



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

LE NOVITÀ IN TEMA DI IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONI

DELEGA FISCALE: LE NOVITA' IN TEMA DI SUCCESSIONI/DONAZIONI

STEFANO MASSAROTTO

F | R | M | FACCHINI
ROSSI
MICHELUTTI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

21 GIUGNO 2024

- **Schema di decreto legislativo** per la riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni:
 - approvato dal CdM il 9 aprile 2024 (in attesa di esame parlamentare)
 - attuazione della legge delega n. 111/2023 (art. 10):
 - **razionalizzazione** dell'imposta sulle successioni e donazioni:
 - **riordino** con inserimento nel TUSD delle previsioni del D.L. n. 262/2006 (conv. da L. n. 286/2006)
 - modifiche all'articolato del TUSD per definire alcune fattispecie impositive e principi di determinazione dell'imposta (**coacervo**, base imponibile **rendite**, **liberalità indirette**, etc...)
 - introduzione del principio di **autoliquidazione** dell'imposta
 - entrata in vigore: **1° gennaio 2025**



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



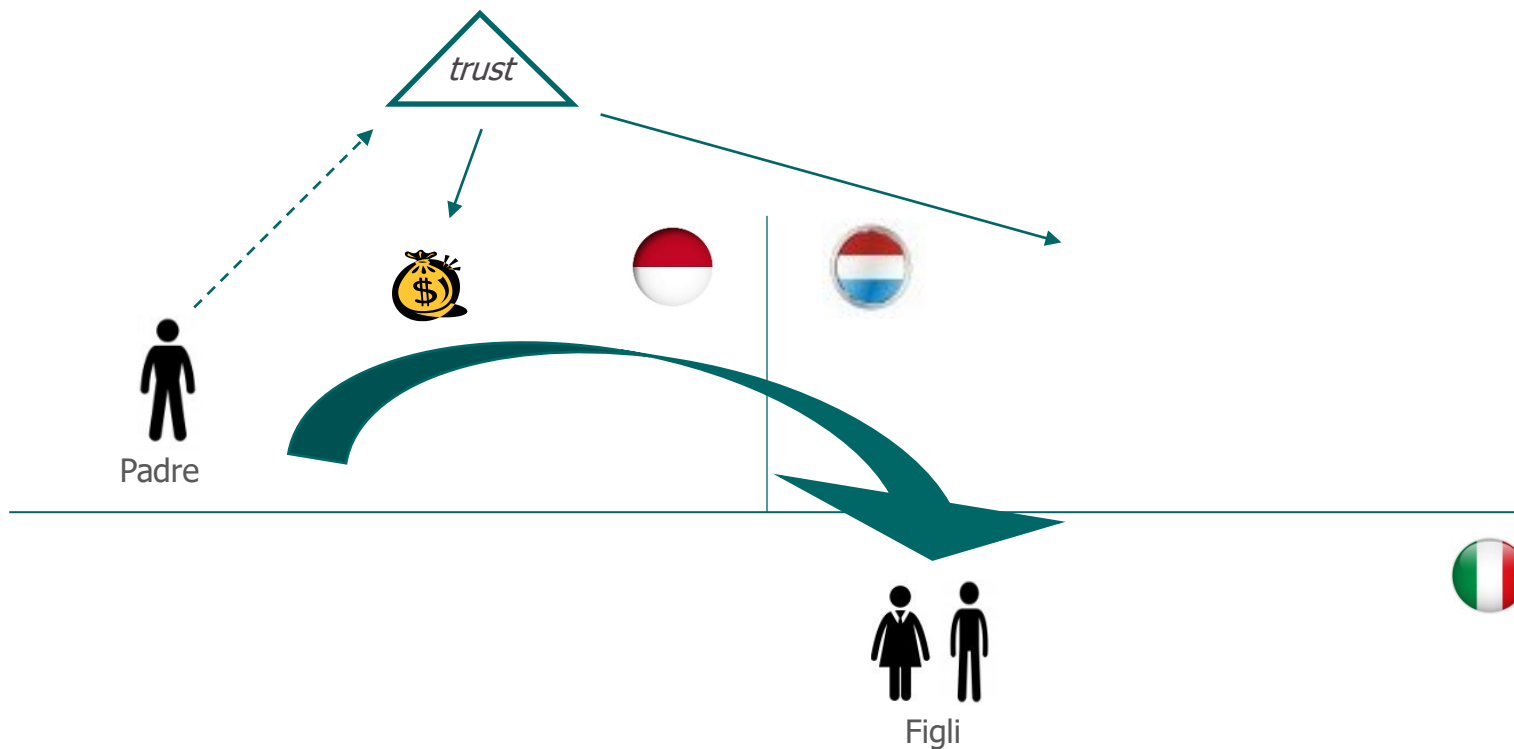
TRUST

- Art. 1, comma 1: *«L'Imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte, per donazione o a titolo gratuito, compresi i **trasferimenti derivanti da trust** e da altri vincoli di destinazione»:*
 - definita in via normativa la rilevanza dell'istituto del *trust*
 - recepimento dell'indirizzo della Cassazione (e della Circolare AdE n. 34/2022), secondo cui la dotazione di beni/diritti in *trust* non integra di per sé un trasferimento imponibile, ma occorre fare riferimento all'effettivo incremento patrimoniale dei beneficiari

- Art. 2, comma 2-bis: *«Per i trust e gli altri vincoli di destinazione, l'imposta è dovuta in relazione a **tutti i beni e diritti trasferiti** ai beneficiari, qualora il **disponente** sia residente nello Stato al **momento della separazione patrimoniale**. In caso di disponente non residente, l'imposta è dovuta limitatamente ai **beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato trasferiti al beneficiario**»*
- Art. 55, comma 1-bis: *«Sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi a oggetto donazioni, dirette o indirette, nonché gli **atti di istituzione e di dotazione dei trust formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato**»*
- Art. 4-bis, comma 1, secondo periodo: *«L'imposta si applica al **momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari**»*



