al TUR.

Rilevanza delle operazioni effettuate durante il trust

Come precisato nella circolare n. 48 del 2007, rivestono distinto rilievo le operazioni compiute durante la vita del trust. Infatti, il trattamento applicabile ai fini delle imposte indirette va individuato di volta in volta, a seconda degli effetti giuridici prodotti dai singoli atti posti in essere dal trustee. Ad esempio, se la disposizione fosse una cessione a titolo oneroso, sarebbe soggetta all'imposta di registro nella misura ordinariamente prevista dal TUR.

6 - Imposte ipotecaria e catastale

Gli atti inter vivos o mortis causa riconducibili nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni che comportino il trasferimento di beni immobili o diritti reali immobiliari sono altresì soggetti all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale. Queste ultime imposte sono dovute rispettivamente per la formalità della trascrizione di tali atti e per la loro voltura catastale, secondo le modalità stabilite dal Testo Unico delle imposte ipotecaria e catastale, approvato con DLGS. 31 ottobre 1990 n. 347 (di seguito TUIC). In particolare, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute con l'aliquota proporzionale pari rispettivamente al 2 e all'1 per cento solo per le disposizioni e gli atti ad effetto traslativo. La base imponibile alla quale commisurare dette aliquote è determinata ai sensi degli articoli 2 e 10 del TUIC. Al riguardo, relativamente alle modalità di applicazione delle imposte ipotecaria e catastale alla trascrizione e voltura dei trasferimenti di beni immobili o diritti reali immobiliari derivanti da vincoli di destinazione, occorre precisare che tali imposte si applicano in misura proporzionale nei seguenti casi:

- costituzione di vincolo di destinazione con effetti traslativi;
- successivo trasferimento dei beni in seguito allo scioglimento del vincolo;
- trasferimenti eventualmente effettuati durante la vigenza del vincolo.

La peculiarità del trust rispetto agli altri vincoli di destinazione non rileva anche ai fini delle imposte ipotecaria e catastale le quali, quindi, anche in caso di trust, sono dovute in misura proporzionale con esclusivo riferimento agli atti ad effetto traslativo. Si rende opportuna una breve precisazione tesa a distinguere due differenti ipotesi di trascrizione, e cioè:

- trascrizione dei vincoli di destinazione costituiti per scopi meritevoli di tutela prevista, seppure in via facoltativa, dall'art 2645-ter codice civile;
- trascrizione ai sensi dell'art 2643 codice civile dei contratti che comportano il trasferimento della proprietà di immobili o di altri diritti reali immobiliari, tra i quali la costituzione di vincoli di destinazione con effetti traslativi.

Mentre la trascrizione di cui all'art 2645-ter codice civile ha la funzione di rendere opponibile ai terzi il vincolo di destinazione, la trascrizione di cui all'art 2643 codice civile invece ha la funzione, ai sensi dell'art 2644 codice civile, di risolvere i conflitti tra più acquirenti di uguali diritti sullo stesso bene. Pertanto, la trascrizione di cui all'art 2645-ter del codice civile può essere richiesta anche nell'ipotesi di costituzione di vincoli che non abbiano effetti traslativi, posta la specifica finalità che essa persegue. Invece, nella diversa ipotesi di costituzione di vincoli di destinazione ad effetti traslativi, la trascrizione di cui all'art 2645-ter codice civile costituisce un'ulteriore formalità rispetto alla trascrizione effettuata in base all'art 2643 codice civile. Per la trascrizione effettuata ai sensi dell'art 2645-ter codice civile è dovuta l'imposta ipotecaria in misura fissa (Circolare 7 agosto 2006 n. 5/T).

Una specifica disciplina in materia di trascrizione è dettata dall'art 2647 codice civile con riguardo al fondo patrimoniale avente ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari. In base a tale disciplina, per il fondo patrimoniale deve essere effettuata una sola trascrizione, per la quale è dovuta l'imposta ipotecaria in misura fissa o proporzionale, a seconda che lo stesso comporti o meno un trasferimento di beni (Circolare n. 221 del 2000).

7 - Determinazione della base imponibile

Successioni

L'art 2 comma 48 del DL n. 262 del 2006 prevede che, ai fini dell'applicazione dell'imposta alle successioni, la base imponibile è determinata con riferimento al "valore complessivo netto dei beni" devoluti a ciascun beneficiario (erede o legatario). Le modalità di determinazione del predetto valore complessivo netto sono precisate nell'art 8 commi 1 e 3 del TUS. In particolare, il comma 1 dispone che:

- il valore complessivo alla data di apertura della successione dei beni e diritti che compongono l'attivo ereditario va determinato secondo le disposizioni degli artt da 14 a 19 del TUS;
- dal valore complessivo dell'asse ereditario devono essere sottratte le passività deducibili disciplinate dagli artt da 20 a 24 del TUS;
- dal valore complessivo vanno sottratti gli oneri diversi da quelli indicati nell'art 46 comma 3 del TUS, vale a dire gli oneri a carico dell'erede o legatario che abbiano per oggetto prestazioni che non siano rivolte a soggetti terzi determinati individualmente.

