



Dott. Cinzia BRUNELLI - NOTAIO
Piazza Orsi Mangelli n. 1 - 47100 FORLÌ (Italy)
Tel. (+39) 0543.31109 - Fax (+39) 0543.25661
C.F. BRN CNZ 55C45 D704X - Partita I.V.A. 01991260405
cbrunelli@notariato.it
<http://www.notaiobrunelli.it>

IMPOSTA SU SUCCESSIONI E DONAZIONI

L'art. 2, comma 47, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 (collegato alla finanziaria 2007), convertito con modificazioni con legge 24 novembre 2006, n. 286, ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni applicabile a:

- A)** trasferimenti di beni e diritti per causa di morte,
- B)** - donazioni,
 - atti a titolo gratuito (sia liberalità indirette, che atti gratuiti non liberali),
 - costituzione di vincoli di destinazione.

La legge finanziaria 2007, con effetto del 1° gennaio 2007, ha poi introdotto alcune modifiche alla normativa.

L'imposta sulle successioni e donazioni è ora disciplinata dal "resuscitato" **decreto legislativo 31/10/1990, n. 346** (cd. TUS), nel **testo vigente alla data del 24/10/2001**, senza tener conto quindi delle modifiche successivamente apportate allo stesso¹.

In particolare non si deve tener conto delle modifiche introdotte dalla legge 18/10/2001, n. 383, art. 13, comma 1, che aveva abrogato l'imposta di successione e donazione per le successioni apertesi e per le donazioni effettuate successivamente al 25/10/2001.

Essa colpisce tutti i beni e diritti, mobiliari ed immobiliari, oggetto del trasferimento, tranne le eccezioni previste dalla legge. Sono pertanto assoggettati ad imposta denaro, saldi attivi di conti correnti, titoli, quote di fondi comuni di investimento e altri valori mobiliari.

Decorrenza. La nuova imposizione si applica² a:

- **atti** pubblici formati, atti a titolo gratuito fatti, scritture private autenticate e scritture private non autenticate presentate per la registrazione dalla data di entrata in vigore della legge di conversione (**29/11/2006**);
- **successioni** apertesi dal **3/10/2006**.

Per le sole donazioni restano salvi gli effetti prodotti dal d.l. n. 262/2006, mentre viene introdotta con effetto retroattivo la nuova imposizione sulle successioni apertesi fin dal 3 ottobre 2006, per le quali quindi il d.l. n. 262/2006 è *tanquam non esset!*

Trovano applicazione, nei termini previsti dall'art. 69, commi 3 e 4, della legge 21/11/2000, n. 342, le **agevolazioni prima casa** (cfr. Circ. entrate 7/5/2001, n. 44/E).

¹ Cfr. Circolare Min. Fin. 16/11/2000, n. 207/E.

Il testo di riferimento è quello modificato dall'art. 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, che aveva eliminato l'imposizione globale sull'asse ereditario, sostituendo l'imposizione progressiva con una imposizione proporzionale rapportata al diverso grado di parentela, con una franchigia di £. 350.000.000 per ogni beneficiario.

² Legge 24 novembre 2006, n. 286, di conversione del decreto legge (collegato alla finanziaria 2007) 3 ottobre 2006, n. 262 e art. 1, comma 79 della legge finanziaria 2007.

A norma dell'art. 69 della legge 21/11/200, n. 342, trovano inoltre applicazione anche alle imposte di donazione e successione le **disposizioni antielusive** di cui all'art. 37 *bis* D.P.R. n. **600/1973**, con esclusione del terzo comma. Non sono pertanto opponibili "all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti" ed inoltre "l'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione".

A norma tuttavia dell'art. 37 *bis*, ottavo comma, "le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi."

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI³

L'imposta di successione non colpisce l'asse ereditario globale, ma le singole attribuzioni fatte ad eredi e legatari.

L'imponibile è costituito dal valore globale netto imponibile dei beni compresi nell'asse ereditario, **maggiorato del 10%** di presunzione di appartenenza al medesimo asse di **denaro, gioielli e mobilia**, anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore (art. 9, comma 2, del T.U. 346/1990).⁴

Si tratta di presunzione *iuris tantum*, la cui prova contraria può essere fornita con inventario analitico redatto a norma degli articoli 769 e seguenti c.p.c.

Per le **aliquote** cfr. tabella.

La **franchigia** è attualmente riservata soltanto a:

- coniuge e parenti in linea retta, per l'importo di € 1.000.000 per ciascun beneficiario⁵;
- fratelli e sorelle, per l'importo di € 100.000,00 per ciascun beneficiario;
- portatori di handicap grave, per l'importo di € 1.500.000,00.

TRASFERIMENTI DI BENI E DIRITTI PER CAUSA DI MORTE

sul valore complessivo netto dei beni

BENEFICIARIO	FRANCHIGIA	IMPOSTA DI SUCCESSIONE	IPOTECARIA	CATASTALE
Coniuge e parenti in linea retta	€ 1.000.000 per ciascun beneficiario	4% sull'eccedenza, per ciascun beneficiario	2% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.	1% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.
Fratelli e sorelle	€ 100.000 per ciascun beneficiario	6% sull'eccedenza, per ciascun beneficiario	2% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.	1% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.
Parenti fino al quarto grado Affini in linea retta Affini in linea collaterale fino al 3° grado	nessuna	6%	2% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.	1% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.
Altri soggetti	nessuna	8%	2% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.	1% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.
Portatore di <i>handicap</i> riconosciuto grave ex legge 5/2/1992, n. 104 ⁶	€ 1.500.000	Aliquota corrispondente al rapporto di parentela	2% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.	1% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.

Per il portatore di *handicap* la franchigia è indipendente dal rapporto di parentela col *de cuius*.

Nel testo del d. lgs. n. 346/1990, il portatore di *handicap* godeva di una franchigia fino ad un miliardo di lire. La relativa norma (art. 7, comma 2-*bis*, è stata abrogata dalla legge n. 286/2006.

³ Per le **successioni apertesi tra il 25.10.2001 ed il 3/10/2006**: imposta di successione abrogata; imposte ipotecaria e catastale soltanto sugli immobili.

⁴ Come precisato nella circolare Min. Fin. 16/11/2000, n. 207/E, la presunzione è da intendersi riferita al valore relativo alla quota devoluta a ciascun beneficiario.

Per *mobilia* si intende l'insieme dei beni mobili destinati all'uso o all'ornamento delle abitazioni, compresi i beni culturali non vincolati (art. 9 T.U.)

⁵ L'art. 1, comma 51, della legge 24/11/2006, n. 286, di conversione del d.l. n. 262/2006, prevede un aggiornamento con cadenza quadriennale, tramite decreto ministeriale, degli importi esenti, tenendo conto dell'indice del costo della vita.

⁶ Deve trattarsi di minorazione che abbia ridotto l'autonomia personale, correlata all'età, in modo da rendere necessario un intervento assistenziale permanente, continuativo e globale nella sfera individuale o in quella di relazione. Il relativo accertamento è delegato all'unità sanitaria locale. Tuttavia ai fini dell'ottenimento delle agevolazioni fiscali, è possibile allegare alla dichiarazione di successione una dichiarazione sostitutiva di atto notorio che autocertifichi la situazione di *handicap* grave.

La **Circolare 3/E dell'Agenzia delle entrate in data 22/1/2008**, ha precisato che:

- le franchigie non sono tra loro cumulabili;
- non si applica alcuna franchigia di imposta – con la sola eccezione dei portatori di handicap grave – qualora non ricorra, tra *de cuius* e beneficiario, alcun rapporto di coniugio o di parentela (in linea retta all'infinito; in linea collaterale entro il secondo grado);
- l'imposta di successione è dovuta:
 - a) in presenza di franchigia, sul valore eccedente;
 - b) nei rimanenti casi, sul valore della quota o dei beni attribuiti.

Dichiarazione di successione:

- deve essere compilata tenendo conto non soltanto dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari (quadro B1) ma anche di tutti gli altri beni facenti parte dell'asse ereditario (quadri B2, B3 e B4), delle donazioni effettuate agli eredi e legatari (quadro C) e delle passività (quadro D).

Non vi è obbligo di dichiarazione di successione se l'eredità è devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta del defunto e l'attivo ereditario ha un valore non superiore a lire cinquantamillioni (ora € **25.822,84**) e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari, salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie queste condizioni vengano a mancare (art. 28, settimo comma, d. lgs. n. 346/90).