- **Residenza del disponente al momento dell'apporto:**
 - TUSD non fornisce definizione autonoma di «residenza». Alternative:
 - nozione di residenza rilevante ai fini del TUIR, come recentemente modificata (residenza civilistica, domicilio fiscale, iscrizione anagrafica, presenza fisica)
 - nozione **civilistica** di residenza *ex art. 43 c.c.*:
 - luogo di dimora abituale (necessaria compresenza elemento oggettivo e soggettivo)
 - irrilevanza – in linea di principio – della presenza fisica

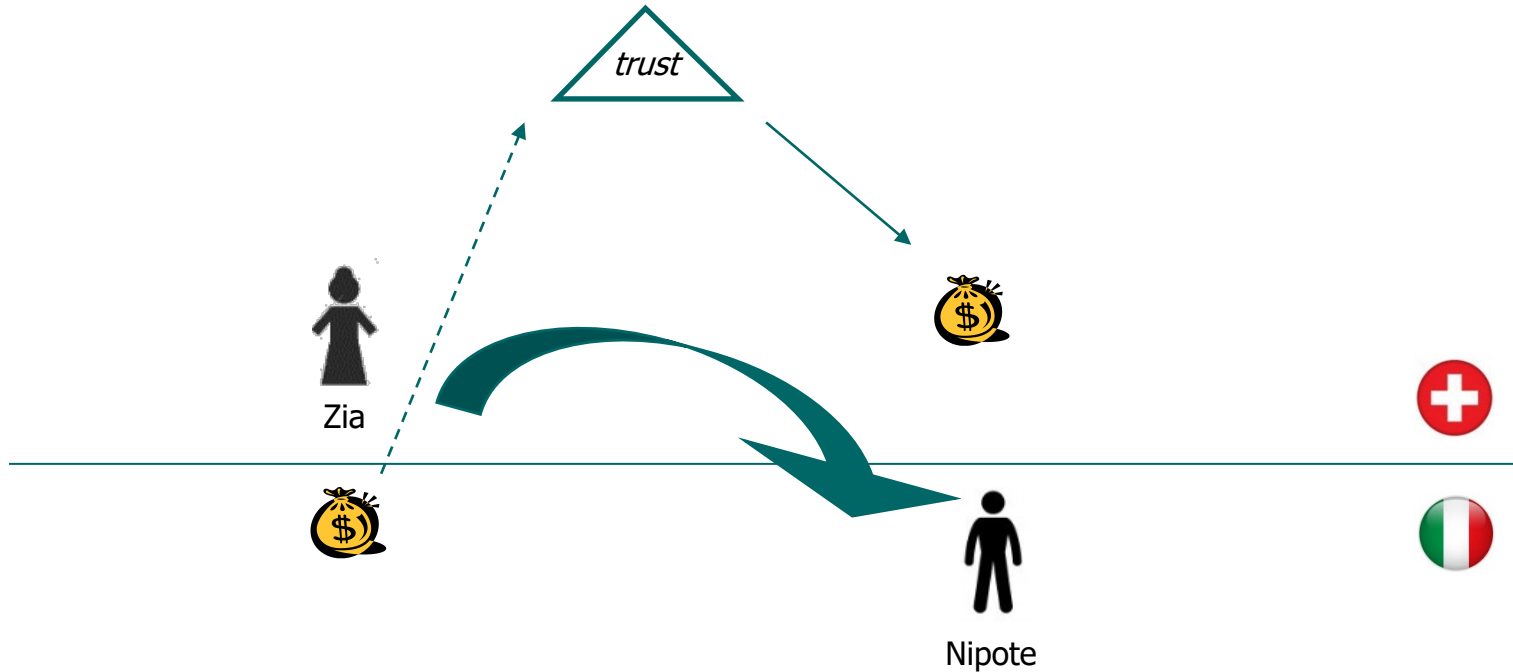


- Presunzione di residenza in ITA di padre (Principato di Monaco)?