Il successivo comma 3 del predetto articolo stabilisce altresì che:

- il valore dell'eredità o delle quote ereditarie è determinato al netto dei legati e degli altri oneri che le gravano. Quindi, dal valore complessivo determinato secondo le modalità illustrate dal comma 1 dell'art 8 vanno sottratte anche tali disposizioni;
- analogamente, il valore dei legati è determinato al netto degli oneri dai quali sono gravati. Al riguardo si precisa che, ai sensi dell'art 46 comma 3 TUS, gli oneri aventi per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente sono da considerare legati disposti in favore del beneficiario e sono quindi soggetti all'applicazione dell'imposta secondo le modalità precisate per i legati. Sono inoltre considerate legati anche le fattispecie di cui all'art 46 commi 1 e 2 del TUS (riconoscimento di appartenenza a terzi di beni ricompresi nell'asse ereditario; riconoscimento di debito). Ai sensi dell'art 9 comma 2 del TUS, si considerano compresi nell'attivo ereditario "denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario".

Donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione

Con riferimento alle donazioni, agli altri atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione, l'art 2 comma 49 del DL n. 262 del 2006 e successive modificazioni e integrazioni prevede che l'imposta si applica al "valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'art 58 comma 1 del citato testo unico di cui al DLGS 31 ottobre 1990 n. 346 ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi, al valore delle quote o diritti attribuiti". Pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile alla quale commisurare l'imposta di donazione è necessario detrarre dal valore dei beni e diritti donati l'ammontare degli oneri diversi da quelli di cui all'art 58 comma 1 TUS, vale a dire gli oneri posti a carico del donatario e aventi per oggetto prestazioni che non siano rivolte a soggetti terzi determinati individualmente. Invece, gli oneri di cui all'art 58 comma 1 del TUS, consistenti in prestazioni a favore di soggetti terzi determinati individualmente si considerano, ai fini dell'applicazione dell'imposta, donazioni effettuate a favore di questi ultimi soggetti. La disposizione di cui all'art 58 comma 1 del TUS si applica anche nell'ipotesi in cui i predetti oneri siano apposti ad un atto a titolo gratuito o alla costituzione di un vincolo di destinazione.

Disposizioni comuni alle successioni e donazioni

L'avviamento

Ai fini della determinazione della base imponibile, il valore globale dell'asse ereditario in cui siano incluse aziende, azioni o quote sociali, deve essere assunto al netto dell'avviamento ("Resta comunque ferma l'esclusione dell'avviamento": art 8 comma 1-bis del TUS, introdotto dall'art 1 comma 78 lett. b) della legge finanziaria 2007).

La norma citata conferma l'intendimento del legislatore, già precedentemente manifestato con l'inserimento negli articoli 15 e 16 del TUS, della previsione di esclusione dell'avviamento dal computo della base imponibile alla quale commisurare l'imposta dovuta per le donazioni di aziende, di azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali (art 69 comma 1 lettere g), h) ed i) della legge 21 novembre 2000 n. 342).

Peraltro, la regola dell'esclusione dell'avviamento ai fini della determinazione della base imponibile è estesa alle donazioni, agli altri atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione, in quanto anche a tali atti sono applicabili i citati articoli 15 e 16 del TUS (articoli 2 comma 50 del DL n. 262 del 2006 e 56 comma 4 del TUS).

Valore degli immobili

L'art 14 del TUS stabilisce che "La base imponibile relativamente agli immobili compresi nell'attivo ereditario è determinata assumendo: a) per la piena proprietà, il valore venale in comune commercio del bene;" La norma va coordinata con la previsione di cui all'art 34 comma 5 del TUS, che preclude la rettifica di valore da parte degli uffici dell'Agenzia nell'ipotesi in cui il valore dichiarato sia almeno pari al c.d. "valore tabellare".

L'applicazione del limite di rettifica è esclusa per i "terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria". Si tratta di quei terreni utilizzabili a scopo edificatorio "in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo", secondo la definizione contenuta nell'art 36 comma 2 DL 223 del 2006.

Il citato art 34 comma 5 del TUS si applica anche:

- alle donazioni (art 56 comma 4 TUS);
- agli altri atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione (articoli 2 comma 50 DL 262 del 2006 e 56 comma 4 del TUS).