Il mancato coordinamento della nuova normativa con quella previgente resuscitata comporta effetti distorti, quali il fatto che la franchigia di € 1.000.000 ora prevista per il coniuge e parenti in linea retta non li esenta comunque dall'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione, anche in mancanza di imposizione successoria, nei seguenti casi:

- asse ereditario superiore ad € 25.822,84;
- presenza di beni immobili (indipendentemente dal loro valore).

Per l'omissione della presentazione della dichiarazione di successione, nel caso di imposta non dovuta è infatti prevista una sanzione amministrativa da Lire 500.000 a Lire 2.000.000 (art. 50 d. lgs. n. 369/90).

Non vanno indicati nella dichiarazione di successione i **beni alienati** dal defunto **negli ultimi sei mesi**, in quanto l'art. 10 del d.lgs. n. 346/980 non era più in vigore alla data del 24/10/2001, essendo stato abrogato dall'art. 69 della legge n. 342/2000.

L'autoliquidazione dei tributi da parte di eredi e legatari è limitata alle imposte ipotecaria, catastale e di bollo, alla tassa ipotecaria (art. 11. d.l. n. 79/1997, convertito in legge n. 140/1997), mentre l'imposta di successione verrà liquidata dalla competente agenzia delle entrate (art. 33 d.lgs. n. 346/90).

La novella legislativa (art. 1, comma 52, lettera *b*), legge n. 286/2006 di conversione del d.l. n. 262/2006) ha invece abrogato la possibilità di anticipato volontario pagamento dell'imposta di successione, in vita, da parte dello stesso titolare dei beni e diritti (art. 12, commi 1 *bis* e 1 *ter* d. lgs. n. 346/1990).

E' reintrodotta la possibilità di **dilazione di pagamento** dell'imposta di successione in 5 anni (art. 38 T.U.)

Sono inoltre abrogati i commi da 1 a 2-*quater* dell'art. 7 ed i commi da 1 a 3 dell'art. 56 del d. lgs. n. 346/1990 (art. 1, comma 52, lettere *a*) e *c*), legge n. 286/2006 di conversione del d.l. n. 262/2006).

Si tratta della tassazione sul valore globale dei beni, delle aliquote e della franchigia vigenti nel 2001 (ora disciplinati dalla nuova normativa), nonché della previsione di esenzione fino a Lire un miliardo per il beneficiario discendente in linea retta minore di età e per il beneficiario portatore di *handicap* riproposta comunque, in forma diversa, dalla finanziaria 2007).

Termine di presentazione della dichiarazione di successione: **dodici mesi**⁷.

⁷ Il termine di sei mesi previsto dall'art. 31 del d. lgs. n. 346/1990, nel testo vigente alla data del 24/10/2001, è stato modificato dall'art. 1, comma 78, della legge finanziaria 2007.

La proroga del termine a un anno era stata introdotta nel T.U. 346/1990 successivamente alla data indicata, per effetto della modifica di cui all'art. 39, comma 14-sexies d.l. 30/9/2003 n. 269, convertito con legge 24/11/2003, n. 326 ed era rimasto in vigore nel periodo compreso tra il 26 novembre 2003 ed il 2 ottobre 2006.

Con l'entrata in vigore invece della legge di conversione del d. l. 3/10/2006, n. 262, il termine era stato temporaneamente ridotto a sei mesi, ora ripristinato a dodici per effetto della finanziaria, con riferimento retroattivo a tutte le successioni apertesi dal 3 ottobre 2006.

Ufficio competente:

- Agenzia delle entrate (già ufficio del registro) nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto (art. 6 T.U.);
- per il **defunto residente all'estero**, ufficio nella cui circoscrizione era fissata l'ultima residenza o, se non conosciuta, l'ufficio di Roma (art. 15, terzo comma, legge 18/10/2001, n. 383).

Base imponibile:

- per gli **immobili**: valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione (art. 14 T.U.) e, per i fabbricati iscritti in catasto con attribuzione di rendita e per i terreni non edificabili, il cd. "valore catastale" (art. 34, quinto comma, T.U.);
- per le **aziende**: valore complessivo, alla data di apertura della successione, dei beni e dei diritti che le compongono, al netto delle passività. Se il defunto era obbligato alla redazione dell'inventario di cui all'art. 2217 del codice civile, si ha riguardo alle attività e alle passività indicate nell'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti successivamente intervenuti (art. 15 T.U.). Dopo la modifica introdotta dall'art. 69, primo comma, della legge n. 342/2000, non rileva più il valore dell'avviamento, come confermato peraltro dall'art. 1, comma 78, della legge finanziaria 2007.
- per **azioni, titoli, quote di partecipazione al capitale** di enti diversi dalle società, non quotate in borsa, né negoziati al mercato ristretto, nonché per le quote di società non azionarie, comprese le società semplici e le società di fatto: il valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ovvero, in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività (art. 16 T.U.)⁸. Non rileva più l'avviamento a seguito della modifica introdotta dall'art. 69, primo comma, della legge n. 342/2000, come confermato peraltro dall'art. 1, comma 78, della legge finanziaria 2007.

Passività deducibili (artt. 20 - 24 T.U.):

- **debiti** del defunto esistenti alla data di apertura della successione, comprese le somme dovute al coniuge divorziato, a seguito di sentenza di scioglimento di matrimonio o di cessazione di effetti civili dello stesso. Sono deducibili nei limiti ed alle condizioni previste dagli artt. 21, 22 e 23 del T.U..
- **spese mediche e chirurgiche** relative al defunto negli ultimi sei mesi di vita sostenute dagli eredi, comprese quelle per ricoveri, medicinali e protesi, sono deducibili a condizione che risultino da regolari quietanze, anche se di data anteriore all'apertura della successione.
- **spese funerarie** risultanti da regolari quietanze sono deducibili in misura non superiore a lire due milioni (ora € 1.032,91).

Divieti (art. 48 t.u.): nel caso in cui non sia stata fornita la prova della presentazione della dichiarazione di successione, anche dopo il termine di decadenza di cinque anni o non sia stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era l'obbligo di presentare la dichiarazione, vigono in particolare i seguenti **divieti**:

- per i **pubblici ufficiali** di compiere atti relativi a trasferimenti a causa di morte;
- per i **debitori** del defunto ed i detentori di beni che gli appartenevano, di pagare le somme dovute o consegnare i beni detenuti a eredi, legatari e aventi causa, comunicando poi successivamente per iscritto all'agenzia delle entrate l'avvenuto pagamento;
- per le aziende e **istituti di credito, società** ed enti che emettono azioni, obbligazioni, cartelle, certificati ed altri titoli di qualsiasi specie, di provvedere ad annotazioni nelle loro scritture e ad operazioni concernenti i titoli trasferiti.

⁸ Per determinare le imposte da applicare alle plusvalenze, in caso di acquisto per successione, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione (art. 68, comma 6, TUIR). Telefisco 2008 precisa che, se il titolo è dichiarato ai fini dell'imposta di successione (ancorché non sconti l'imposta perché compreso nella franchigia del beneficiario), si deve assumere come costo, ai fini del conteggio della plusvalenza, quello dichiarato o definito ai fini dell'imposta sulle successioni. Nel caso di trasferimento di titoli esenti da imposta sulle successioni, invece, si assume come costo il valore normale dei titoli alla data di apertura della successione.

Le **cassette di sicurezza** possono essere aperte dai concessionari solo apponendo la loro firma su apposito registro tenuto dai concedenti e dichiarando per iscritto, sul registro,, l'esistenza in vita delle eventuali altre persone aventi facoltà di aprirle.

Dopo la morte del concessionario o di uno dei concessionari, possono essere aperte solo alla presenza di un funzionario dell'Amministrazione finanziaria o di un notaio, che redige l'inventario.

I **benefici "prima casa"** tornano ad essere disciplinati dall'art. 69, terzo comma, della legge 21 novembre 2000, n. 342. Riguardano soltanto le imposte ipotecarie e catastali (non l'imposta di successione); spettano quando sussistono i requisiti richiesti anche in capo ad un solo beneficiario; sono cumulabili con gli omonimi benefici previsti per l'imposta di registro nel caso di acquisto di prima casa; devono essere richiesti con dichiarazione inserita nella dichiarazione di successione⁹.

L'art. 69, commi 3 e 4, reca una norma agevolativa non suscettibile di interpretazione estensiva: i benefici prima casa si applicano pertanto solo a successioni e donazioni, ma non agli atti a titolo gratuito, né ai vincoli di destinazione, non espressamente contemplati dalla norma (**Circ. Agenzia entrate 22/1/2008, n. 3/E**).

Sono **esenti** da imposte di successione, ipotecaria e catastale:

- i **trasferimenti a favore di Stato, regioni, province, comuni, enti** pubblici, fondazioni, associazioni riconosciute aventi come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle Onlus e fondazioni previste dal d. lgs. emanato in attuazione della legge n. 461/1998 (art. 3 d. lgs. n. 346/1990; artt. 1 e 10 d.lgs. n. 347/90); i trasferimenti a favore di enti pubblici, fondazioni o associazioni legalmente riconosciute diversi da quelli citati, se disposti per le finalità sopra indicate.

Sono **esenti** da imposta di successione (e anche da imposte ipotecarie e catastali) i trasferimenti a favore di movimenti e **partiti politici** (art. 3 d. lgs. n. 346/1990).

Sono **esenti**¹⁰ da imposta di successione (e da imposta di donazione¹¹) i **passaggi generazionali delle aziende di famiglia** (art. 3 comma 4-ter TUS) e, pertanto, i trasferimenti effettuati, anche tramite patti di famiglia, a favore dei **discendenti** e del **coniuge**¹², di

- **aziende** o rami di esse;

- **partecipazioni in società di persone** (sempre, purché ricorrano gli ulteriori requisiti indicati dall'art. 3, comma 4-ter, TUS);

- **partecipazioni in s.p.a., s.p.a.a., s.r.l., cooperative e società di mutua assicurazione** residenti nel territorio dello Stato, limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ex art. 2359, comma 1, c.c. (cfr. **Circ. 22/1/2008, n. 3/E**).

Se nell'azienda sono compresi beni immobili, l'esenzione si estende anche alle **imposte ipotecarie e catastali**¹³

L'esenzione non trova applicazione nei casi in cui beneficiario sia un soggetto societario o una persona fisica che non sia coniuge o discendente del dante causa (**Circ. Agenzia entrate 22/1/2008, n. 3/E**).

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, apposita dichiarazione in tal senso.

Ovviamente se il valore complessivo dell'asse ereditario rientra nella franchigia prevista per i discendenti ed il coniuge, non vi è alcun vantaggio nel chiedere l'applicazione di questa esenzione, anche se la stessa prescinde dalla franchigia.

Decorrenza dell'agevolazione¹⁴: l'art. 3, comma 4-ter TUS si applica

- alle successioni aperte dal 3/10/2006;

⁹ Con circolare 7/5/2001, n. 44/E, il Ministero ha predisposto una dichiarazione sostitutiva per la richiesta del beneficio, pur riconoscendo sufficiente la dichiarazione contenuta nella dichiarazione di successione.

¹⁰ L'esenzione è stata introdotta dall'art. 1, comma 78, della legge finanziaria 27/12/2006, n. 296, entrato in vigore il 1° gennaio 2007, che ha introdotto un nuovo ultimo comma all'art. 3 del d. lgs. n. 346/1990.

¹¹ Ai sensi del richiamo contenuto nell'art. 55, comma 2, del D. Lgs. n. 346/1990.

¹² L'estensione del beneficio al coniuge è stata introdotta con l'art. 1, comma 31, della legge 24/12/2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), in vigore dal 1° gennaio 2008, che ha modificato in tal senso l'art. 3, comma 4-ter, del T.U. sulle successioni e donazioni D. Lgs. n. 346/1990.

¹³ In virtù del richiamo all'art. 3 del d.lgs. n. 346/1990 effettuato dagli artt. 1, secondo comma, e 10, terzo comma, del d.lgs. n. 347/90. In tal senso anche l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate 22/1/2008, n. 3/E.

¹⁴ Circ. Agenzia entrate 22/1/2008 n. 3/E.

- agli atti tra vivi a titolo gratuito fatti, scritture private autenticate e non autenticate presentate per la registrazione dal 1/1/2007 (data di entrata in vigore della legge finanziaria 2007) (**Circ. Agenzia entrate 22/1/2008 n. 3/E**);
- dal 1/1/2008 ai trasferimenti in favore del coniuge del dante causa (data di entrata in vigore della legge finanziaria 2008).

Sanzioni per il mancato rispetto di detta condizione:

- *decadenza* dal beneficio (che può essere anche parziale in caso di cessione di ramo di azienda, purché prosegua l'esercizio dell'attività di impresa). Il conferimento di azienda o di partecipazione in altra società non è causa automatica di decadenza, se effettuato in:

- a) società di persone,
 - b) società di capitali, purché le azioni o quote assegnate consentano di conseguire o integrare il controllo ex art. 2359 comma 1 n. 1 c.c. (**Circ. 22/1/2008, n. 3/E**). Allo stesso modo deve intendersi soddisfatto il requisito della prosecuzione dell'attività di impresa in caso di trasformazione, fusione e scissione che diano origine a società di persone o a società di capitali, ma con detenzione di partecipazione di controllo.
- pagamento dell'*imposta in misura ordinaria*,
 - *sanzione amministrativa* pari al 30% di ogni importo non versato (art. 13 d. lgs. n. 471/1997),
 - *interessi di mora* decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Sono **esenti** dall'imposta sulle successioni e donazioni, dalle imposte catastali e di bollo e soggetti alle sole imposte ipotecarie in misura fissa, i **giovani imprenditori agricoli** che si obblighino a coltivare o condurre direttamente i fondi rustici per almeno sei anni (art. 14, primo comma, legge 15/12/1998, n. 441), in relazione ai beni (compresi i fabbricati) costituenti l'azienda agricola, anche se condotta in forma di società di persone, oggetto di successione o di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado. I beneficiari devono rivestire i seguenti requisiti:

- a) coltivatori diretti ovvero imprenditori agricoli a titolo principale, che non hanno ancora compiuto i quaranta anni, iscritti alle relative gestioni previdenziali, o a condizione che siiscrivano entro tre anni dal trasferimento;
- b) giovani che non hanno ancora compiuto i quaranta anni a condizione che acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale entro ventiquattro mesi dal trasferimento, iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

Per i **terreni agricoli e montani**, il totale delle imposte ipotecarie e catastali (pare esclusa l'imposta di successione) non può eccedere il valore fiscale dei terreni (art. 14 della legge 18/10/2001, n. 383)¹⁵.

Non concorrono a formare l'attivo ereditario, tra l'altro:

- i **titoli** del debito pubblico (bot e certificati del tesoro), gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, nonché ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti dall'imposta da norme di legge;
- i **veicoli** iscritti nel P.R.A. (art. 12 d. lgs. n. 346/90). Sono invece soggetti a tassazione navi e aerei (art. 15 T.U.);
- **beni culturali vincolati** prima dell'apertura della successione, per i quali siano stati assolti gli obblighi di conservazione e protezione (art. 13 d. lgs. n. 346/90, che contiene anche una disciplina analitica).

Riduzione dell'imposta:

- se la **successione è aperta entro cinque anni da altra successione o da una donazione** avente per oggetto gli stessi beni e diritti, l'imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di un decimo per ogni anno o frazione di anno; se nella successione non sono compresi tutti i beni e diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni o diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe (art. 25, comma 1, T.U.);
- se nell'attivo ereditario sono compresi **beni immobili culturali** di cui all'art. 13, non sottoposti anteriormente all'apertura della successione al vincolo, l'imposta dovuta dall'erede o legatario è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore (art. 25, comma 2, T.U., che detta una disciplina analitica);
- se nell'attivo ereditario sono compresi **fondi rustici**, incluse le costruzioni rurali, anche se non insistenti sul fondo, di cui all'art. 39 del T.U.I.R., **devoluti al coniuge, a parenti in linea retta o a fratelli o sorelle** del defunto, l'imposta dovuta dall'erede o legatario è ridotta dell'importo proporzionalmente

¹⁵ L'art. 1, comma 52 della legge 286/2006 di conversione del d.l. n. 262/2006 dispone l'abrogazione del solo comma 13 della legge 18 ottobre 2001 n. 383, riferito alla soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a lire duecentomilioni (ora € 103.291,38). La riduzione compete a condizione che l'erede o legatario sia coltivatore diretto, che la devoluzione avvenga nell'ambito di una famiglia diretto-coltivatrice e che l'esistenza di questi requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata alla dichiarazione della successione. È diretto-coltivatrice la famiglia che si dedica direttamente e abitualmente alla coltivazione dei fondi e all'allevamento e governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore al terzo di quella occorrente per le normali necessità della coltivazione del fondo e dell'allevamento e del governo del bestiame; ai fini del calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo (art. 25, comma 3, T.U.);

- se nell'attivo ereditario sono compresi **immobili** o parti di immobili **adibiti all'esercizio dell'impresa, devoluti al coniuge o a parenti in linea retta entro il terzo grado** del defunto nell'ambito di una **impresa artigiana familiare**, come definita dalla L. 8 agosto 1985, n. 443, e dall'art. 230-bis del codice civile, l'imposta dovuta è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a lire duecentomilioni (ora € 103.291,38), a condizione che l'esistenza dell'impresa familiare artigiana risulti dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di cui all'art. 5, comma 4, lettera a), del T.U.I.R.;

- se nell'attivo ereditario sono compresi, purché ubicati in **comuni montani con meno di cinquemila abitanti** o nelle frazioni con meno di mille abitanti anche se situate in comuni montani di maggiori dimensioni, **aziende, quote di società di persone o beni strumentali** di cui all'art. 40 del T.U.I.R., trasferiti **al coniuge o al parente entro il terzo grado** del defunto, l'imposta è ridotta dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo, a condizione che gli aventi causa proseguano effettivamente l'attività imprenditoriale per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Il beneficiario deve dimostrare detta condizione entro sessanta giorni dalla scadenza del suindicato termine mediante dichiarazione da presentare presso l'ufficio competente ove sono registrate la denuncia o l'atto; in mancanza di tale dimostrazione il beneficiario stesso è tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria con gli interessi di mora, decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Per il pagamento dell'imposta di successione relativa all'ipotesi di cui al presente comma si applicano le disposizioni previste dall'art. 38 (art. 25, comma 4, T.U).

Coacervo tra donazioni e successioni.

A norma dell'art. 8 del TUS, *"il valore globale dell'asse ereditario è maggiorato 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 3¹⁶ ed escluse quelle indicate all'art. 1, comma 4 e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59; il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati è maggiorato di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario.*

Per valore attuale delle donazioni anteriori si intende il valore dei beni e dei diritti donati alla data di apertura della successione, riferito alla piena proprietà anche per i beni donati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento."

Con riferimento al primo comma del suddetto articolo, a norma del quale il coacervo opera "ai soli fini della determinazione delle tariffe applicabili":

- ci si è chiesti se nel resuscitato TUS, con la reintroduzione dell'imposta di successione a partire dal 3/10/2006, il coacervo avesse ragione di sussistere, in assenza della progressività nell'imposizione successoria;

- si è osservato che l'unica possibile valenza del coacervo era necessariamente limitata all'erosione delle franchigie;

- non appariva ragionevole concludere per l'inapplicabilità del coacervo, quando lo stesso permane tra più donazioni (art. 57 d. lgs. n. 346/90);

- ci si è chiesti se le donazioni da considerare ai fini del coacervo comprendessero anche quelle fatte nel periodo temporale di abolizione dell'imposta di successione (25/10/2001 – 29/11/2006).

Le suddette incertezze interpretative sembrano ora trovare risposta nella **Circolare Agenzia delle entrate 22/1/2008, n. 3/E:**

a) il disposto dell'art. 8 – rimasto immutato nella formulazione anche dopo le modifiche introdotte con legge n. 342/2000 - deve logicamente riferirsi non più alla determinazione delle aliquote, stabilite in misura proporzionale, bensì all'applicazione delle franchigie;

b) ai fini del coacervo, rilevano tutte le donazioni pregresse poste in essere dal de cuius, comprese quelle compiute nel periodo in cui l'imposta sulle successioni e donazioni era stata abrogata, in quanto, in quel periodo, sussisteva pur sempre un regime impositivo, alternativo a quello abrogato (appli-

¹⁶ A norma dell'art. 26 del D.P.R. n. 131/1986, la presunzione di liberalità opera per i trasferimenti di immobili e di partecipazioni sociali di valore superiore a £. 350.000.000, tra coniugi ovvero parenti in linea retta o considerati tali ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni.

cazione, sul valore eccedente la franchigia, delle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso – art. 13 legge 383/2001);

c) le donazioni pregresse rilevano nei limiti di valore in cui il beneficiario abbia usufruito della franchigia. Tale valore deve essere attualizzato, avendo riguardo al valore normale dei beni e dei diritti alla data di apertura della successione.

d) nel computo non vanno comprese, per l'espressa testuale esclusione prevista dall'art. 8 TUS:

- donazioni e liberalità di cui agli artt. 742¹⁷ e 783¹⁸ c.c. (art. 1, comma 4, TUS)
- donazioni registrate gratuitamente ex art. 3 TUS (art. 55, comma 2 TUS);
- donazioni con pagamento dell'imposta in misura fissa (art 59 TUS: beni culturali vincolati, beni o diritti dichiarati esenti a norma di legge).
- i beni donati in vita dal defunto sono comunque esclusi dalla determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione;
- il coacervo riguarda non solo le donazioni, ma anche gli atti a titolo gratuito e la costituzione di vincoli di destinazione stipulati a partire dal 29/11/2006;
- le franchigie non operano ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale, aventi rilevanza autonoma rispetto all'imposta di successione, in quanto correlate ai servizi di pubblicità immobiliare.

Eredità giacente. L'art. 1, comma 260, della legge 27/12/2006, n. 296 (finanziaria 2007) prevede, allo scopo di devolvere allo Stato i beni vacanti o derivanti da eredità giacenti, l'emanazione di un decreto entro il 30/6/2007, contenente i criteri per l'acquisizione di dati ed informazioni rilevanti ai fini dell'individuazione di detti beni.

Al possesso esercitato sugli immobili vacanti o derivanti da eredità giacenti si applica l'art. 1163 c.c. (ossia possesso non idoneo per l'usucapione) sino a quando il terzo esercente attività corrispondente al diritto di proprietà o ad altro diritto reale non notifichi all'Agenzia del demanio di essere in possesso del bene vacante o derivante da eredità giacenti.

Nella comunicazione inoltrata all'Agenzia del demanio gli immobili sui quali è esercitato il possesso corrispondente al diritto di proprietà o ad altro diritto reale devono essere identificati descrivendone la consistenza mediante la indicazione dei dati catastali.

Problematiche:

- solidarietà passiva tra i beneficiari? In caso negativo, possibilità di dilazionare la singola quota?
- modello di dichiarazione?
- dichiarazione unica per l'intero asse?

¹⁷ Art 742 c.c. – Spese non soggette a collazione:.” Non sono soggette a collazione le spese di mantenimento e di educazione e quelle sostenute per malattia, né quelle ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze.

Le spese per il corredo nuziale e quelle per l'istruzione artistica o professionale sono soggette a collazione solo per quanto eccedono notevolmente la misura ordinaria, tenuto conto delle condizioni economiche del defunto.

Non sono soggette a collazione le liberalità previste dal secondo comma dell'art. 770 c.c.. (ossia la liberalità che si suole fare in occasione di servizi resi o comunque in conformità agli usi).

¹⁸ Si tratta della donazione di modico valore. La modicità deve essere valutata anche in rapporto alle condizioni economiche del donante.

IMPOSTA SULLE DONAZIONI

L'imposta di donazione non colpisce il valore globale dell'atto di donazione, ma le attribuzioni a favore dei singoli donatari.

Per le **aliquote** cfr. tabella.

Analogamente a quanto previsto per l'imposta di successione, anche per donazioni, atti a titolo gratuito e vincoli di destinazione, è previsto il sistema delle franchigie (Circ. 22/1/2008 n. 3/E). La **franchigia** è attualmente riservata soltanto a:

- coniuge e parenti in linea retta, per l'importo di € 1.000.000,00 per ciascun beneficiario¹⁹;
- fratelli e sorelle, per l'importo di € 100.000,00 per ciascun beneficiario;
- portatori di handicap grave, per l'importo di € 1.500.000,00.

Le franchigie si applicano con riferimento al valore globale netto dei beni e diritti trasferiti.

TRASFERIMENTI A TITOLO GRATUITO DI BENI E DIRITTI COSTITUZIONE DI VINCOLI DI DESTINAZIONE

sul valore globale dei beni e diritti,

al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli ex art. 58/1 T.U.

OPPURE

al valore dei beni o diritti attribuiti se la donazione è fatta congiuntamente a più soggetti

o

se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi

Nell'ipotesi di più beneficiari, le franchigie sono fruibili per intero da ciascun beneficiario (Circ. 22/1/2008 n. 3/E). Le franchigie non operano invece ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali.

Per la registrazione di atti non assoggettati a tassazione in virtù dell'applicazione delle franchigie, è dovuta l'imposta in misura fissa (Circ. 22/1/2008 n. 3/E; Circ. 18/10/2001), ex art. 41. Comma 2, TUR, in base al quale l'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa.

BENEFICIARIO	FRANCHIGIA	IMPOSTA DI DONAZIONE	IPOTECARIA	CATASTALE
Coniuge e parenti in linea retta	€ 1.000.000 per ciascun beneficiario	4% sull'eccedenza	2% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.	1% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.
Fratelli e sorelle	€ 100.000 per ciascun beneficiario	6% sull'eccedenza	2% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.	1% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.
Parenti fino al quarto grado Affini in linea retta Affini in linea collaterale fino al 3° grado	Nessuna	6%	2% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.	1% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.
Altri soggetti	Nessuna	8%	2% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.	1% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.
Portatore di <i>handicap</i> riconosciuto grave ex legge 5/2/1992, n. 104 ²⁰	€ 1.500.000	Aliquota corrispondente al rapporto di parentela	2% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.	1% oppure € 168 se prima casa per almeno un beneficiario.

¹⁹ L'art. 1, comma 51, della legge 24/11/2006, n. 286, di conversione del d.l. n. 262/2006, prevede un aggiornamento con cadenza quadriennale, tramite decreto ministeriale, degli importi esenti, tenendo conto dell'indice del costo della vita.

²⁰ V. note riferite alla tabella sull'imposta sulle successioni.

Sono **esenti** da imposta di donazione i **passaggi generazionali delle aziende di famiglia** (art. 3 comma 4-ter TUS)²¹.

I **benefici "prima casa"** tornano ad essere disciplinati dall'art. 69, terzo comma, della legge 21 novembre 2000, n. 342. Riguardano soltanto le imposte ipotecarie e catastali (non l'imposta di donazione); spettano quando sussistono i requisiti richiesti anche in capo ad un solo beneficiario; sono cumulabili con gli omonimi benefici previsti per l'imposta di registro nel caso di acquisto di prima casa; devono essere richiesti nell'atto di donazione²².

- L'art. 2, comma 49, del d.l. n. 262/2006, precisa che l'imposta è determinata dall'applicazione delle aliquote sopra indicate al valore globale dei beni e dei diritti, "al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'articolo 58, comma 1", del d. lgs. n. 346/1990. Nel caso di donazione modale, pertanto, l'imposta di donazione è applicata sul valore netto dall'onere previsto a carico del beneficiario; se si tratta di onere a favore di terzi, questo si considera, ai sensi dell'art. 58, comma 1, t.u., come liberalità a favore dei terzi medesimi (come tale assoggettata a distinta tassazione). L'art. 58, comma 1, 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 (**Circ. 22/1/2008, n. 3/E**).

Base imponibile:

- Ai sensi dell'art. 56, comma 4, del d. lgs. n. 346/1990, "il valore dei beni e dei diritti donati è determinato a norma degli articoli da 14 a 19 e dell'articolo 34, commi 3, 4 e 5", del t.u. Ciò comporta, in particolare:

a) relativamente agli immobili, valore venale in comune commercio, salvo la preclusione del potere di rettifica in caso di applicazione della c.d. valutazione automatica (su base catastale), esclusi i terreni edificabili;

b) relativamente ad aziende e partecipazioni in società, l'irrilevanza del valore di avviamento (cfr. gli artt. 15 e 16 del d. lgs. n. 346/1990, come modificati dall'art. 69, comma 1, della legge n. 342/2000, e l'art. 1, comma 78, della legge n. 296/2006, che ha inserito il comma 1-*bis* all'art. 8 del d. lgs. n. 346/1990).

Entrambe le regole a) e b) si applicano anche a donazioni, altri atti a titolo gratuito, costituzione di vincoli di destinazione (**Circ. Agenzia entrate 22/1/2008, n. 3/E**).

Non si applica il cd. *prezzo-valore* a donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli aventi per oggetto immobili abitativi trasferiti a persone fisiche, in quanto l'art. 1 comma 497 legge n. 266/2005 rinvia solo all'art. 52, commi 4 e 5 TUR e non alle analoghe disposizioni del TUS.

A norma dell'art. 56, comma 5, ultimo periodo, del d. lgs. n. 346/1990, riferito all'ipotesi in cui l'atto gratuito sia **soggetto ad IVA**, è detratta, se alla richiesta di registrazione dell'atto di donazione è allegata la fattura, l'imposta sul valore aggiunto afferente la cessione. Trattandosi di donazione registrata con il c.d. adempimento unico, la fattura dovrà essere conservata dal notaio rogante.

- A norma dell'art. 2, commi 47 e 49, del d.l. n. 262/2006, e dell'art. 1, comma 1, del d. lgs. n. 346/1990, le **liberalità indirette** (ed in genere le attribuzioni gratuite), contenute in atti soggetti a registrazione, sono assoggettati ad imposta di donazione.

- Ai sensi dell'art. 56-*bis* del d. lgs. n. 346/1990, come aggiunto dall'art. 69 della legge n. 342/2000, salva l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli articoli 742 (spese non soggette a collazione) e 783 (donazioni di modico valore) del codice civile, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni (non contenute in atti soggetti a registrazione) e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente in presenza di entrambe le seguenti condizioni:

a) quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;

b) quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di euro 180.759,91.

Alle suddette liberalità l'art. 56-*bis* dichiara applicabile l'aliquota del sette per cento, da calcolare sulla parte dell'incremento patrimoniale che supera l'importo di euro 180.759,91. Le medesime liberalità possono essere registrate volontariamente, ai sensi dell'articolo 8 del d.p.r. n. 131/1986. In tale caso si applica l'imposta con le aliquote ordinarie. Queste ultime disposizioni, pur non espressamente abrogate, non appaiono coordinate con la nuova disciplina, in particolare nella determinazione delle aliquote

²¹ Cfr. sopra in tema di imposta di successione.

²² Con circolare 7/5/2001, n. 44/E, il Ministero ha predisposto una dichiarazione sostitutiva per la richiesta del beneficio, pur riconoscendo sufficiente la dichiarazione contenuta nella dichiarazione di successione.

e delle franchigie (comma 49), ed appare dubbia quindi la sua attuale vigenza nei termini sopra riportati; probabilmente un'interpretazione sistematica conduce a ritenere applicabili, alle suddette liberalità indirette, le nuove aliquote e franchigie previste dalla legge n. 286/2006.

- Ai sensi dell'art. 1, comma 4-bis, del d. lgs. n. 346/1990, come introdotto dall'art. 69 della legge n. 342/2000, "Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre *liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende*, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'*imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto*".

Presupposto indispensabile per l'inapplicabilità dell'imposta di donazione alle "liberalità collegate" è pertanto:

1) - la circostanza che il collegamento sussista con un atto di trasferimento o costituzione di diritti immobiliari, o con un atto di trasferimento di azienda;

2) - l'ulteriore circostanza che il suddetto atto di trasferimento sia assoggettato ad imposta di registro proporzionale o ad imposta sul valore aggiunto.

Conseguentemente, nei soli casi in cui - in base all'art. 10, n. 8-ter, del d.p.r. n. 633/1972 - non trova applicazione né l'imposta di registro proporzionale né l'IVA, la liberalità collegata sarà assoggettata ad imposta di donazione.

- Ai sensi dell'art. 55, comma 2, del d. lgs. n. 346/1990, gli atti previsti dall'art. 3 del medesimo t.u. sono **registrati gratuitamente**. In particolare:

a) - non sono soggetti all'imposta di donazione i trasferimenti - a titolo di donazione o altra liberalità - a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di 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, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (O.N.L.U.S.) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461 (art. 3, comma 1, del d. lgs. n. 346/1990);

b) - i trasferimenti - a titolo di donazione o altra liberalità - a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta di donazione se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma, quindi l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità (art. 3, comma 2, del d. lgs. n. 346/1990). In tali casi il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione della donazione, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal donante. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata (art. 3, comma 3, del d. lgs. n. 346/1990);

c) - non sono soggetti all'imposta di donazione i trasferimenti - a titolo di donazione o altra liberalità - a favore di movimenti e partiti politici (art. 3, comma 4-bis, del d. lgs. n. 346/1990, come aggiunto dall'art. 5 della legge 3 giugno 1999, n. 157).

In tutti i suddetti casi, vi è esenzione da imposta sulle donazioni ai sensi del menzionato art. 3; vi è altresì esenzione da imposte ipotecarie e catastali (art. 1, comma 2, e art. 10, comma 3, del d. lgs. n. 347/1990).

- Ai sensi dell'art. 59 del d. lgs. n. 346/1990, **l'imposta di donazione** si applica nella **misura fissa** prevista per l'imposta di registro (quindi attualmente euro 168):

a) per le donazioni di *beni culturali vincolati* di cui all'art. 12, lettera g), a condizione che sia presentata al competente ufficio dell'agenzia delle entrate l'attestazione prevista dall'art. 13, comma 2, salvo quanto stabilito nei commi 3, 4 e 5 dello stesso articolo;

b) per le donazioni di ogni altro *bene* o diritto *dichiarato esente* dall'imposta a norma di legge, ad eccezione dei **titoli del debito pubblico** e dei **titoli di stato** (che devono quindi ritenersi soggetti alla normale imposizione proporzionale, salve le franchigie).

Se i beni di cui sopra sono compresi insieme con altri beni o diritti in uno stesso atto di donazione, del loro valore non si tiene conto nella determinazione dell'imposta di donazione.

- Ai sensi dell'art. 59-bis del d. lgs. n. 346/1990, come introdotto dall'art. 57 del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, non sono soggette ad imposta di donazione, che nella ipotesi di cui all'articolo 59, comma 3, le donazioni di **veicoli** iscritti nel pubblico registro automobilistico. Ciò significa che l'imposta di donazione si applica, invece, quando i suddetti veicoli sono compresi insieme con altri beni o diritti in uno stesso atto di donazione (ma, deve ritenersi, senza tener conto del valore dei veicoli medesimi).

- Riguardo alle **riduzioni di imposta** previste dall'art. 25 del d. lgs. n. 346/1990, l'art. 25, comma 4-ter, come introdotto dall'art. 69 della legge n. 342/2000, fa salva l'applicabilità solo dell'agevolazione di cui all'art. 25, comma 4-bis, alle donazioni. Tale disposizione è successiva a quella contenuta nell'art. 56, comma 5, del d. lgs. n. 346/1990, che era stata da ultimo modificata dall'art. 11 del d.l. 28 marzo 1997, n. 79. Tuttavia, non sembra che intento del legislatore sia stato quello di eliminare l'applicabilità delle riduzioni di imposta alle donazioni; probabilmente, l'oscura formulazione del suddetto comma 4-ter è solo frutto di un difetto di coordinamento.

Le riduzioni di imposta - salvi i dubbi sopra esposti - sono quindi le seguenti:

a) - se la **donazione è effettuata entro cinque anni** da successione o donazione avente per oggetto gli stessi beni e diritti, l'imposta è ridotta di un importo inversamente proporzionale al tempo trascorso, in ragione di un decimo per ogni anno o frazione di anno; se nella donazione non sono compresi tutti i beni e diritti oggetto della precedente successione o donazione o sono compresi anche altri beni o diritti, la riduzione si applica sulla quota di imposta proporzionale al valore dei beni e dei diritti compresi in entrambe (art. 25, comma 1, t.u.);

b) - se nella donazione sono compresi **beni immobili culturali**, non sottoposti anteriormente alla donazione medesima al vincolo, l'imposta dovuta dal donatario al quale i beni sono attribuiti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore. Il donatario deve presentare l'inventario dei beni per i quali ritiene spettante la riduzione, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e ambientali, il quale attesta per ogni singolo bene l'esistenza delle caratteristiche di culturalità; l'attestazione deve essere allegata alla donazione. L'accertamento positivo delle caratteristiche di cui alla predetta legge comporta la sottoposizione dell'immobile al vincolo ivi previsto (art. 25, comma 2, t.u.);

c) - se nella donazione sono compresi **fondi rustici**, incluse le costruzioni rurali, anche se non insistenti sul fondo, di cui all'art. 39 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917, attribuiti al coniuge, a parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del donante, l'imposta dovuta dal donatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore ad euro 103.291,38. La riduzione compete a condizione che il donatario sia coltivatore diretto, che la devoluzione avvenga nell'ambito di una famiglia diretto-coltivatrice e che l'esistenza di questi requisiti risulti da attestazione dell'ufficio regionale competente allegata alla donazione. È diretto-coltivatrice la famiglia che si dedica direttamente e abitualmente alla coltivazione dei fondi e all'allevamento e governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore al terzo di quella occorrente per le normali necessità della coltivazione del fondo e dell'allevamento e del governo del bestiame; ai fini del calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo (art. 25, comma 3, t.u.);

d) - se nella donazione sono compresi **immobili** o parti di immobili **adibiti all'esercizio dell'impresa**, attribuiti al coniuge o a parenti in linea retta entro il terzo grado del donante nell'ambito di una **impresa artigiana familiare**, come definita dalla legge 8 agosto 1985 n. 443, e dall'art. 230-bis del codice civile, l'imposta dovuta dal donatario al quale sono attribuiti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore ad euro 103.291,38, a condizione che l'esistenza dell'impresa familiare artigiana risulti dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di cui all'art. 5, comma 4, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 (art. 25, comma 4, t.u.);

e) - se nella donazione sono compresi, purché ubicati in **comuni montani** con meno di cinquemila abitanti o nelle frazioni con meno di mille abitanti anche se situate in comuni montani di maggiori dimensioni, aziende, quote di società di persone o beni strumentali di cui all'art. 40 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917, trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del donante, l'imposta di donazione dovuta dal beneficiario è ridotta dell'importo proporzionale corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo, a condizione che gli aventi causa proseguano effettivamente l'attività imprenditoriale per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Il beneficiario deve dimostrare detta condizione entro sessanta giorni dalla scadenza del suindicato termine mediante dichiarazione da presentare presso l'ufficio competente ove sono registrate la denuncia o l'atto; in mancanza di tale dimostrazione il beneficiario stesso è tenuto al pagamento dell'imposta in misura ordinaria con gli interessi di mora, decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata (art. 25, comma 4-bis, t.u.).

- L'art. 2, comma 52, lettera d), del d.l. n. 262/2006 dispone l'abrogazione del solo art. 13, ma non degli artt. 14 ss. della legge n. 383/2001.

Pertanto è tuttora in vigore l'art. 16, comma 1, della legge n. 383/2001, ai sensi del quale "il beneficiario di un atto di donazione o di altra liberalità tra vivi, avente ad oggetto valori mobiliari inclusi nel campo di applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 5 del d. lgs. 21 novembre 1997, n. 461, ovvero un suo avente causa a titolo gratuito, qualora ceda i valori stessi entro i successivi cinque anni,

è tenuto al pagamento dell'imposta sostitutiva come se la donazione non fosse stata fatta, con diritto allo scomputo dall'imposta sostitutiva delle imposte eventualmente assolte in dipendenza della donazione.

Ai fini di quanto sopra, occorre distinguere tra:

a) – partecipazioni sociali qualificate (art. 67, lett. c): sono quelle che rappresentano una percentuale di diritti di voto superiore al 20 per cento, ovvero una partecipazione al capitale o patrimonio superiore al 25 per cento (rispettivamente 2 e 5 per cento per le partecipazioni quotate in mercati regolamentati). In caso di cessioni di dette partecipazioni, è stata abolita ogni forma di imposta sostitutiva, e quindi la disposizione antielusiva suindicata non trova applicazione;

b) – partecipazioni sociali non qualificate (art. 67, lett. c-bis): sono quelle che non superano la soglia sopra indicata; in questo caso è mantenuto il regime fiscale sostitutivo, quale attualmente previsto dall'art. 5, comma 2, del D. Lgs. n. 461 del 1997. Si applica, in questo caso, l'imposta sostitutiva con l'aliquota del 12,50 % sulla plusvalenza (calcolata con i criteri di cui all'art. 68, commi 5 e 6, del t.u.i.r.), e pertanto trova applicazione la disposizione antielusiva di cui all'art. 16, comma 1, della legge n. 383/2001.

- Ai sensi dell'art. 26 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 - nel testo risultante dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale di cui alla sentenza in data 25 febbraio 1999, n. 41, nonché dalle modifiche apportate dall'art. 69 della legge n. 342/2000 - i trasferimenti immobiliari, escluse le permutate aventi per oggetto immobili ma fino a concorrenza del minore dei valori permutati ed i trasferimenti di partecipazioni sociali, quando il valore della partecipazione o la differenza tra valore e prezzo siano superiori all'importo di euro 180.759,91, posti in essere tra coniugi ovvero tra parenti in linea retta o che tali siano considerati ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni si presumono donazioni, se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento, anche se richiesta successivamente alla registrazione, risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, al netto delle detrazioni spettanti.

Le parti contraenti devono dichiarare contestualmente se fra loro sussista o meno un rapporto di coniugio o di parentela in linea retta o che sia considerato tale ai sensi del comma 1 suindicato. In mancanza di tale dichiarazione il trasferimento si considera a titolo gratuito ove al momento della registrazione non risulti comprovata l'inesistenza del rapporto; tuttavia l'inesistenza del rapporto di coniugio o di parentela in linea retta può essere provata entro un anno dalla stipulazione dell'atto e in tale caso spetta il rimborso della maggiore imposta pagata.

La presunzione non opera per i conguagli pattuiti in sede di divisione e nelle vendite ai pubblici incanti. La presunzione di liberalità, se ricorre la condizione di cui al comma 1, vale anche per i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di immobili o di diritti reali di godimento sugli stessi da parte del coniuge o di un parente in linea retta dal precedente proprietario o titolare di diritto reale di godimento.

Coacervo nelle donazioni²³. Ai sensi dell'art. 57 del d. lgs. n. 346/1990, come modificato dall'art. 69 della legge n. 342/2000, il valore netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione (da intendersi, ora, come valore dei beni attribuiti a ciascun beneficiario) è maggiorato (ai soli fini, oggi, dell'erosione della franchigia) di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione, anteriormente fatti dal donante al donatario, comprese le donazioni presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Per valore delle donazioni anteriori si intende il valore attuale dei beni e dei diritti donati; si considerano anteriori alla donazione, se dai relativi atti non risulta diversamente, anche le altre donazioni di pari data. Negli atti di donazione e negli atti di compravendita di cui all'art. 26 del d.p.r. n. 131/1986 (quelli, cioè, a favore del coniuge o di parenti in linea retta), devono essere indicati gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari e i relativi valori alla data degli atti stessi.

Ai fini di quanto sopra, devono ritenersi comprese²⁴ anche le donazioni effettuate nel periodo intercorrente tra il 25 ottobre 2001 ed il 2 ottobre 2006; a ciò non osta l'irretroattività della nuova disciplina, poiché le donazioni pregresse non sono assoggettate a nuova imposizione, ma semplicemente considerate ai fini dell'erosione della franchigia applicabile alle nuove donazioni.

Considerato lo scopo ed i limiti del "coacervo", deve ritenersi che - poiché la franchigia sussiste solo nelle donazioni a favore del coniuge e di parenti in linea retta - il richiamo delle donazioni precedenti non sia necessario negli atti di donazione a favore di altri soggetti (quelle, cioè, in cui non vi è franchigia soggetta ad "erosione").

²³ Cfr. quanto esposto sull'argomento in tema di imposta sulle successioni.

²⁴ Cfr. quanto esposto in tema di coacervo tra donazioni e successioni.

Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tale indicazione si applica, a carico solidalmente dei donanti e dei donatari, la sanzione amministrativa pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta dovuta.

Come per le successioni, anche per le donazioni il coacervo rileva ai soli fini dell'applicazione delle franchigie e non per la determinazione della base imponibile.

Coacervo nelle donazioni²⁵. Ai sensi dell'art. 57 del d. lgs. n. 346/1990, come modificato dall'art. 69 della legge n. 342/2000, il valore netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione (da intendersi, ora, come valore dei beni attribuiti a ciascun beneficiario) è maggiorato (ai soli fini, oggi, dell'erosione della franchigia) di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione, anteriormente fatti dal donante al donatario, comprese le donazioni presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed *escluse* le donazioni di modico valore, le donazioni registrate gratuitamente ex art. 55 d. lgs. n. 346/90, le donazioni registrate a tassa fissa ex art. 59 d. lgs. n. 346/90.

Per valore delle donazioni anteriori si intende il **valore attuale** dei beni e dei diritti donati; si considerano anteriori alla donazione, se dai relativi atti non risulta diversamente, anche le altre donazioni di pari data. Negli atti di donazione e negli atti di compravendita di cui all'art. 26 del d.p.r. n. 131/1986 (quelli, cioè, a favore del coniuge e dei parenti in linea retta), devono essere indicati gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari e i relativi valori alla data degli atti stessi.

Ai fini di quanto sopra, devono ritenersi comprese²⁶ anche le donazioni effettuate nel periodo intercorrente tra il 25 ottobre 2001 ed il 2 ottobre 2006; a ciò non osta l'irretroattività della nuova disciplina, poiché le donazioni pregresse non sono assoggettate a nuova imposizione, ma semplicemente considerate ai fini dell'erosione della franchigia applicabile alle nuove donazioni.

Considerato lo scopo ed i limiti del "coacervo", deve ritenersi che - poiché la franchigia sussiste solo nelle donazioni a favore del coniuge, dei parenti in linea retta e dei fratelli- il richiamo delle donazioni precedenti non sia necessario negli atti di donazione a favore di altri soggetti (quelle, cioè, in cui non vi è franchigia soggetta ad "erosione").

Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tale indicazione si applica, a carico solidalmente dei donanti e dei donatari, la sanzione amministrativa pecuniaria da una a due volte la maggiore imposta dovuta.

Come per le successioni, anche per le donazioni il coacervo rileva ai soli fini dell'applicazione delle franchigie e non per la determinazione della base imponibile.

A dissipare le perplessità è intervenuta la **Circ. 22/1/2008, n. 3/E** a precisare che, ai fini del coacervo, gli atti pregressi rilevano tutti, a prescindere dal periodo nel quale siano stati stipulati, in quanto l'art. 57 non opera distinzioni. Rilevano quindi anche gli atti stipulati nel periodo tra il 25/10/2001 ed il 29/11/2006, così come rilevano anche gli atti di trasferimento a titolo gratuito e la costituzione di vincoli di destinazione. Rilevano poi le donazioni pregresse per le quali sia stata riconosciuta una franchigia di imposta che abbia assorbito in tutto o in parte l'imposta all'epoca dovuta; rilevano anche le donazioni pregresse non assoggettate a tassazione in considerazione del rapporto di parentela.

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 franchigie se per gli stessi è stata assolta l'imposta.

PATTI DI FAMIGLIA

Sono **esenti**²⁷ da imposta di successione (e da imposta di donazione²⁸) i trasferimenti effettuati, anche tramite i **patti di famiglia** di cui agli artt. 768-*bis* e seguenti c.c. a favore dei **discendenti** e del **coniuge**²⁹, di:

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

²⁵ Cfr. quanto esposto sull'argomento in tema di imposta sulle successioni.

²⁶ Cfr. quanto esposto in tema di coacervo tra donazioni e successioni.

²⁷ L'esenzione è stata introdotta dall'art. 1, comma 78, della legge finanziaria 27/12/2006, n. 296, entrato in vigore il 1° gennaio 2007, che ha introdotto un nuovo ultimo comma all'art. 3 del d. lgs. n. 346/1990.

²⁸ Ai sensi del richiamo contenuto nell'art. 55, comma 2, del D. Lgs. n. 346/1990.

²⁹ L'estensione del beneficio al coniuge è stata introdotta con l'art. 1, comma 31, della legge 24/12/2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), in vigore dal 1° gennaio 2008, che ha modificato in tal senso l'art. 3, comma 4-*ter*, del T.U. sulle successioni e donazioni D. Lgs. n. 346/1990.

- **quote sociali e azioni** di s.p.a., s.p.a.a., s.r.l., cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1), c.c. In base al tenore letterale della norma, l'esenzione opera:

- per i trasferimenti di partecipazioni in società di persone, purché ricorrano gli ulteriori requisiti indicati dall'art. 3, comma 4-ter, TUS;

- per trasferimenti di partecipazioni in società di capitali, quando il beneficiario possa disporre del controllo della società ex art. 2359, comma 1, c.c. (Circ. 22/1/2008, n. 3/E).

Se nell'azienda sono compresi beni immobili, l'esenzione si estende anche *alle imposte ipotecarie e catastali*³⁰

L'esenzione non trova applicazione nei casi in cui beneficiario sia un soggetto societario o una persona fisica che non sia coniuge o discendente del dante causa (Circ. Agenzia entrate 13/1/2008, n. 3/E).

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, apposita dichiarazione in tal senso.

Ovviamente se il valore complessivo dell'asse ereditario rientra nella franchigia prevista per i discendenti ed il coniuge, non vi è alcun vantaggio nel chiedere l'applicazione di questa esenzione, anche se la stessa prescinde dalla franchigia.

Sanzioni per il mancato rispetto di detta condizione:

- *decadenza* dal beneficio (che può essere anche parziale in caso di cessione di ramo di azienda, purché prosegua l'esercizio dell'attività di impresa). Il conferimento di azienda o di partecipazione in altra società non è causa automatica di decadenza, purché il conferimento di azienda avvenga in:

a) società di persone,

b) società di capitali, purché le azioni o quote assegnate consentano di conseguire o integrare il controllo ex art. 2359 comma 1 n. 1 c.c. (Circ. 22/1/2008, n. 3/E).

Allo stesso modo deve intendersi soddisfatto il requisito della prosecuzione dell'attività di impresa in caso di trasformazione, fusione e scissione che diano origine a società di persone o a società di capitali, ma con detenzione di partecipazione di controllo;

- pagamento dell'*imposta in misura ordinaria*,

- *sanzione amministrativa* pari al 30% di ogni importo non versato (art. 13 d. lgs. n. 471/1997),

- *interessi di mora* decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

³⁰ In virtù del richiamo all'art. 3 del d.l.s. n. 346/1990 effettuato dagli artt. 1, secondo comma, e 10, terzo comma, del d.lgs. n. 347/90.

COSTITUZIONE DI VINCOLI DI DESTINAZIONE

La costituzione di vincoli di destinazione è assoggettata all'imposta sulle successioni e donazioni, ai sensi dell'art. 2, comma 47, del D.L. 262/2006, convertito in legge 286/2006

~~I vincoli di destinazione sono assoggettati ad imposta solo quando trovano fonte in atti gratuiti tra vivi (art. 1, comma 49, legge 286/2006), mentre non lo sono se derivano da atti mortis causa, considerando la mancata previsione nell'art. 1, comma 48. (v. tuttavia quanto sotto precisato dall'Agenzia delle entrate) ???????????~~

Negli atti di donazione andrà indicato pertanto il valore del vincolo (diverso dal valore del bene).

L'art. 2, comma 49, del decreto legge n. 262/2006 detta per la prima volta la disciplina fiscale relativa alla costituzione di vincoli di destinazione, intendendo con tale **definizione** "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".

In tal senso **Circ. Agenzia delle entrate 22/1/2008 n. 3/E**, che individua tre possibili esempi di vincoli di destinazione:

- trust
- negozio fiduciario
- fondo patrimoniale
- patrimonio destinato ad uno specifico affare (2447-bis c.c. in campo societario).

L'effetto segregativo tipico del vincolo consiste nel fatto che i beni vincolati confluiscono in un patrimonio separato rispetto al patrimonio del disponente, che ne perde la libera disponibilità.

Talvolta, all'effetto segregativo si aggiunge anche il trasferimento dei beni ad un soggetto diverso dal disponente, il che assume una valenza particolare sotto il profilo dell'imposizione tributaria.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni - dovuta sui *trasferimenti* di beni e diritti ex art. 1 d. lgs. 346/1990 - assumono pertanto rilevanza le modalità (traslativa o meno) con cui l'effetto segregativo viene conseguito:

1. la costituzione di vincoli di destinazione traslativi, attuata sia per atto tra vivi che *mortis causa*, è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni, con aliquota determinata dal rapporto di parentela o di coniugio tra il disponente ed il destinatario. L'Agenzia delle entrate parla di atto dispositivo a titolo gratuito, privo dello spirito di liberalità, e individua la fattispecie nei *negozi fiduciari* (prevalentemente societari) e nel *fondo patrimoniale* con beni di un terzo o di proprietà di un solo coniuge che non se ne riserva la proprietà.

2. la costituzione di vincoli di destinazione non traslativi non è soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni (dovuta esclusivamente sui *trasferimenti* di beni e diritti ex art. 1 TUS), ma all'imposta di registro in misura fissa ex art. 11, tariffa parte prima, TUR (atti privi di contenuto patrimoniale). (es. *fondo patrimoniale* che non comporti il trasferimento dei beni o costituzione, da parte di un società, di un *patrimonio destinato ad uno specifico affare*).

Al momento della estinzione del vincolo, il ritrasferimento del bene è soggetto ad autonoma imposizione dipendente dal sua natura giuridica (imposta di successione, donazione o registro) ed indipendente da ogni precedente imposizione.

Le **imposte ipotecarie e catastali** si applicano in misura proporzionale nella costituzione di vincoli di destinazione con effetti traslativi, negli eventuali trasferimenti effettuati durante la vigenza del vincolo ed anche nel trasferimento dei beni in seguito allo scioglimento del vincolo.

- La **trascrizione ex art. 2645-ter c.c.**, prevista in via facoltativa per i vincoli di destinazione costituiti per scopi meritevoli di tutela, con funzione di rendere opponibile ai terzi il vincolo di destinazione, sconta l'imposta ipotecaria in misura fissa (Circ. 7/8/2006, n. 5/T). Essa può esser richiesta anche per vincoli non aventi effetti traslativi. Se invece si riferisce a vincoli di destinazione con effetti traslativi, la trascrizione ex 2645-ter c.c. costituisce una formalità ulteriore rispetto alla trascrizione effettuata ex art. 2643 c.c.

- La **trascrizione ex art. 2643 c.c.** dei contratti che comportano trasferimento della proprietà di immobili i diritti reali immobiliari, tra cui la costituzione di vincoli di destinazione con effetti traslativi ha invece la diversa funzione di risolvere i conflitti tra più acquirenti

- Per il **fondo patrimoniale** su immobili, la disciplina specifica prevista dall'art. 2647 c.c. prevede una sola trascrizione, soggetta ad imposta ipotecaria in misura fissa o proporzionale, a seconda che vi sia o meno trasferimento di beni (Circ. 221/2000).

TRUST. Con **Circ. 22/1/2008 n. 3/E**, l'Agenzia delle Entrate comprende, fra i vincoli di destinazione, anche il *trust* e sottolinea il fatto che la disciplina recata dal d. lgs. n. 346/1990 rappresenta il primo approccio sistematico della normativa nazionale in ordine alle modalità di applicazione delle imposte indirette al *trust*.

Il *trust* si differenzia dagli altri vincoli di destinazione, per la peculiarità della segregazione dei beni che ne deriva, la quale opera rispetto sia al patrimonio del disponente, sia a quello dell'intestatario dei beni (*trustee*).

I beni confluiscono così in un patrimonio separato che ha una sua specifica autonomia giuridica rispetto al patrimonio sia del disponente (che ha costituito il vincolo) che del *trustee* (il quale può disporre limitatamente alla sua gestione).

L'autonomia giuridica del *trust* rispetto al patrimonio del *trustee* fa sì che i beni costituiti in *trust*:

- non siano aggredibili dai creditori personali del *trustee*;
- non concorrano alla formazione della massa ereditaria del *trustee* in caso di sua morte;
- non rientrano nell'eventuale regime patrimoniale di comunione legale del *trustee*;
- non sono legittimamente utilizzabili per finalità divergenti rispetto a quelle predeterminate nell'atto istitutivo del *trust*³¹.

Il **soggetto passivo** dell'imposta sulle successioni e donazioni è il *trust* in quanto immediato destinatario dei beni oggetto della disposizione segregativa.

La costituzione di beni in *trust* rileva ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dal tipo di *trust* (quindi anche nel *trust* autodichiarato in cui il *settlor* assume le funzioni di *trustee*).

Data l'unicità della causa fiduciaria che caratterizza tutte le vicende del *trust*, l'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta al momento della segregazione del patrimonio, nella misura dell'8%. Tuttavia nel *trust* costituito nell'interesse di uno o più beneficiari finali, anche se non individuati, il cui rapporto di parentela col disponente sia determinato, l'imposta si applica con l'aliquota propria del rappor- to di parentela tra disponente e beneficiario finale. (v. Circ. n. 48/2007).

Se il beneficiario non è individuato, non è consentito usufruire delle franchigie. L'individuazione del soggetto beneficiario si rende pertanto necessaria ai fini della fruizione delle franchigie, in ordine alle quali si terrà conto delle disposizioni precedentemente poste in essere dallo stesso disponente in favore del medesimo beneficiario.

La devoluzione dei beni ai beneficiari finali (e non a terzi in genere) non realizza un ulteriore presupposto impositivo ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni.

L'istituzione del *trust* è invece soggetta ad imposta di registro in misura fissa (art. 11 tariffa parte prima allegata al TUR) come atto privo di contenuto patrimoniale, se i beni sono costituiti in *trust* successivamente all'istituzione dello stesso.

Le operazioni effettuate durante il *trust* assumono rilevanza autonoma sotto il profilo dell'imposizione indiretta.

Le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura proporzionale unicamente con riferimento agli atti aventi effetto traslativo.

³¹ A questo proposito, l'Agenzia sottolinea la differenza di regime giuridico col negozio fiduciario, nel quale il fiduciario può disporre dei beni anche contro la volontà del fiduciante, salva la sua responsabilità per inadempimento degli obblighi contrattuali.