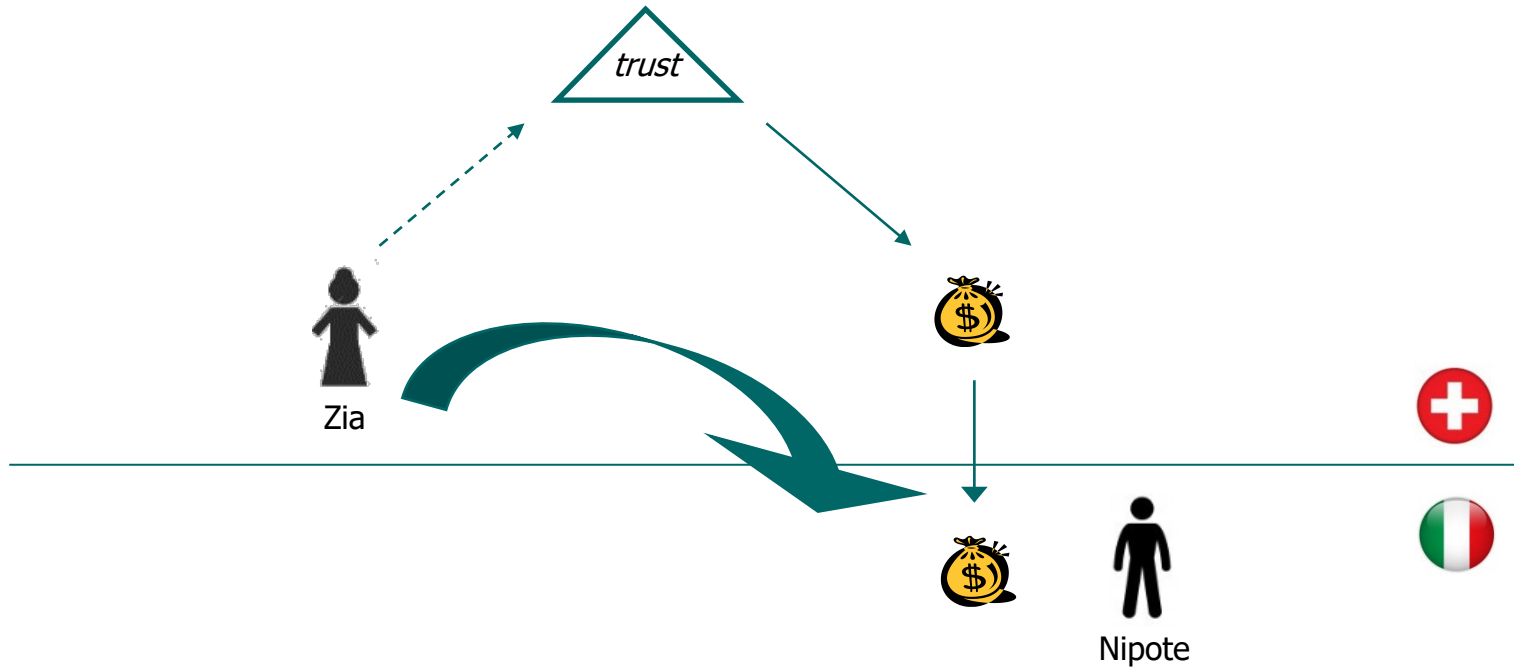
Territorialità – Localizzazione *asset*

- **Localizzazione** dei **beni**/diritti al **momento** dell'**attribuzione** ai beneficiari?
 - **Circ. AdE n. 34/2022** (cfr. altresì R.I. n. 237/2023):
 - momento rilevante per la territorialità: **apporto** dei beni nel *trust* da parte del disponente (mancato coordinamento con altri passaggi della medesima Circ. in cui la valutazione degli elementi qualificanti ai fini del tributo è differita al momento del trasferimento dei beni/diritti in favore dei beneficiari)
 - Art. 2, comma 2-*bis*:
 - *«Per i trust e gli altri vincoli di destinazione, l'imposta è dovuta in relazione a **tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari**, qualora il **disponente** sia residente nello Stato al momento della **separazione patrimoniale**. In caso di disponente non residente, l'imposta è dovuta limitatamente ai **beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato trasferiti al beneficiario**»*
 - Art. 4-*bis*, comma 1, secondo periodo:
 - *«L'imposta si applica al **momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari**»*

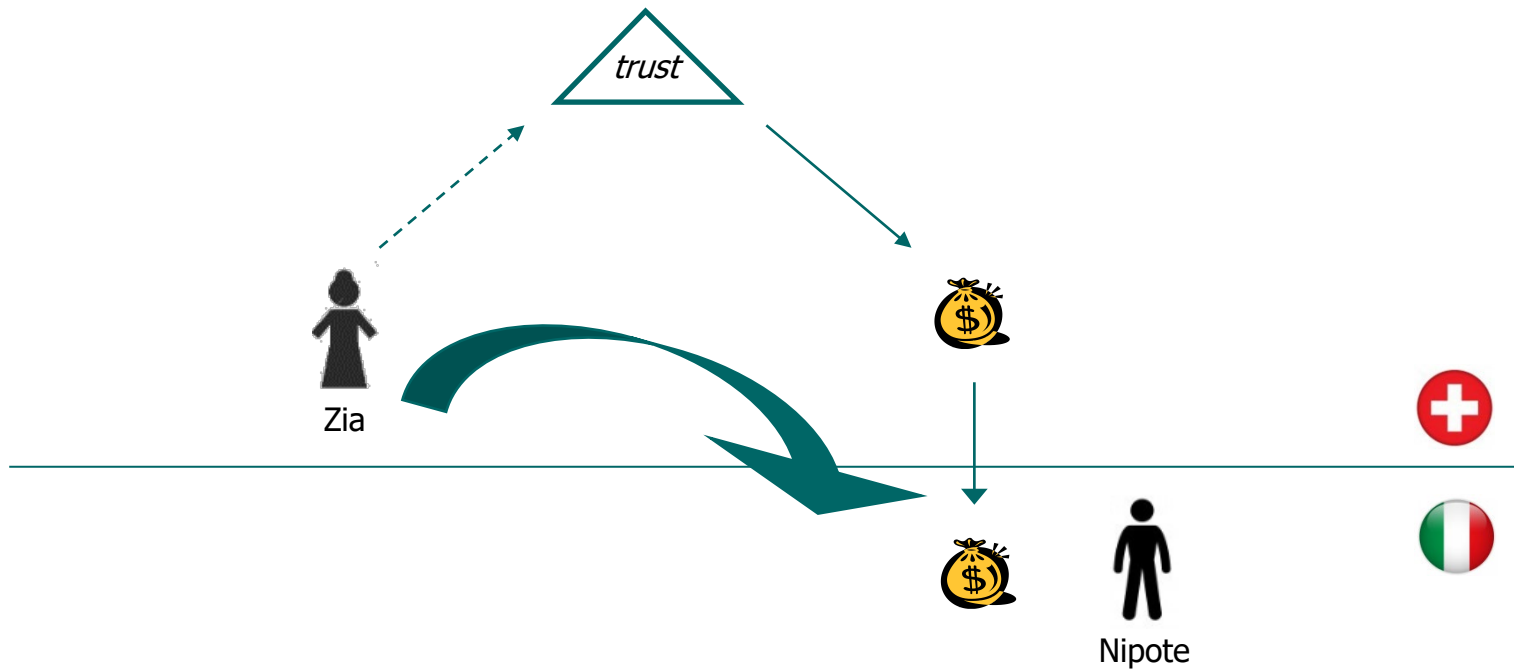
Territorialità – Localizzazione *asset*



- Momento apporto *vs* **trasferimento a beneficiari**



- Per AdE (R.I. n. 7/2024) liberalità non tassata in ITA in quanto «*prima dell'atto di disposizione il denaro si trovava depositato su conto bancario di un istituto svizzero*»