Inoltre, si precisa che gli atti di donazione, gli altri atti a titolo gratuito e la costituzione di vincoli di destinazione aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo, non rientrano nella previsione di cui all'art 1 comma 497 della legge 23 dicembre 2005 n. 266. Infatti, tale norma, per la determinazione della base imponibile delle cessioni di beni immobili ad uso abitativo poste in essere nei confronti di persone fisiche, rinvia all'art 52 commi 4 e 5 del TUR e non anche alle disposizioni che, sebbene di contenuto analogo, regolano l'imposta sulle successioni e donazioni. Pertanto, per i predetti atti sono in ogni caso confermati i limiti al potere di accertamento da parte degli uffici.

8 - Agevolazioni

Premessa

In materia di agevolazioni fiscali, per effetto del rinvio operato dall'art 2 comma 50 del DL n. 262 del 2006 al Testo unico n. 346 del 1990 nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, trovano applicazione:

- le disposizioni dell'art 3 del TUS, che disciplinano i trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, tra i quali vanno ricompresi anche gli atti a titolo gratuito e la costituzione di vincoli di destinazione.

A titolo esemplificativo sono da ricordare quelli a favore:

- dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni;
- degli enti pubblici e delle fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione,

l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità (Risoluzione 29 ottobre 1998, n. 160; Circolare 11 febbraio 2000, n. 22);

- di enti pubblici e fondazioni legalmente riconosciuti diversi da quelli indicati al comma 1, sempre che i trasferimenti siano stati disposti per finalità di assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione ed istruzione e di altra pubblica utilità e che i soggetti beneficiari dimostrino l'effettiva destinazione dei beni ricevuti alle finalità dell'ente;
 - delle ONLUS (Circolare 26 giugno 1998 n. 168);
 - degli enti che perseguono il fine di culto cattolico e altre confessioni religiose (Risoluzione 8 luglio 1991 n. 465062);
 - degli enti pubblici esteri e delle fondazioni e associazioni costituite all'estero, a condizione di reciprocità;
 - di movimenti e partiti politici;
 - dei discendenti e del coniuge, effettuati anche tramite patti di famiglia e aventi ad oggetto aziende o rami di esse, quote sociali e azioni.
 - le disposizioni dell'art 9 comma 1 del TUS, che escludono dall'attivo ereditario i beni ed i diritti, non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni;
- rientrano nell'ambito applicativo dell'art 9 comma 1 i seguenti beni e diritti:
- i beni e i diritti per i quali non ricorre il criterio della territorialità (art 2 del TUS);
 - i beni ed i diritti di cui all'art 12 del TUS, tra i quali sono da ricomprendere ad esempio i crediti ceduti allo Stato entro la data di presentazione della dichiarazione di successione oppure i titoli del debito pubblico, tra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro;
 - i beni culturali di cui all'art 13 del TUS.

L'esenzione disposta per i trasferimenti di cui all'art 3 del TUS è prevista anche per le imposte ipotecaria e catastale (art 1 comma 2 e 10 comma 3 del TUIC).

Inoltre, dal tenore letterale della disposizione recata dall'art 2 comma 50 del DL n. 262 del 2006, si evince che la reviviscenza delle norme vigenti alla data del 24 ottobre 2001 concerne esclusivamente le disposizioni dettate dal TUS. Trovano comunque applicazione invece le disposizioni dettate in materia da altre disposizioni di legge. Ferma rimanendo l'applicazione di quest'ultime, sono da intendersi abrogate le modifiche e le integrazioni apportate al TUS successivamente al 24 ottobre 2001. Peraltro, l'autonoma rilevanza delle disposizioni dettate dal TUS, rispetto a quelle previste da altre disposizioni di legge, rappresenta un principio già codificato nell'art 62 dello stesso TUS, in base al quale "Restano ferme le agevolazioni previste da altre disposizioni di legge". Ne consegue che sono fatte salve le agevolazioni previste, in materia di successioni e donazioni, da norme distinte rispetto al TUS. In particolare, trovano tuttora attuazione le norme di favore introdotte dalle seguenti disposizioni di legge in materia di:

- acquisto della prima casa (art 69 comma 3 della legge 21 novembre 2000 n. 342 e successive modificazioni e integrazioni);
- trasferimenti effettuati nei territori montani (art 9 comma 5 del DPR 29 settembre 1973 n. 601; Risoluzione 5 gennaio 1988 n. 300997 e Circolare 21 dicembre 1990 n. 85);
- aziende agricole ubicate in comunità montane (art 5-bis legge 31 gennaio 1994 n. 97; Circolare 31 gennaio 2002 n. 13);
- imprenditoria giovanile in agricoltura (art 14 legge 15 dicembre 1998 n. 441; Circolari 27 maggio 2002 n. 157; 24 maggio 2000 n. 109 e Risoluzione 5 maggio 2000 n. 53).

Agevolazione prima casa

L'agevolazione di cui all'art 69 commi 3 e 4 della legge 21 novembre 2000 n. 342 concernente l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecarie e catastali, risulta tuttora applicabile ai trasferimenti "della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo

ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'art 1 comma 1 quinto periodo della tariffa parte prima allegata al TU delle disposizioni concernenti l'imposta di registro. Detta agevolazione c.d. "prima casa" comporta esclusivamente l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale, non anche il riconoscimento di alcun beneficio per quanto attiene l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Esenzione per i trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali

Premessa

L'art 1 comma 78 lett. a) della finanziaria 2007 ha inserito nell'art 3 del TUS il comma 4-ter in tal modo ampliando il novero delle fattispecie esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni. Il comma 4-ter, entrato in vigore il 1 gennaio 2007, stabilisce che "I trasferimenti effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art 73 comma 1 lettera a) del TU delle imposte sui redditi, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art 2359 primo comma numero 1) del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art 13 del DLGS 18 dicembre 1997 n. 471 e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata". L'art 1 comma 31 della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (finanziaria 2008) ha esteso l'agevolazione in parola anche ai trasferimenti di aziende o rami di esse, nonché di azioni o quote sociali effettuati in favore del coniuge del dante causa, con decorrenza dal 1 gennaio 2008, data di entrata in vigore della predetta legge finanziaria (art 3 comma 164).

Sono quindi esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti di aziende o rami di esse, di azioni e quote sociali attuati in favore dei discendenti e del coniuge mediante disposizioni mortis causa, donazioni, atti a titolo gratuito o costituzione di vincoli di destinazione, nonché mediante patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile. La norma è volta a favorire il passaggio generazionale delle aziende di famiglia e pertanto non può considerarsi applicabile al trasferimento di quei titoli che, per loro natura, non permettono di attuare tale passaggio (ad es titoli obbligazionari).

Condizioni per l'applicabilità dell'esenzione

L'applicazione del regime di favore di cui all'art 3 comma 4-ter del TUS concerne i trasferimenti a favore dei discendenti o del coniuge di:

- aziende o rami di esse;
- quote sociali e azioni.

Nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote sociali o azioni emesse dai soggetti di cui all'art 73 comma 1 lettera a) del TUIR e cioè "società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato", l'esenzione spetta per il solo trasferimento di partecipazioni "mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art 2359 primo comma n. 1) del codice civile". In base al tenore letterale della disposizione in commento, si evince che l'imposta sulle successioni e donazioni non si applica ogniqualvolta il trasferimento riguardi partecipazioni in società di persone, purché ovviamente ricorrano gli ulteriori requisiti indicati dall'art 3 comma 4-ter del TUS.

Viceversa, nell'ipotesi in cui il trasferimento abbia ad oggetto azioni o quote di partecipazione in società di capitali, l'agevolazione in parola trova applicazione qualora il beneficia-

rio del trasferimento, per effetto di quest'ultimo, possa disporre del controllo della società in base all'art 2359 primo comma n. 1) del codice civile (maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria).

Per godere dell'agevolazione è altresì necessario che "gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso". Di conseguenza, il beneficiario del trasferimento di azienda o di rami di esse, di quote sociali e di azioni non è tenuto a corrispondere l'imposta sulle successioni e donazioni a condizione che per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento:

- prosegua l'attività d'impresa: la prosecuzione dell'attività riguarda tutte le ipotesi in cui il trasferimento abbia avuto ad oggetto aziende o rami di esse;
- detenga il controllo societario: questa ipotesi, evidentemente, ricorre ogniqualvolta il trasferimento abbia ad oggetto quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art 73 comma 1 lettera a) del TUIR.

In ogni caso, per fruire dell'agevolazione è necessario che gli aventi causa rendano apposita dichiarazione nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione circa la loro volontà di proseguire l'attività di impresa ovvero di mantenere il controllo societario.

Imposte ipotecaria e catastale

In base al rinvio alla disposizione agevolativa di cui all'art 3 comma 4-ter del TUS, recato rispettivamente dagli articoli 1 comma 2 e 10 comma 3 del TUIC, nell'ipotesi di attribuzione in favore dei discendenti e del coniuge di azienda o di un ramo di essa nella quale siano compresi beni immobili o diritti reali immobiliari e per la quale ricorrano le condizioni per l'esenzione, le relative formalità di trascrizione e voltura catastale sono esenti dalle imposte ipotecaria e catastale.