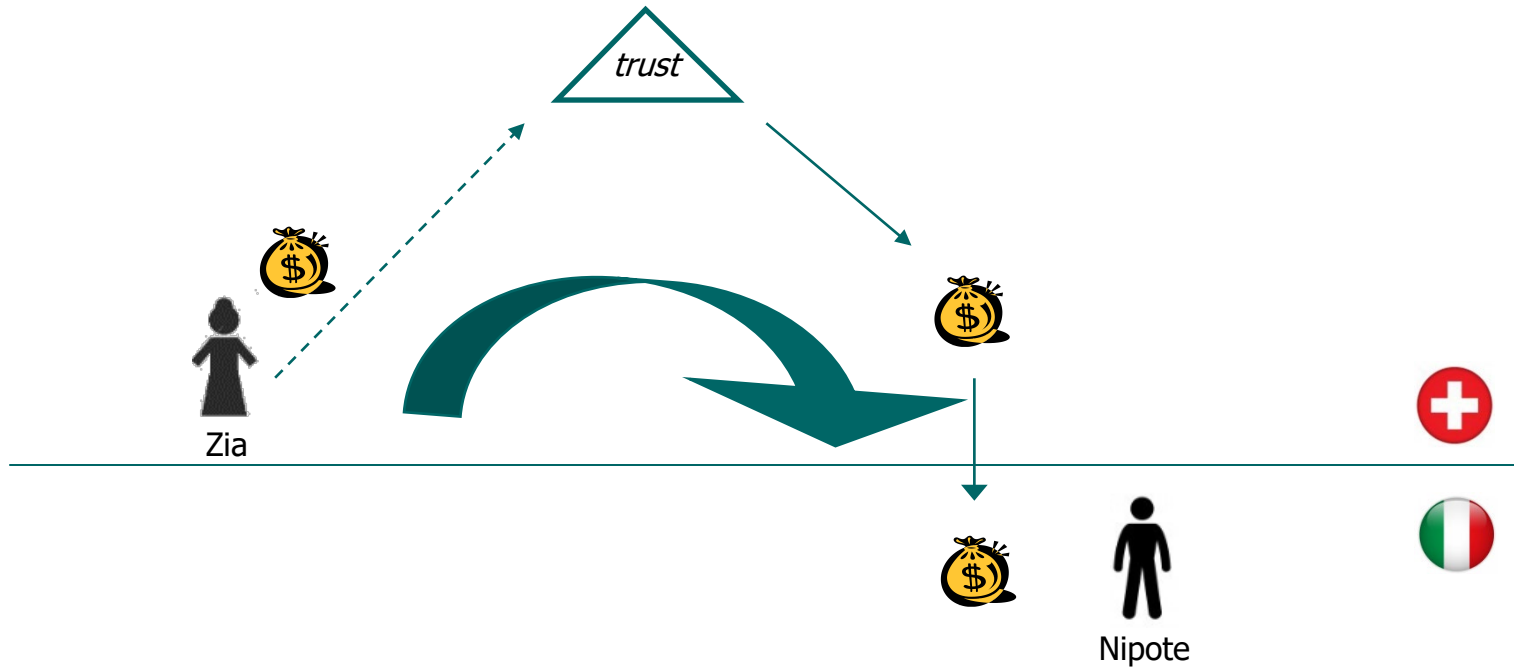


- Art. 55, comma 1-*bis*: obbligo registrazione atto di costituzione?

Territorialità – Atti formati all'estero

- Art. 55, comma 1-bis: *«Sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi a oggetto donazioni, dirette o indirette, nonché gli **atti di istituzione e di dotazione dei trust formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato**»:*
 - deroga ai criteri di territorialità?
 - in realtà la norma dovrebbe essere coordinata con le regole di territorialità, estendendo l'obbligo di registrazione esclusivamente a quegli atti che erano esclusi da tassazione per le peculiarità dell'imposta di registro (donante residente ITA o beni donati ITA)

Territorialità – Atti formati all'estero



- Permane l'obbligo – *rectius* «consiglio» – previsto dalla Circ. AdE n. 34/2022 (par. 4.5 e 4.6) della registrazione in termine fisso (e in misura fissa) degli atti di costituzione/apporto in *trust* quale preconditione per il riconoscimento quale «patrimonio» ai fini della determinazione del reddito di capitale *ex art. 45 (4-ter)* del TUIR?



- Art. 4-*bis*, comma 1: «*I **trust** e gli altri vincoli di destinazione rilevano, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, in quanto idonei a determinare arricchimenti gratuiti dei beneficiari. L'imposta si applica al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari*»
- Conferma normativa che la **fattispecie rilevante** è rappresentata dall'**attribuzione finale** a favore dei beneficiari (aliquote, franchigie, esenzioni, anche in base a rapporto di parentela disponente/beneficiari):
 - ad es., immobili secondo il valore venale in comune commercio *ex art. 14 (1.a) TUSD*, mentre partecipazioni sociali secondo il valore *ex art. 16 (1.a e 1.b)*
 - esenzioni/agevolazioni che prevedono il mantenimento di requisiti per un determinato intervallo temporale: il termine iniziale dovrebbe decorrere dall'attribuzione ai beneficiari



Liquidazione dell'imposta

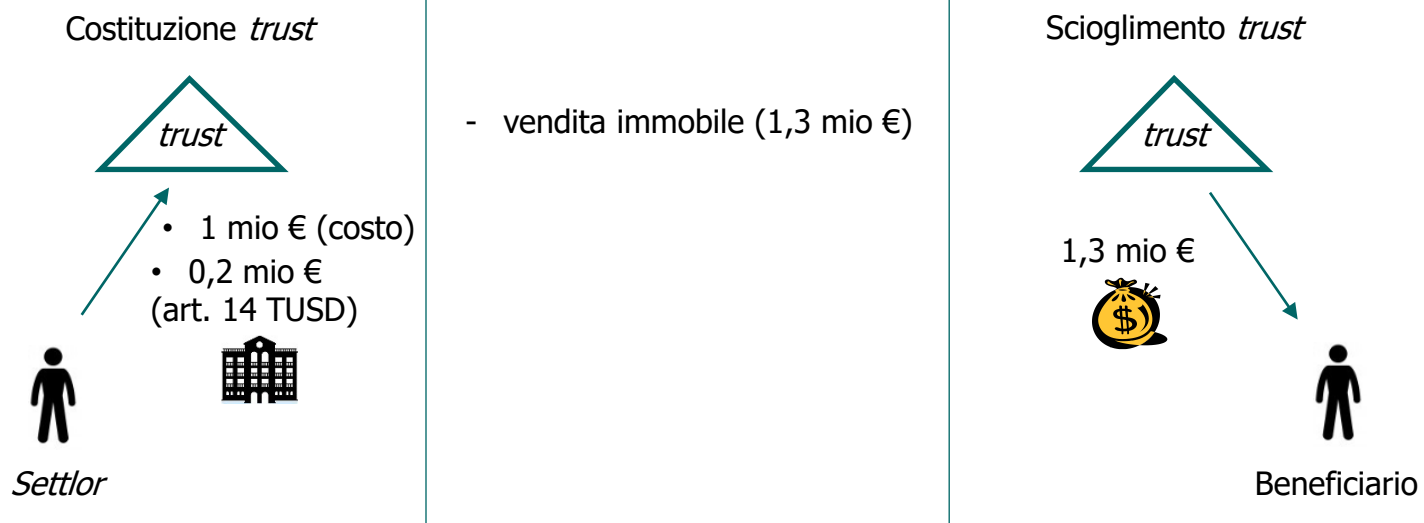
- Imposta dovuta su **tutti i beni e diritti trasferiti senza distinzione** tra «patrimonio» iniziale e «reddito»?
 - «L'imposta ... si applica ai ... **trasferimenti** derivanti da trust» (art. 1(1))
 - «l'imposta è dovuta in relazione a **tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari**» (art. 2 (2-bis))
- V. oltre Circ. AdE n. 34/2022 e coerenza con liquidazione anticipata imposta



- Circ. AdE n. 34/2022:
 - ai fini reddituali necessaria distinzione (par. 3.5):
 - “**patrimonio**”: dotazione patrimoniale iniziale ed ogni eventuale successivo apporto a favore del *trust* (riferimento al costo/valore di acquisto del bene risultante dalla documentazione contabile, considerando che è fattispecie di «donazione definibile «a formazione progressiva»»)
 - “**reddito**”: ogni provento, compresi i redditi eventualmente reinvestiti nel *trust*”
 - ai fini delle imposte di successione/donazione, maggiore incertezza e potenziali sovrapposizioni imposte dirette/indirette (parr. 4.4.4 e 4.6)



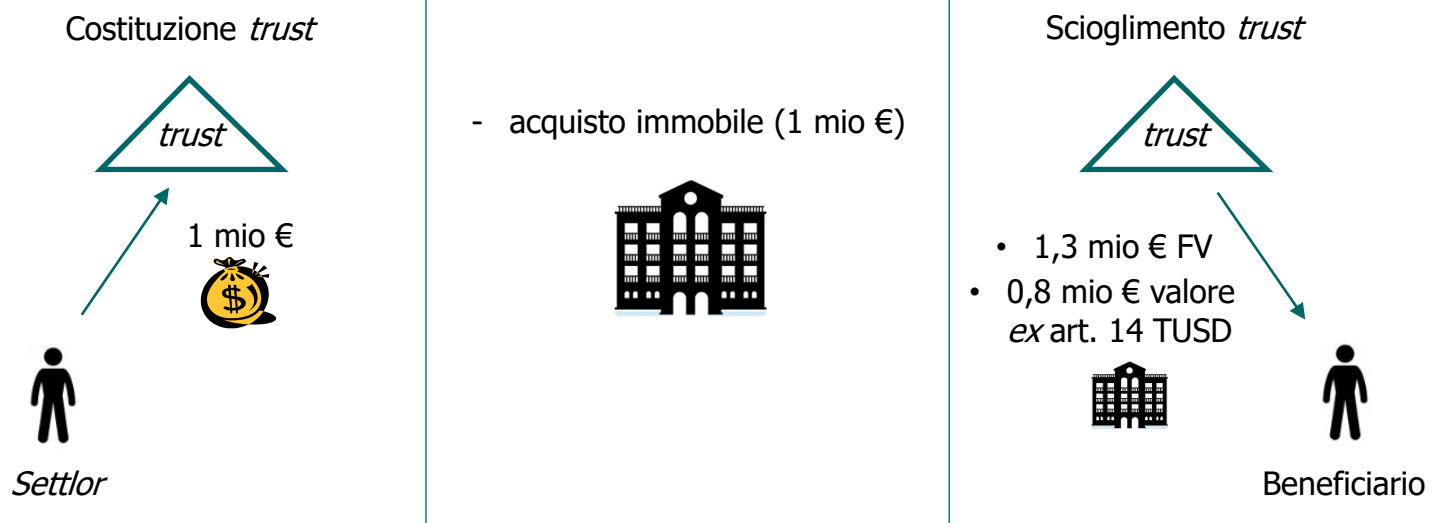
Esempio



- Reddito: 0,3 mio€
- Base imponibile imposta di donazione su 1 mio € (così parrebbe R.I. n. 237/2023)?



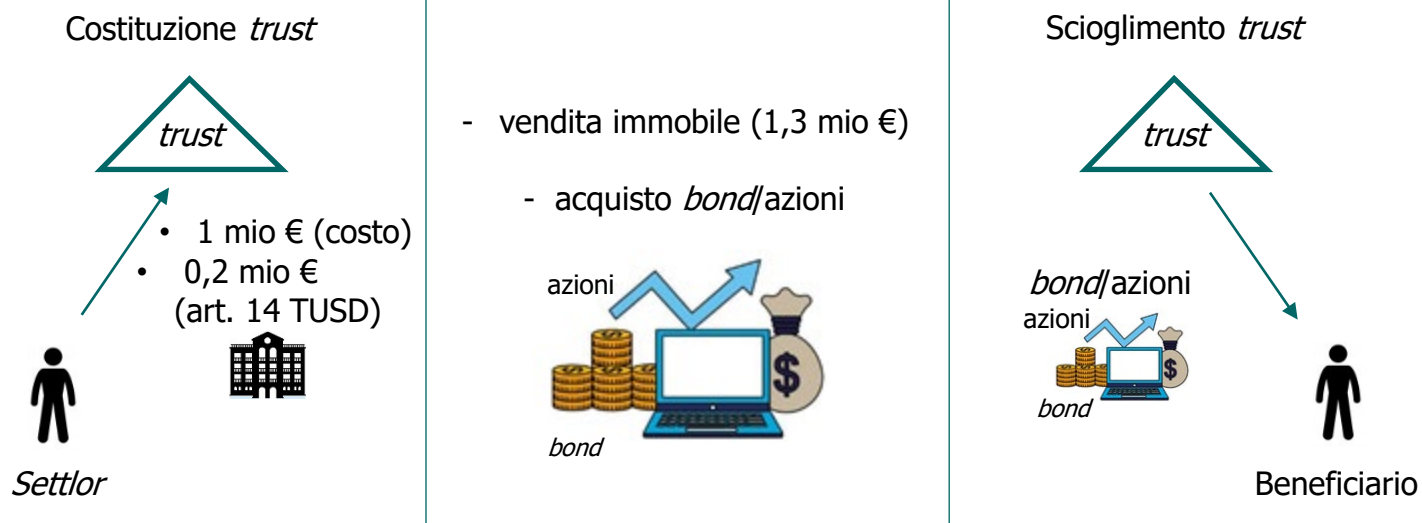
Esempio



- Base imponibile imposta di donazione?



Esempio



- Base imponibile imposta di donazione: valore *ex art. 16 TUSD* *bond/azioni* (v. Circ. AdE n. 34/2022, par. 4.4.5)?



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O

Liquidazione dell'imposta



- Introdotto il principio dell'**autoliquidazione** dell'imposta (superamento attuale principio che demanda la liquidazione all'Ufficio)
- Con riferimento ai *trust*:
 - la denuncia è presentata dal beneficiario dell'attribuzione (entro 30 gg. dall'attribuzione medesima)
 - il beneficiario è anche soggetto passivo del tributo (art. 5 TUSD)

Opzione per tassazione anticipata

- Art. 4-*bis*, comma 3, introduce un **regime opzionale** di applicazione **anticipata** dell'imposta «*in occasione*» della segregazione:
 - opzione esercitabile dal: i) disponente del *trust*, ovvero ii) *trustee*, in caso di *trust* testamentario
 - tributo determinato in ragione del **valore** dei beni/diritti al **momento dell'apporto** e al rapporto esistente tra disponente e beneficiario in tale momento (in assenza di beneficiari individuati, aliquota massima senza franchigie)
 - pagamento dell'imposta da parte del disponente (o *trustee*, se *trust* testamentario)
 - con il **pagamento** anticipato l'imposizione è **a titolo definitivo**: il prelievo esaurisce ogni futura tassazione in occasione dei successivi trasferimenti ai beneficiari e non c'è rimborso dell'imposta versata



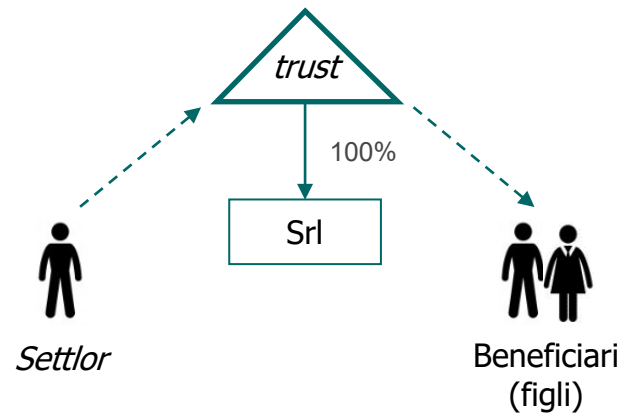
Opzione per tassazione anticipata

- l'opzione può essere esercitata «*per la corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun conferimento*»:
 - da chiarire se l'opzione sarà applicabile anche quando all'atto della segregazione il tributo non risulta dovuto
- opzione per il pagamento anticipato estesa anche ai **trust già costituiti**:
 - modalità attuative demandate a Provvedimento del direttore dell'AdE
 - dovrebbe essere regolata l'eventuale tassazione in entrata già realizzata in passato con la precedente prassi AdE e tutelata solo in misura parziale dalla Circ. AdE n. 34/2022 (v. par. 4.4.5)

Opzione per tassazione anticipata

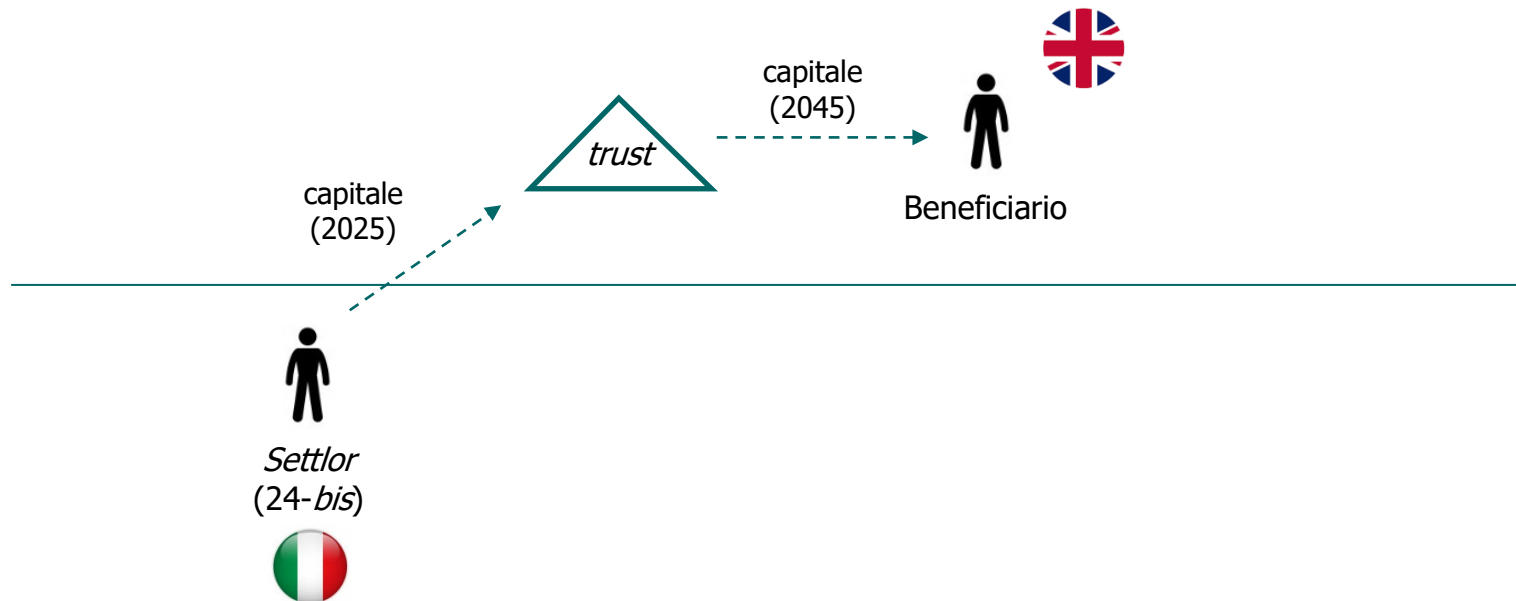
- valutazione caso per caso della **convenienza**:
 - incertezza se imposta dovuta su tutti i beni e diritti trasferiti senza distinzione tra «patrimonio» iniziale e «reddito»
 - differenze qualitative beni/diritti oggetto di apporto
 - differenti posizioni giuridiche dei soggetti coinvolti

Opzione per tassazione anticipata



- Tassazione ordinaria vs tassazione anticipata
- *Trust* testamentario

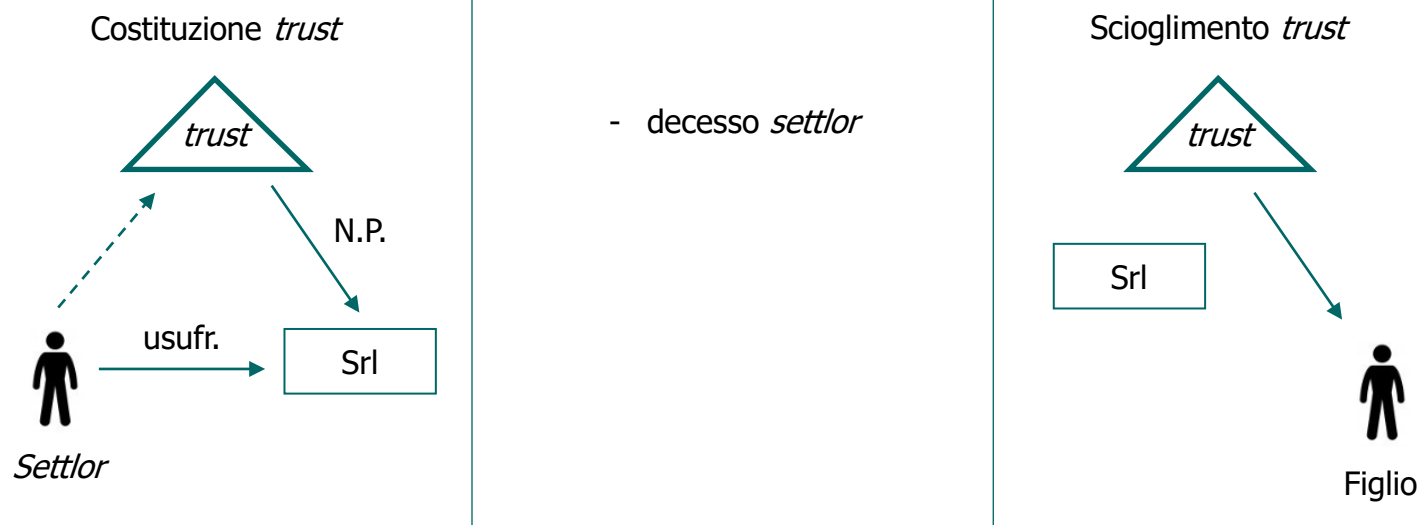
Opzione per tassazione anticipata



- *Trust* reale vs interposto
- Affidamento fiduciario

Opzione per tassazione anticipata

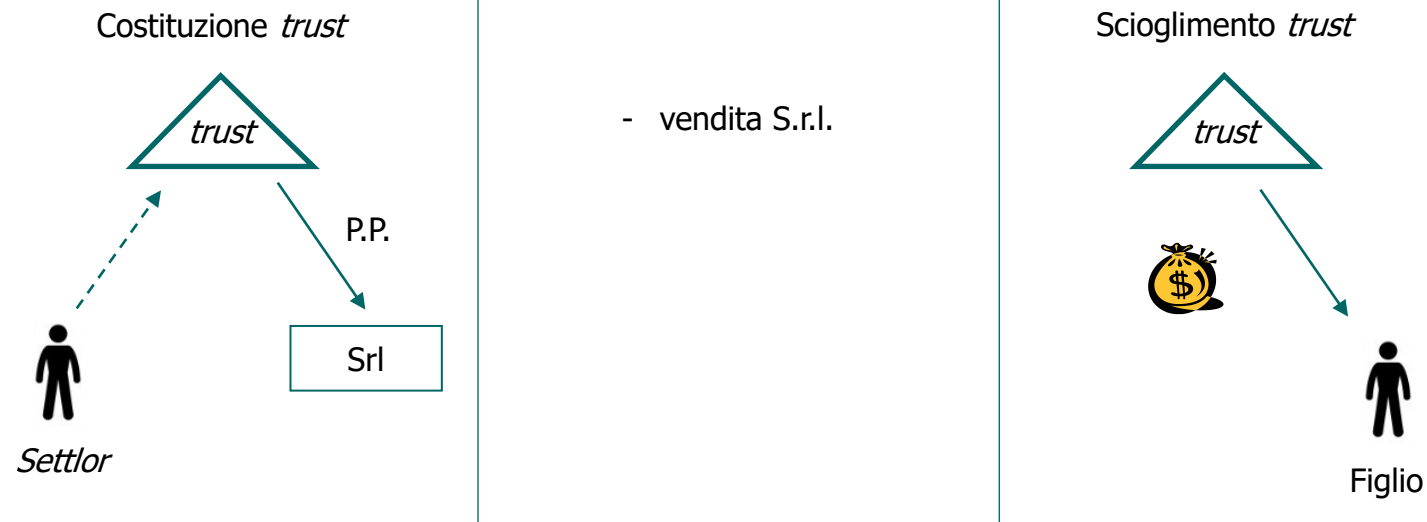
Esempio



- Convenienza opzione tassazione ordinaria?

Opzione per tassazione anticipata

Esempio



- Convenienza opzione tassazione anticipata?



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



TRASFERIMENTI AZIENDA/ PARTECIPAZIONI IN AMBITO FAMILIARE

- Riformulato l'art. 3, comma 4-ter, del TUSD
- Definiti in modo più puntuale il **perimetro** e le **condizioni** dell'agevolazione:
 - trasferimento di quote/azioni società di capitali: acquisizione/integrazione del controllo (e mantenimento per almeno cinque anni)
 - trasferimento quote società di persone: acquisizione (e mantenimento almeno quinquennale) della «titolarità» del diritto sulla quota
 - trasferimento aziende/rami di azienda: acquisizione (e prosecuzione almeno quinquennale) dell'«*esercizio dell'attività d'impresa*»
- Superando precedente orientamento dell'AdE (R.I. n. 497/2021, R.I. n. 72/2024), l'agevolazione è consentita anche se «integrato un controllo già esistente»
- Agevolazione estesa al trasferimento di società estere residenti in paesi UE o SEE o in paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (R.I. AdE n. 185/2023 e Cass. n. 5674/2023)



Confronto vecchia norma – nuova norma (1/3)

Art. 3, comma 4-ter (versione in vigore)	Art. 3, comma 4-ter (Bozza decreto)
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 del coniuge, 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'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile.	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 del coniuge, 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'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. H <u>o integrato un controllo già esistente.</u>



Confronto vecchia norma – nuova norma (2/3)

Art. 3, comma 4-ter (versione in vigore)	Art. 3, comma 4-ter (Bozza decreto)
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.	<u>In caso di aziende o rami di esse, il</u> beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa e per <u>un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; in caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa</u> detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento; rendendo; <u>in caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Gli aventi causa devono rendere,</u> contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione <u>o al patto di famiglia, apposita dichiarazione in tal</u> senso <u>di impegno alla continuazione dell'attività o alla detenzione del controllo o al mantenimento della titolarità del diritto.</u>

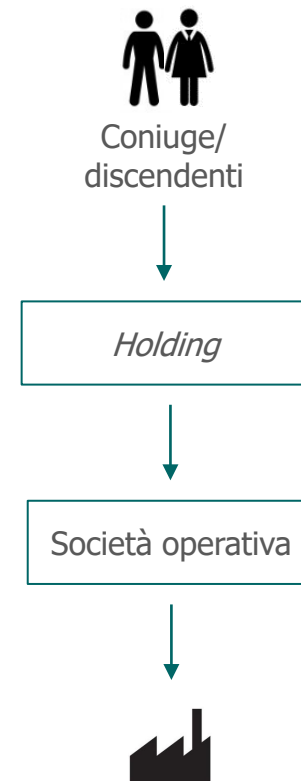
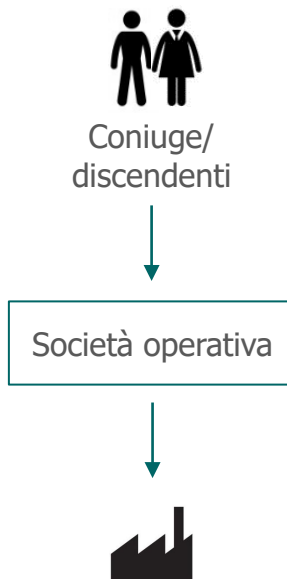
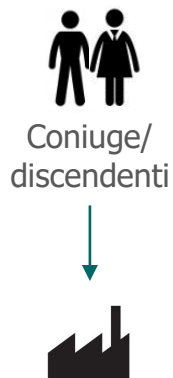


Confronto vecchia norma – nuova norma (3/3)

Art. 3, comma 4-ter (versione in vigore)	Art. 3, comma 4-ter (Bozza decreto)
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'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.	Il mancato rispetto della condizione<u>delle condizioni</u> di cui al periodo precedente<u>ai periodi dal primo quarto</u> comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. <u>Il beneficio si applica anche ai trasferimenti di azioni e di quote sociali di società residenti in Paesi appartenenti all'Unione europea o allo Spazio economico europeo o in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti.</u>

- L'agevolazione è applicabile in assenza di azienda?
 - Corte Costituzionale n. 120/2020: l'esenzione mira ad agevolare la continuità generazionale dell'impresa
 - R.I. n. 552/2021: *«in assenza di una "azienda", l'applicazione dell'agevolazione de qua violerebbe la ratio della disposizione medesima»*
 - Cass. 6082/2023:
 - l'agevolazione è finalizzata a conservare l'integrità dell'impresa al momento del "passaggio generazionale.
 - l'agevolazione va applicata ai trasferimenti di partecipazioni in società di capitali che consentono all'avente causa di acquisire o integrare il controllo di una società che svolge effettivamente un'attività d'impresa.
 - Cosa cambia con la nuova formulazione dell'art. 3, comma 4-ter?

Temi interpretativi





ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O

Riferimenti



Grazie.
Stefano Massarotto
Partner
s.massarotto@frmtax.it

F | R | M | FACCHINI
ROSSI
MICHELUTTI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO