

Decreto di riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni

Le norme dell'imposta sulle successioni e donazioni alla luce della riforma fiscale prevista dal D.Lgs. n. 139/2024, pubblicato nella G.U. del 2 ottobre 2024, n. 231



Pierpaolo Angelucci

Dottore commercialista,
Partner di Scarioni Angelucci,
Studio Legale e Tributario in Milano



Rossella Mangieri

Avvocato,
Associato di Scarioni Angelucci,
Studio Legale e Tributario in Milano

Con il D.Lgs. n. 139/2024, pubblicato nella G.U. del 2 ottobre 2024, n. 231 ed entrato in vigore il 3 ottobre 2024, sono state introdotte delle disposizioni che, in attuazione dei principi contenuti nella Legge delega fiscale, hanno l'obiettivo di razionalizzare e semplificare le imposte indirette, tra cui l'imposta sulle successioni e donazioni. Le principali novità riguardano la disciplina dei trust, la dichiarazione di successione e l'adeguamento della disciplina delle donazioni, nonché il regime speciale dei trasferimenti successori di partecipazioni di controllo e aziende.

della Legge delega sulla riforma fiscale (Legge [L.] n. 111/2023, pubblicata nella G.U. del 14 agosto 2023, n. 189)[1].

Le disposizioni del citato Decreto hanno effetto a partire dal 1° gennaio 2025 e si applicano agli atti formati e alle successioni aperte a partire da tale data.

Ai fini qui di interesse, si evidenzia che la riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni è stata avviata mediante l'approvazione preliminare di uno schema di decreto da parte del Consiglio dei ministri (atto del Governo n. 171) avvenuta lo scorso 9 aprile e proseguito con l'esame delle Commissioni parlamentari conclusosi il 1° agosto 2024[2].

Sulla base del comunicato stampa del Consiglio dei ministri n. 91 del 7 agosto 2024, il testo del Decreto approvato in via preliminare il 9 aprile 2024, anche in considerazione dei pareri espressi dalle competenti Commissioni parlamentari, è stato oggetto di modifiche che sono state riportate nel testo del Decreto pubblicato in G.U.

Il presente contributo ha lo scopo di analizzare le principali novità contenute nel Decreto in tema di imposta sulle successioni e donazioni, ponendo evidenza, altresì, ai temi sui quali le Commissioni parlamentari hanno espresso le proprie

I. Premessa	647
II. Le modifiche all'imposta sulle successioni e donazioni	648
III. L'oggetto dell'imposta	648
IV. Il trust	648
A. La territorialità in relazione ai trasferimenti derivanti da trust.....	648
B. Il presupposto impositivo.....	649
V. I trasferimenti d'azienda in ambito familiare	650
A. Le società senza impresa.....	651
B. L'integrazione del controllo.....	652
C. Le società estere.....	652
VI. Aliquote, franchigie e base imponibile dell'imposta sulle successioni	652
A. L'istituto del coacervo.....	652
B. La liquidazione dell'imposta sulle successioni	653
VII. L'imposta di donazione	653
VIII. Conclusione	655

I. Premessa

Con il Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 139/2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale (G.U.) del 2 ottobre 2024, n. 231 (nel seguito anche il "Decreto"), sono state introdotte disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta sulle successioni e donazioni e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA, in attuazione

[1] In particolare, l'art. 10 della Legge delega prevede che il Governo, nel procedere alla revisione dell'imposta sulle successioni e donazioni e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA, tenga conto di specifici principi e criteri direttivi volti a: (i) razionalizzare la disciplina dei singoli tributi, anche mediante l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili ovvero mediante la revisione della base imponibile o della misura dell'imposta applicabile; (ii) prevedere il sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro; (iii) ridurre e semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti anche mediante l'introduzione di nuove tecnologie e il potenziamento dei servizi telematici; (iv) semplificare le modalità di pagamento dei tributi, anche al fine del graduale superamento dei sistemi di autoliquidazione.

[2] Come si evince dal sito istituzionale del Parlamento italiano, con riferimento all'atto di Governo n. 171 sono stati espressi: (i) parere favorevole della Commissione Bilancio e Tesoro alla Camera; (ii) parere favorevole con osservazioni della Commissione Finanze alla Camera; (iii) parere favorevole con osservazioni della Commissione Finanze e Tesoro al Senato.

osservazioni.

II. Le modifiche all'imposta sulle successioni e donazioni

Ai fini qui di interesse, si premette che le modifiche attuate dall'art. 1 del Decreto, in applicazione dei principi di delega di cui alle lett. a e b del comma 1, dell'art. 10, della Legge delega sulla riforma fiscale, nascono dall'esigenza di razionalizzare il complesso contesto normativo attualmente in vigore.

L'imposta sulle successioni e donazioni è, infatti, ad oggi disciplinata:

- dai commi da 48 a 54 dell'art. 2 del Decreto Legge (D.L.) n. 262/2006;
- dal D.Lgs. n. 346/1990 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni [TUS]), "nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001" "in quanto compatibile" con il disposto dei già menzionati "commi da 48 a 54" dell'art. 2 D.L. n. 262/2006[3].

In altre parole, l'impianto generale dell'imposta sulle successioni e donazioni, quale recato dal TUS, deve essere letto come segue:

- anzitutto, verificando come esso sia compatibile con il disposto dei commi da 48-54 dell'art. 2 D.L. n. 262/2006; e, poi
- ponendo attenzione al fatto che il testo del TUS non sia abrogato dai citati commi dell'art. 2 D.L. n. 262/2006.

Il Decreto prevede, quindi, il riordino della normativa mediante l'inserimento nel TUS delle previsioni dettate dall'art. 2 D.L. n. 262/2006, che ha reintrodotto l'imposta sulle successioni e donazioni a seguito della soppressione operata dall'art. 13 L. n. 383/2001.

Di seguito le principali modifiche[4].

III. L'oggetto dell'imposta

L'art. 1 TUS, concernente l'oggetto dell'imposta, prevede che l'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti "per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi".

[3] Al riguardo, si ricorda che l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al D.Lgs. n. 346/1990 è stata soppressa dall'art. 13, comma 1, L. n. 383/2001, a valere sulle "successioni per causa di morte aperte" e sulle "donazioni fatte successivamente alla data di entrata in vigore della [...] legge" n. 383/2001, ossia dal giorno successivo alla pubblicazione della L. n. 383/2001 sulla G.U. n. 248 del 24 ottobre 2001 e, in seguito, reintrodotta dall'art. 2 D.L. n. 262/2006.

[4] Sulle modifiche normative introdotte dal D.Lgs. concernente la razionalizzazione dei tributi diversi dall'IVA, cfr. STEFANO LOCONTE/BEATRICE MOLteni, Per i tributi indiretti diversi dall'IVA accorpamento e soppressione di fattispecie imponibili, in: Il Sole 24 Ore, p. 1957; FRANCESCO NICOLosi/KARIM ELSISI, Passaggi generazionali: temi aperti su società senza impresa, controllo e holding, in: Corr. trib. 6/2024, p. 535; ANGELO BUSANI, Nel trust opzione per l'imposta alla dotazione dei beni, in: Il Sole 24 Ore, del 10 aprile 2024; ANGELO BUSANI, Donazioni indirette, riforma e Cassazione allineate, in: Il Sole 24 Ore, del 12 aprile 2024; ANDREA VASAPOLLI, Donazioni informali del trustee, trasferimenti sempre tassati, in: Il Sole 24 Ore, del 1° luglio 2024; FEDERICO RESTANO/ANDREA VASAPOLLI, Successioni, per l'esenzione conta il controllo rilevante, in: Il Sole 24 Ore, del 13 maggio 2024.

Al fine di meglio definire l'ambito applicativo dell'imposta sulle successioni e donazioni, l'art. 1 TUS viene modificato per uniformarlo alla previsione di cui all'art. 2, comma 47, D.L. n. 262/2006 ove risultano fiscalmente rilevanti ai fini del tributo successorio altresì i "trasferimenti di beni e diritti [...] a titolo gratuito" e la "costituzione dei vincoli di destinazione".

Secondo l'Amministrazione finanziaria, per vincoli di destinazione si intendono "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"[5]. Nel medesimo documento di prassi l'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che "tra i vincoli di destinazione rientra anche la costituzione di trust", che si caratterizza in quanto comporta la segregazione dei beni del settlor in un patrimonio separato gestito dal trustee[6].

Sulla base di tali considerazioni, il novellato art. 1 TUS ripropone la previsione di cui all'art. 2, comma 47, D.L. n. 262/2006 con alcune innovazioni in quanto menziona espressamente i trasferimenti derivanti da trust.

Più nel dettaglio, il Decreto prevede che l'art. 1, comma 1, TUS sia sostituito dal seguente: "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".

IV. Il trust

Nella riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni una delle novità di maggior rilievo è rappresentata dalle disposizioni introdotte per regolamentare in via normativa l'istituto del trust ai fini di tali imposte. Il regime impositivo previsto dal Decreto è coerente con quello attualmente delineato in via interpretativa dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate e dalla giurisprudenza della Corte di cassazione.

A. La territorialità in relazione ai trasferimenti derivanti da trust

In primo luogo, viene introdotta una disposizione che definisce le regole di territorialità dei trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione, in linea con quelle previste dall'art. 2 TUS, recante le regole di territorialità dell'imposta, per gli altri trasferimenti a causa di morte o per donazione[7].

Più nel dettaglio, il Decreto inserisce nell'art. 2 TUS il

[5] Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 3/E, del 22 gennaio 2008, par. 5.1.

[6] Sul punto si veda PAOLO SCARIONI/PIERPAOLO ANGELUCCI/ENRICO CANALETTI, La fiscalità del trust nell'ordinamento tributario italiano, Milano 2020, p. 78.

[7] In merito alle regole della territorialità dei trasferimenti derivanti da trust, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 34/E del 22 ottobre 2022 ha precisato che "[a]i fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, trattandosi di una fattispecie di donazione definibile a formazione progressiva", con cui il disponente provvederà ad arricchire i beneficiari per mezzo del programma negoziale attuato tramite il trustee, i requisiti della territorialità individuati dall'art. 2 D.Lgs. n. 346/1990, ovvero la residenza del disponente e la localizzazione dei beni apportati, devono essere verificati all'atto di apporto dei beni al trust, momento in cui si verifica l'effettivo "spossessamento" dei beni da parte del disponente per effetto della segregazione.

comma 2-bis ai sensi del quale, qualora il disponente del trust sia residente nello Stato al momento dell'apporto di beni e diritti in trust, l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari, mentre qualora il disponente non sia residente in Italia al momento del trasferimento dei beni l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti trasferiti al beneficiario esistenti nel territorio dello Stato^[8].

B. Il presupposto impositivo

Il Decreto prevede altresì che dopo l'art. 4 TUS sia inserito il nuovo art. 4-bis che indica la fattispecie fiscalmente rilevante, codificando il principio in base al quale "[l]'imposta si applica al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari".

Si tratta della esplicitazione di un principio cui la prevalente giurisprudenza di legittimità era già da tempo pervenuta in conseguenza del contenzioso tributario originatosi nel corso degli ultimi decenni tra l'Amministrazione finanziaria (la quale riteneva che il momento impositivo ai fini del tributo successorio e donativo fosse da individuarsi all'atto della segregazione del bene o diritto in trust) e il contribuente^[9].

^[8] Al riguardo, si precisa che la VI^a Commissione Finanze della Camera dei deputati nelle osservazioni trasmesse al Consiglio dei ministri lo scorso 17 luglio, ha espresso l'opportunità di specificare, con riferimento alle regole di territorialità dell'imposta, che il requisito di residenza ivi contenuto sia da identificare con la nozione di residenza ex art. 2, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 917/1986, con riferimento alle persone fisiche. Le osservazioni della Camera non sono state recepite nel testo del Decreto pubblicato in G.U.

^[9] Con riferimento all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni sugli atti di apporto di beni e diritti in trust da parte del disponente, si è generato nel tempo un rilevante contenzioso. La Corte di cassazione, in una prima fase, ha condiviso la posizione interpretativa dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, la Suprema Corte, con le note ordinanze del 24 febbraio 2015, n. 3735 e n. 3737 e del 25 febbraio 2015, n. 3886, ha riconosciuto legittima l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale all'atto dell'apporto di beni e diritti in trust. Tale posizione è stata confermata anche con la successiva ordinanza del 18 marzo 2015, n. 5322 e con la sentenza del 7 marzo 2016, n. 4482, ove la Suprema Corte ha affermato il principio di diritto, secondo cui "[l]a costituzione di un vincolo di destinazione su beni (nel caso di specie attraverso l'istituzione di un trust), costituisce – di per sé ed anche quando non sia individuabile uno specifico beneficiario – autonomo presupposto impositivo in forza della L. n. 286 del 2006, art. 2, comma 47, che assoggetta tali atti, in mancanza di disposizioni di segno contrario, ad un onere fiscale parametrato sui criteri di cui alla imposta sulle successioni e donazioni". In seguito, la Corte di cassazione ha espresso un orientamento non univoco, con sentenze sovente contenenti motivazioni non risolutive (spesso, peraltro, la Suprema Corte ha affermato la necessità di esaminare caso per caso poiché "un'indiscriminata imponibilità degli atti costitutivi di vincoli di destinazione non appare espressione di una ragionevole discrezionalità, non arbitrio, [...] del legislatore"). In tale ambito, si rinviengono anche alcune pronunce nelle quali la Suprema Corte, procedendo ad una rivisitazione della posizione inizialmente espressa, ha affermato che "l'unica imposta espressamente istituita è stata la reintrodotta imposta sulle successioni e sulle donazioni alla quale per ulteriore espressa disposizione debbono andare anche assoggettati i «vincoli di destinazione», con la conseguenza che il presupposto dell'imposta rimane quello stabilito dall'art. 1 D.Lgs. n. 346/1990 del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari" (cfr. Corte di cassazione del 30 maggio 2018, n. 13626). Infine, i giudici di legittimità sono giunti ad un radicale mutamento di orientamento, rispetto alla posizione inizialmente espressa. In particolare, negli arresti più recenti in materia, la Corte di cassazione, ripercorrendo nelle motivazioni la complessa evoluzione della vicenda, ha ritenuto di confermare l'interpretazione secondo la quale – essendo la "costituzione di vincoli di destinazione" assoggettata alla reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni – occorre tenere conto, ai fini della tassazione, del presupposto stabilito per tale imposta dal TUS, che impone la sussistenza "del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari", con

Tale contrasto era stato recentemente superato a seguito dell'emanazione della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 20 ottobre 2022, con la quale l'Agenzia delle Entrate aveva recepito i principi di diritto rinvenibili dalle numerose pronunce della Corte di cassazione, accogliendo l'individuazione del presupposto impositivo nel momento di stabile ed effettiva attribuzione dei beni e diritti in favore dei beneficiari, affermando che "gli atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in trust ai beneficiari realizzano il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni".

Il Legislatore delegato ha, dunque, inteso risolvere in via definitiva un contrasto di rilevante importanza sorto negli ultimi decenni in merito al corretto inquadramento del presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni^[10].

Ai sensi del comma 2 del nuovo art. 4-bis TUS, le franchigie e le aliquote d'imposta applicabili sono individuate in base al rapporto di coniugio o di parentela esistente fra disponente e beneficiario all'atto del trasferimento^[11].

Ai fini qui di interesse, occorre tuttavia evidenziare che, accanto alla disposizione recante il principio di tassazione al momento dell'attribuzione dei beni ai beneficiari, il Legislatore delegato ha introdotto la possibilità per il contribuente di assoggettare ad imposizione il trasferimento di beni e diritti all'atto della segregazione in trust. Tale possibilità, introdotta dal successivo comma 3 dell'art. 4-bis, prevede che "il disponente del trust o di altro vincolo di destinazione o, in caso di trust testamentario, il trustee può optare per la corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun conferimento dei beni e dei diritti ovvero dell'apertura della successione".

ciò abbandonando la tesi iniziale della creazione di un autonomo presupposto impositivo (cfr. ordinanze 30 ottobre 2020, n. 24153 e n. 24154, 16 dicembre 2020, n. 28796, 8 luglio 2020, n. 14207, 3 marzo 2020, n. 5766, 11 marzo 2020, n. 7003, 19 febbraio 2020, n. 4163, 7 febbraio 2020, n. da 2897 a n. 2902, 14 giugno 2021, n. 16688, 10 giugno 2021, n. 16372, 20 maggio 2021, n. 13818 e n. 13819, nonché nella sentenza 30 marzo 2021, n. 871).

^[10] Alla luce di tali principi ci si deve interrogare sulle conseguenze per quelle tipologie di trust i cui effetti giuridici sono idonei a realizzare un arricchimento della sfera economica-giuridica di un terzo soggetto in quanto privi dell'*animus donandi* del disponente. Si pensi, ad es., ai trust di garanzia, i trust liquidatori, i trust per la gestione di una crisi d'impresa che, a seconda dei casi, potrebbero non avere beneficiari, e dovrebbero rimanere quindi esclusi dall'applicazione dell'imposta di donazione. Con riferimento a tali tipologie di trust (caratterizzate, come già evidenziato, dall'assenza di soggetti destinati a conseguire un effettivo e definitivo arricchimento patrimoniale in forza di un'attribuzione), l'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 34/E del 2022 ha confermato l'orientamento della Corte di cassazione (cfr. sentenza del 10 gennaio 2022, n. 410) affermando che gli atti con cui verranno poste in essere le attribuzioni del patrimonio da parte del trustee dovranno essere valutati caso per caso, sulla base dei connessi effetti giuridici. Ad es., nel caso dei trust liquidatori, i presupposti per l'applicazione dell'imposta di donazione potrebbero verificarsi, in via residuale, sole se, dopo la liquidazione dei beni segregati nel trust e il pagamento di eventuali debiti del disponente, una parte del ricavato della vendita dei beni medesimi dovesse residuare e l'attribuzione di tale residuo venisse effettuata a favore di un soggetto terzo, tale da determinare un arricchimento dello stesso. Con riferimento ai trust di garanzia, l'Agenzia delle Entrate, nel citato documento di prassi, afferma che in sede di atto istitutivo deve essere applicata l'imposta di registro nella misura dello 0,50%, assumendo quale base imponibile la somma garantita.

^[11] La disposizione conferma quanto già affermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 34/E del 2022, par 4.4.4.

Il medesimo comma 3 dell'art. 4-bis prevede che, in tale ipotesi, l'imposta è determinata con riferimento al valore dei beni al momento del conferimento e al rapporto esistente tra disponente e beneficiario in tale momento, con la precisazione che, qualora "non sia possibile determinare la categoria di beneficiari", si applica l'aliquota più elevata (8%) senza tener conto delle franchigie.

Al riguardo occorre evidenziare che nello schema di D.Lgs. approvato il 9 aprile 2024 era stata utilizzata la locuzione di "beneficiari non individuati" e che la VI^a Commissione Finanze della Camera dei deputati, nelle osservazioni trasmesse al Consiglio dei ministri lo scorso 17 luglio, aveva espresso l'opportunità di specificare, nel caso di mancata individuazione di beneficiari del trust al momento del conferimento ovvero dell'apertura della successione, cosa si intenda per "beneficiari non individuati", affermando che tale concetto avrebbe dovuto preferibilmente riferirsi "a coloro che non sono titolari di una posizione certa e definita, ossia non vested in base al diritto dei trust".

In considerazione dei pareri espressi dalle competenti Commissioni parlamentari, il Legislatore delegato ha sostituito nel testo pubblicato in G.U. le parole "nel caso in cui [...] i beneficiari non siano individuati" con le parole "nel caso in cui [...] non sia possibile determinare la categoria di beneficiari". Al riguardo, il Consiglio dei ministri nel comunicato stampa del 7 agosto 2024 aveva affermato che "[l]a locuzione categoria di beneficiari intende chiarire che, al momento del conferimento dei beni ovvero dell'apertura della successione, deve risultare individuata la classe di parenti o affini per i quali la tassazione – aliquota e franchigia – è omogenea".

Come chiarito nella Relazione illustrativa allo schema di D.Lgs., "al fine di evitare incertezze interpretative sugli effetti del pagamento anticipato", l'imposta versata "in entrata" dovrà considerarsi corrisposta a titolo definitivo e ciò determinerà, conseguentemente e al contempo, l'esaurimento del rapporto obbligatorio tributario, nonché l'insussistenza di un titolo per richiedere la ripetizione delle somme versate nel caso in cui non si realizzi il trasferimento.

Pertanto, è previsto che "qualora il disponente ovvero, in caso di trust testamentario, il trustee opti per la corresponsione dell'imposta ai sensi del presente comma, i successivi trasferimenti a favore dei beneficiari appartenenti alla medesima categoria per cui è stata corrisposta l'imposta in via anticipata non sono soggetti all'imposta. Non si dà luogo al rimborso dell'imposta assolta dal disponente o dal trustee".

Nulla viene precisato in merito alle ipotesi in cui l'attribuzione successiva avvenga nei confronti di un beneficiario diverso ovvero abbia ad oggetto beni o diritti diversi da quelli conferiti e tassati; e neppure circa le conseguenze di una modifica alle aliquote di imposta che potrebbero avvenire nel corso del tempo. Si pensi, ad es., all'ipotesi in cui venga meno il rapporto di coniugio tra disponente e beneficiario successivamente all'atto di apporto di beni e/o diritti in trust (e venga meno, quindi, il presupposto che aveva legittimato l'aliquota del 4% e la franchigia di 1 mio. di euro), o ancora, all'ipotesi in cui l'immobile apportato in trust venga ceduto dal trustee e siano state acquistate partecipazioni o altri beni immobili,

poi oggetto di attribuzione (per valori potenzialmente diversi rispetto a quanto apportato in trust, e magari a beneficiari diversi rispetto a quelli "iniziali")^[12].

La possibilità del pagamento anticipato è estesa, inoltre, ai trust già costituiti alla data di entrata in vigore del D.Lgs. in esame prevedendo che con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate siano stabilite le modalità di applicazione della norma e siano definiti gli adempimenti a carico del trustee o del beneficiario^[13].

V. I trasferimenti d'azienda in ambito familiare

Il Legislatore delegato è intervenuto altresì a modificare il comma 4-ter dell'art. 3 TUS che prevede, a determinate condizioni, che i trasferimenti in linea retta o al coniuge di aziende, quote sociali e azioni non siano soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni.

Più nel dettaglio, l'art. 3, comma 4-ter del TUS prevede che "[i] trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia [...] 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 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, comma 1, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso [...]".

[12] Con riferimento a tale ultima ipotesi, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 48/E del 2007 (ove, si ricorda, l'Amministrazione finanziaria aveva individuato il momento impositivo ai fini del tributo successorio e donativo nell'atto della segregazione dei beni o diritti in trust) aveva precisato che "[l]a devoluzione ai beneficiari dei beni vincolati in trust non realizza, ai fini dell'imposta sulle donazioni, un presupposto impositivo ulteriore; i beni, infatti, hanno già scontato l'imposta sulla costituzione del vincolo di destinazione al momento della segregazione in trust. Inoltre, poiché la tassazione, che ha come presupposto il trasferimento di ricchezza ai beneficiari finali, avviene al momento della costituzione del vincolo, l'eventuale incremento del patrimonio del trust non sconta l'imposta sulle successioni e donazioni al momento della devoluzione". Sul punto si precisa altresì che nella Circolare n. 34/E del 2022 – con la quale, come già evidenziato, l'Agenzia delle Entrate ha mutato l'orientamento sopra espresso e ha recepito il principio di diritto rinvenibile dalla giurisprudenza di legittimità secondo cui il momento impositivo deve individuarsi nel momento dell'attribuzione dei beni e diritti ai beneficiari – è stato chiarito che "tenuto conto dell'affidamento dei contribuenti che, adeguandosi alla precedente prassi amministrativa, abbiano liquidato e versato imposte al momento della costituzione o del conferimento di beni o diritti al trust, si ritiene che i predetti versamenti possano essere considerati a titolo definitivo, senza necessità di effettuare ulteriori liquidazioni all'atto di successive attribuzioni a favore del beneficiario. Tale «esaurimento» della fattispecie vale a condizione che dette attribuzioni abbiano ad oggetto: a) i medesimi beneficiari; b) i medesimi beni e diritti sulla base dei quali è stata effettuata la liquidazione e il versamento delle relative imposte in sede di costituzione del trust o di dotazione dei beni o diritti allo stesso".

[13] Come evidenziato da ANDREA VASAPOLLI, Tassazione all'entrata nel trust: effetti sulle franchigie da definire, in: Il Sole 24 Ore, del 17 giugno 2024, fra le tematiche da definire nel Provvedimento vi sono le modalità di utilizzo delle franchigie in ipotesi di tassazione all'atto della segregazione dei beni o diritti in trust. Il Provvedimento potrebbe altresì regolare le ipotesi precedentemente menzionate, relative alle modifiche dei beneficiari o al mutamento dei beni e/o del loro valore.

Tale previsione di carattere agevolativo è stata introdotta nel nostro ordinamento al fine di ottemperare alle Raccomandazioni della Commissione europea^[14]. In alcuni documenti d'indirizzo, la Commissione europea individuava, infatti, l'onere fiscale gravante sul trasferimento delle partecipazioni societarie quale disincentivante alla tempestiva programmazione da parte degli imprenditori del cd. ricambio generazionale.

Ai fini qui di interesse, appare opportuno evidenziare che sin dalla sua introduzione, la disposizione in esame è stata caratterizzata da molteplici criticità operative, derivanti sia dalla formulazione letterale della norma stessa, sia da interventi interpretativi dell'Agenzia delle Entrate e della giurisprudenza della Corte di cassazione.

Le principali questioni interpretative sono sorte in relazione a: (i) società non esercenti un'attività d'impresa sotto il profilo sostanziale; (ii) soggetti che già detengono il controllo di diritto ai sensi della citata disposizione civilistica nella società trasferita; e (iii) società fiscalmente residenti all'estero ai sensi dell'art. 73, comma 3, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR).

In particolare, attraverso la modifica del comma 4-ter dell'art. 3 TUS, il Legislatore delegato ha affrontato alcune di queste criticità e ha definito in modo più puntuale il perimetro e le condizioni dell'agevolazione in relazione alle diverse tipologie di trasferimenti agevolati.

Con riferimento al trasferimento di quote sociali e azioni di soggetti di società residenti, la norma novellata precisa che il beneficio spetta "limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1), del codice civile o integrato un controllo già esistente".

Inoltre, il Decreto reca talune precisazioni in relazione all'ambito di applicazione della norma in esame, disponendo che:

- nel caso di trasferimento di azienda o di ramo di essa, il beneficio spetta a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;
- in caso di trasferimento di quote sociali e azioni di società di capitali, di cui all'art. 73, comma 1, lett. a, TUIR, il beneficio spetta a condizione che gli aventi causa mantengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;
- in caso di trasferimento di quote di società di persone, il beneficio spetta a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità delle quote per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

Il comma 4-ter dell'art. 3, infine, è integrato per stabilire che i trasferimenti di azioni e quote sociali di società non residenti agevolazione spetta solo se si tratta di società residenti in

Paesi appartenenti all'Unione europea (UE) o nello Spazio economico europeo (SEE) o in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni e alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti.

A. Le società senza impresa

Come già evidenziato, una delle maggiori criticità della norma *de qua* riguarda l'applicabilità alle società che svolgono attività di gestione di beni mobiliari o immobiliari e alle società semplici che, per definizione, non svolgono attività commerciale.

L'Agenzia delle Entrate nelle Risposte ad interpello del 25 agosto 2021, n. 552 e del 1° febbraio 2023, n. 185^[15], nonché la Corte di cassazione nell'ordinanza del 28 febbraio 2023, n. 6082, hanno negato l'applicabilità dell'agevolazione in esame alle società definite "senza impresa"^[16]. In buona sostanza è stata esclusa la possibilità di beneficiare dell'agevolazione per tutte le società il cui patrimonio sia costituito in tutto o in prevalenza da beni che non costituiscono azienda ai sensi della disciplina civilistica.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria afferma che la *ratio* della norma in esame presuppone "la sussistenza di un'azienda di famiglia, intesa quale realtà imprenditoriale produttiva meritevole di essere tutelata anche nella fase del suo passaggio generazionale, anche per evitare una conseguente perdita dei posti di lavoro e ulteriori ripercussioni sul tessuto economico"^[17].

Le medesime conclusioni sono state recepite dalla Corte di cassazione che nella citata ordinanza ha affermato che "l'agevolazione, riconosciuta dalla norma in esame, che raccoglie le raccomandazioni della Commissione UE, intende dunque garantire la continuità dell'iniziativa imprenditoriale, e la salvaguardia dei livelli occupazionali, ovvero la sopravvivenza di una "istituzione" in grado di produrre ricchezza, favorendo, di conseguenza, la continuità di un'iniziativa imprenditoriale per le sue ricadute economico sociali"^[18].

Al riguardo, occorre evidenziare che, sotto il profilo testuale, la norma novellata, con riferimento al tema sin qui discusso, non differisce significativamente rispetto alla precedente versione.

Nel nuovo testo il Legislatore delegato precisa i requisiti necessari per beneficiare dell'agevolazione distinguendo a seconda

^[15] Cfr. la Risposta ad interpello n. 552/2021, in particolare, è innovatrice rispetto alle precedenti pronunce della stessa Amministrazione finanziaria, nelle quali l'Agenzia delle Entrate aveva avuto modo di attenersi al dato letterale della norma (sul punto, cfr. GIULIANO FOGLIA/MADDALENA CECCI, *Esenzione da imposta sulle donazioni per il trasferimento di quote sociali: prevale l'interpretazione "teleologica"*, in: *Corr. Trib.* 5/2023, p. 469; THOMAS TASSANI, *Requisiti per l'esenzione d'imposta in caso di trasmissione di quote di società di capitali – Trasferimento di partecipazioni ed esercizio effettivo dell'impresa: storia di un disorientamento interpretativo*, in: *GT – Riv. Giur. Trib.* 7/2023).

^[16] Tale impostazione troverebbe conferma, secondo l'Agenzia delle Entrate nelle indicazioni fornite dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 120/2020 ove i giudici costituzionali ricostruiscono la *ratio* della disposizione in esame affermando che la finalità della disposizione in esame è quella di agevolare la continuità del passaggio generazionale, nonché la garanzia del diritto al lavoro e la continuazione dell'attività produttiva.

^[17] Cfr. Risposta ad interpello del 25 agosto 2021, n. 552.

^[18] Cfr. Corte di cassazione ordinanza del 28 febbraio 2023, n. 6082.

^[14] Cfr. Raccomandazione della Commissione delle Comunità europee n. 94/1069/CE, del 7 dicembre 1994, e Comunicazione n. 98/C93/02, del 28 marzo 1998.

che si tratti di trasferimenti di partecipazioni in società di capitali o di azienda.

Come già evidenziato, infatti, la nuova disposizione prevede che, nel primo caso, l'esenzione è subordinata al mantenimento del controllo, nel secondo caso, alla continuazione dell'attività d'impresa, non potendosi fare riferimento in quest'ultimo caso al requisito del controllo di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1, del codice civile (c.c.). Tale distinzione non comporta, ad avviso di chi scrive, che non sia richiesto il sostanziale esercizio dell'attività di impresa nell'ambito della società di capitali oggetto del trasferimento; in altri termini, non si ravvisano elementi da cui si possa desumere che il Legislatore si voglia distaccare da quanto espresso dalla giurisprudenza e dall'Agenzia delle Entrate in merito all'attività di impresa come requisito necessario per beneficiare dell'agevolazione.

B. L'integrazione del controllo

In vigore della disciplina precedente alle modifiche introdotte dal Legislatore delegato, l'Agenzia delle Entrate con la Risposta ad interpello del 18 marzo 2024, n. 72, ha negato la fruizione del regime agevolato nell'ipotesi in cui il trasferimento abbia ad oggetto una partecipazione di minoranza a favore di un beneficiario che già possiede il controllo della società trasferita. Ciò in ragione del fatto che, secondo l'Amministrazione finanziaria, la possibilità di integrare il controllo prevista dalla norma viene concessa soltanto nelle ipotesi di un trasferimento che permetta ai beneficiari (che abbiano la posizione di socio di minoranza) di ottenere il controllo della società trasferita^[19].

In questo caso il Legislatore delegato ha superato la posizione dell'Amministrazione finanziaria, consentendo l'applicazione dell'agevolazione anche laddove sia "integrato un controllo già esistente".

C. Le società estere

La controversa questione inerente all'applicabilità dell'agevolazione alle società fiscalmente residenti all'estero è stata superata dal Legislatore delegato con l'ammissione alla fruizione del beneficio per le società residenti in Paesi appartenenti all'UE o allo SEE o in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni.

Al riguardo si evidenzia che rimane, invece, ferma rispetto al sistema previgente, l'esclusione delle società residenti o stabilite in Paesi extra-UE.

La ragione di tale esclusione potrebbe risiedere nel fatto che la normativa in esame è stata introdotta nell'ordinamento tributario italiano, come già evidenziato, al fine di recepire le raccomandazioni provenienti dalle istituzioni comunitarie^[20].

^[19] In senso conforme si vedano anche i seguenti documenti di prassi: Risposta ad interpello n. 185/2023 e Risposta ad interpello n. 262/2022.

^[20] Nella Risposta ad interpello della Direzione Regionale della Lombardia n. 904-3/2011, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che "il riferimento esclusivo fatto dalla norma alle quote sociali e azioni dei soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), del TUIR, non possa escludere dall'esenzione in esame le succes-

VI. Aliquote, franchigie e base imponibile dell'imposta sulle successioni

A. L'istituto del coacervo

Con il D.Lgs. è stato abrogato il comma 4 dell'art. 8 TUS che, in relazione alla determinazione della base imponibile, prevedeva che "[i]l valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e legatari [...]".

Il Legislatore delegato, dunque, ha considerato che dal 2000 è venuto meno il sistema impositivo basato sulle aliquote progressive applicate al valore globale dell'asse ereditario e che tale disposizione è stata ritenuta implicitamente abrogata sia in base ai documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate sia in base alla giurisprudenza di legittimità^[21].

Più nel dettaglio, nella Circolare n. 29, del 19 ottobre 2023, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver ripercorso la normativa e la prassi di riferimento, ha approfondito l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, richiamando il consolidato orientamento secondo cui "il coacervo «successorio» è un istituto «implicitamente abrogato» per incompatibilità applicativa con il nuovo sistema delle aliquote proporzionali introdotto dall'articolo 69 della legge n. 342 del 2000, che ha sostituito il sistema delle aliquote progressive per scaglioni, per cui tale istituto non può più essere applicato né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie".

Prendendo atto di entrambi gli orientamenti, l'Amministrazione finanziaria ha, quindi, riconosciuto che "ai soli fini dell'imposta di successione, l'istituto del coacervo «successorio» deve ritenersi non più attuale, con la conseguenza che lo stesso non può essere applicato né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie", mentre "ai soli fini dell'imposta di donazione, l'istituto del coacervo «donativo» continua a trovare applicazione, ma dallo stesso vanno escluse le donazioni poste in essere tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006, periodo in cui la disciplina relativa all'imposta sulle successioni e donazioni risultava abrogata".

In buona sostanza, con il citato documento di prassi l'Agenzia delle Entrate si uniforma alle indicazioni dettate dalla Suprema Corte sul tema del coacervo e stabilisce che:

sioni e donazioni aventi ad oggetto le partecipazioni in società o enti non residenti" ritenendo che "detta esenzione sia da applicare altresì nel caso di trasferimento di partecipazioni in società estere, di persone o di capitali, ma solo al ricorrere delle medesime condizioni dettate dal legislatore nazionale con riferimento alle partecipazioni in società residenti in Italia". La tesi è stata confermata anche nella Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 185/2023. La giurisprudenza della Corte di cassazione ha sostanzialmente confermato l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, limitando tuttavia l'ambito applicativo dell'agevolazione alle sole società estere residenti o stabilite in Stati membri dell'UE (cfr. Cass. Civ., sez. V, sent. n. 5674/2023). Infine, si evidenzia che nella sentenza della Corte costituzionale n. 120/2020 è stato affermato che "la suddetta esenzione si applica anche ai trasferimenti, mortis causa o per liberalità, di quote sociali e azioni di società non residenti nel territorio nazionale", senza fare alcuna distinzione fra partecipazioni in società residenti o stabilite nell'UE o meno.

^[21] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 ottobre del 2023, n. 29 e Cass. n. 24940 del 6 dicembre 2016 e Cass. n. 758 del 15 gennaio 2019.

- ai soli fini dell'imposta di successione, l'istituto del coacervo "successorio" deve ritenersi non più attuale, con la conseguenza che lo stesso non può essere applicato né per determinare le aliquote né ai fini del calcolo delle franchigie;
 - ai soli fini dell'imposta di donazione, l'istituto del coacervo "donativo" continua a trovare applicazione, ma dallo stesso vanno escluse le donazioni attuate tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006, periodo in cui la disciplina relativa all'imposta sulle successioni e donazioni risultava abrogata.
- nell'art. 56 TUS rubricato "Determinazione dell'imposta" le aliquote e le franchigie, previste in misura analoga a quelle stabilite per l'imposta di successione. Inoltre, come si evince dalla Relazione illustrativa, al fine di conferire maggiore sistematicità alla norma, la disposizione precedentemente prevista dall'art. 55, relativa alla detrazione delle imposte pagate all'estero in dipendenza della stessa donazione ed in relazione ai beni ivi esistenti, è stata inserita nel comma 4 dell'art. 56 TUS.

B. La liquidazione dell'imposta sulle successioni

In ottemperanza ai principi e criteri direttivi stabiliti dall'art. 10 della Legge delega, il D.Lgs. ha introdotto una rilevante novità con riferimento alla liquidazione dell'imposta di successione.

Viene, infatti, previsto che dopo la presentazione della dichiarazione di successione l'imposta, ove dovuta, sia liquidata e versata direttamente dal contribuente, senza attendere la liquidazione e l'invio del relativo avviso da parte dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate. Al riguardo, si ricorda che nel sistema previgente l'Agenzia delle Entrate aveva tre anni di tempo, dalla data di trasmissione della dichiarazione di successione per liquidare le imposte eventualmente dovute[22].

Il procedimento di liquidazione dell'imposta, come disciplinato dal novellato art. 27 TUS, prevede che l'imposta sia liquidata dai soggetti obbligati al pagamento in base alla dichiarazione di successione e che, successivamente, l'Ufficio controlli la correttezza della liquidazione e, qualora in sede di controllo emerga una maggiore imposta, la rettifica debba essere notificata dall'Ufficio entro il termine di due anni dal pagamento dell'imposta principale[23].

VII. L'imposta di donazione

Con riferimento all'imposta sulle donazioni il Decreto introduce modifiche volte principalmente a rendere il testo delle norme coerente con la nuova struttura delle aliquote dell'imposta di donazione e con le altre modifiche apportate in tema di successione.

Sulla base di quanto sopra considerato il Legislatore delegato ha introdotto:

- nell'art. 55 TUS, concernente la registrazione degli atti di donazione, l'obbligo di registrazione anche per gli "atti di istituzione e di dotazione dei trust formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato";

Con riferimento alla disciplina relativa all'accertamento delle liberalità indirette contenuta nell'art. 56-bis TUS occorre premettere che il regime delle liberalità indirette è da sempre stato oggetto di incertezze interpretative derivanti dalla mancanza di un testo unificato ed organico contenente la disciplina in materia di imposta sulle successioni e donazioni, specialmente, a seguito della reintroduzione di detta imposta, operata per mezzo dell'art. 2, commi da 47 a 57, D.L. n. 262/2006.

In estrema sintesi, la disposizione contenuta nell'attuale formulazione dell'art. 56-bis TUS prevede che le liberalità diverse dalle donazioni, anche se risultanti da atto scritto purché non soggetti a registrazione, possono essere assoggettate ad imposizione in due ipotesi[24]:

- 1) ove risultino da dichiarazione resa dall'interessato nell'ambito di un procedimento di accertamento di tributi diversi da quello donativo (cfr. art. 56-bis, comma 1, lett. a) e abbiano determinato nel beneficiario un incremento patrimoniale superiore a 350 mio. di lire (cfr. art. 56-bis, comma 1, lett. b); ovvero
- 2) qualora vengano volontariamente registrate da parte dell'interessato (ipotesi di cui al comma 3 dell'art. 56-bis TUS).

Al fine precipuo di rendere più coerente ed organico il sistema dell'imposta sulle donazioni, il Legislatore delegato prevede la soppressione della lett. b dell'art. 56-bis, la quale, attualmente, reca, quale seconda e necessaria condizione per procedere all'accertamento delle liberalità indirette, l'incremento del patrimonio del beneficiario in misura superiore all'importo di 350 mio. di lire. Come già evidenziato, infatti, si tratta di una franchigia generalizzata di esenzione del tributo istituita con l'art. 69 L. n. 342/2000 e che, successivamente, è stata soppressa dalla Legge n. 286/2006, con la conseguente

[22] Le imposte autoliquidate devono essere versate entro il termine di 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione di successione. Nella Relazione illustrativa allo Schema di decreto si legge che tale termine è stato previsto "per evitare che il contribuente sia tenuto al pagamento dell'imposta già al momento di presentare la dichiarazione, e tenuto conto della operatività degli Uffici in base al precedente sistema, è quindi stabilito che il contribuente esegua il pagamento dell'imposta autoliquidata, secondo modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, entro novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione".

[23] Rimane ferma la disposizione contenuta nell'art. 27, comma 4, TUS, ai sensi del quale "[s]e la dichiarazione di successione è stata omessa, l'imposta è liquidata e accertata d'ufficio [...] entro il termine di decadenza di cinque anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa".

[24] Poiché le disposizioni del TUS, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2, comma 50, D.L. n. 262/2006, possono trovare applicazione sole se e in quanto compatibili con le nuove norme, parte della dottrina aveva negato l'efficacia della fattispecie impositiva di cui al comma 1 dell'art. 56-bis in virtù dell'incompatibilità delle soglie ivi individuate con quelle di cui al nuovo sistema d'imposizione. Più nel dettaglio, è stato osservato che la franchigia di 350 mio. di lire nel sistema previgente si applicasse alle liberalità disposte in favore di qualunque soggetto, mentre il nuovo sistema prevede franchigie e aliquote differenti a seconda del rapporto di parentela. È stato, inoltre, evidenziato che la misura percentuale dell'aliquota cui assoggettare le liberalità in esame (pari al 7%) fosse più bassa di quella prevista nel nuovo sistema per i trasferimenti effettuati nei confronti di soggetti terzi (pari all'8%). Per un'ampia rassegna delle contrapposte posizioni dottrinali si rinvia a F. PINTO, L'imposizione indiretta delle liberalità diverse dalle donazioni non risultanti da atto scritto soggetto a registrazione, in: Dir. Prat. Trib. 1/2022, p. 209.

istituzione delle attuali franchigie calibrate sulla base del rapporto di parentela.

Il Decreto prevede, inoltre, l'adeguamento delle aliquote da applicare per la determinazione dell'imposta dovuta sulle liberalità indirette nella misura dell'8%, da liquidarsi sulla parte eccedente la franchigia, ove prevista per legge.

Si tratta, come risulta evidente, di una modifica di coordinamento, volta ad aggiornare l'aliquota in base alla quale determinare l'imposta attualmente prevista dal comma 2 dell'art. 56-bis TUS.

Ne deriva che, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. in esame, l'Amministrazione finanziaria potrà procedere all'accertamento delle liberalità indirette nella sola ipotesi in cui l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi diversi da quello donativo. In altri termini, la mancata realizzazione delle condizioni recate dalla lett. a, comma 1, dell'art. 56-bis TUS (che, si ribadisce, essere rappresentata dalla sussistenza di un procedimento avviato dall'Amministrazione finanziaria per l'accertamento di tributi differenti da quello donativo e il fatto che, nell'ambito del medesimo accertamento, l'interessato renda una dichiarazione volta a rendere manifesta l'esistenza della liberalità indiretta) precluderà all'Agenzia delle Entrate la possibilità di assoggettare ad imposizione la liberalità indiretta (ferma restando la facoltà per l'interessato di registrare volontariamente l'atto in parola).

Con riferimento al regime di imponibilità delle liberalità indirette, occorre menzionare la recente sentenza della Corte di cassazione, del 20 marzo 2024, n. 7442[25] in cui i giudici di legittimità hanno preliminarmente qualificato le donazioni in: (i) dirette o formali (nascenti dalla stipula di un atto pubblico); (ii) indirette, anche formali (derivanti quindi da un atto giuridico o da un negozio unilaterale o da un contratto idonei a produrre effetti analoghi a quelli della donazione diretta: l'adempimento di un debito altrui, la rinuncia ad un diritto, l'accollo di un debito altrui); e (iii) informali (derivanti dallo svolgimento di un'attività materiale, quale ad es. il bonifico[26], o da un comportamento consapevolmente omissivo, come lasciar decorrere un termine di prescrizione) che producono comunque gli effetti tipici della donazione.

[25] Il giudizio di legittimità trae origine dall'impugnazione di un avviso di liquidazione emesso, ai fini dell'imposta sulle donazioni, dall'Agenzia delle Entrate al fine di riqualificare in termini di liberalità indiretta un'operazione di trasferimento mediante ordinativo bancario, da parte dello zio in favore della nipote, di attività finanziarie detenute su un rapporto bancario accesso presso un istituto di credito elvetico, con accredito presso un altro rapporto bancario detenuto presso la medesima filiale. Tale liberalità era emersa nel corso della procedura di collaborazione volontaria di cui alla L. n. 186/2014 (cd. *voluntary disclosure*), alla quale il disponente aveva deciso di aderire. In tale contesto, la tesi del contribuente (soccumbente in entrambi i precedenti gradi di giudizio di merito) verteva sull'inapplicabilità della disciplina dell'imposta di donazione, atteso che l'attribuzione di denaro realizzata mediante bonifico bancario a scopo liberale, costituendo un'ipotesi di donazione indiretta affetta da nullità per carenza di forma pubblica, non poteva costituire una liberalità indiretta e, dunque, costituire presupposto per l'applicazione dell'imposta di donazione.

[26] Su tale specifica fattispecie concreta, cfr. MASSIMO ANTONINI/GIOVANNI CRISTOFARO/GIULIA ZOPPI, Cointestazione di conti correnti e donazione indiretta: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, in: il fisco 35/2020, p. 3344.

Tale ultima categoria, precisa la Corte di cassazione, rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 56-bis in quanto ciò che rileva, ai fini impositivi, è lo spostamento di ricchezza originato da una causa liberale[27].

Sulla base dell'interpretazione fornita della Corte di cassazione in merito all'art. 56-bis (confermata altresì dal Decreto) vi sono solo due ipotesi in cui le liberalità indirette (ivi comprese quelle informali) andrebbero assoggettate all'imposta di donazione: (i) la prima, quella della registrazione volontaria ai sensi del comma 3 dell'art. 56-bis TUS, la quale comporta l'applicazione delle aliquote e delle franchigie ordinarie; (ii) la seconda, quella conseguente alla dichiarazione resa dall'interessato nell'ambito della procedura di accertamento di altri tributi intrapresa dall'Amministrazione finanziaria, che determina l'applicazione dell'aliquota nella misura dell'8%.

I giudici di legittimità hanno altresì affermato che la dichiarazione "confessoria" oggetto della fattispecie impositiva di cui al comma 1 dell'art. 56-bis TUS può provenire non soltanto dal donatario, ma anche dal donante, così chiarendo la portata soggettiva del termine "interessato".

Nonostante l'immediata risonanza che la pronuncia della Cassazione ha avuto, sembra ragionevole ritenere che la sentenza *de qua* non contenga contenuti innovativi: tuttavia, il merito di tale pronuncia consiste nell'aver ben esplicitato e chiarito l'ambito di applicazione della disposizione contenuta nell'art. 56-bis TUS, da sempre oggetto di incertezze interpretative a causa di un quadro normativo disorganico.

Invero, una novità della pronuncia sopra in commento sembra piuttosto essere rappresentata dall'affermazione in base alla quale il termine per il recupero del tributo da parte dell'Amministrazione finanziaria è regolato dall'art. 78 D.P.R. n. 131/1986 che prevede un termine di prescrizione decennale che, secondo la Corte di cassazione, decorre dalla data di effettuazione della liberalità indiretta e non, come in precedenza affermato dall'Ufficio, dal momento dell'enunciazione confessoria[28]. Più nel dettaglio, sulla base del principio espresso dai giudici di legittimità "*dovrebbe concludersi che non possano pretendersi imposte sulle donazioni «confessate» che abbiano data anteriore al decimo anno rispetto alla data della «confessione» (e che la «confessione» non possa certo essere considerata quale dies a quo per il decorso del termine prescrizione)*".

[27] Principio già enunciato in Cass., sentenza 24 marzo 2021, n. 8175 e in Cass., ordinanza 9 dicembre 2020, n. 28047.

[28] In senso diverso, tuttavia, si veda la più recente sentenza della Corte di cassazione 9 luglio 2024, n. 18724 in cui i giudici di legittimità, da un lato, hanno ribadito che il presupposto dell'accertamento dell'imposta di donazione indiretta scaturisce dall'autodichiarazione della liberalità indiretta, resa dall'interessato nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria; dall'altro lato, in contrasto con la sentenza n. 7442/2024, hanno affermato che il termine per il recupero del tributo è regolato dall'art. 76 D.P.R. n. 131/1986 (rubricato "*Decadenza dell'azione della finanza*") che prevede un termine di decadenza quinquennale dell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria che scatterebbe dalla dichiarazione rivelatoria della liberalità indiretta.

VIII. Conclusion

Alla luce di quanto sopra rappresentato, risulta evidente che le modifiche introdotte dal Legislatore delegato devono essere accolte con favore in quanto, in attuazione del progetto di riforma fiscale, realizzano il riordino e la razionalizzazione del contesto normativo previgente in materia di imposta sulle successioni e donazioni, non di rado caratterizzato da incertezze e difficoltà operative.

A parere di chi scrive, la novità di maggior rilievo è rappresentata dall'introduzione delle disposizioni volte a regolamentare in via normativa la rilevanza dell'istituto del *trust* ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni. Il D.Lgs. n. 139/2024, infatti, codificando il principio in base al quale l'imposta sulle successioni e donazioni si applica al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari, ha senza dubbio il merito di aver risolto in via definitiva un contrasto di rilevante importanza sorto negli ultimi decenni in merito al corretto inquadramento del presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni.

A ciò deve aggiungersi che il Legislatore delegato, accanto alla citata disposizione relativa all'individuazione del momento impositivo ai fini del tributo successorio e donativo, ha introdotto altresì la possibilità per il contribuente di assoggettare ad imposizione il trasferimento dei beni e diritti all'atto della segregazione dei beni in *trust*. Si tratta di una disposizione che, come già evidenziato nel presente contributo, potrebbe generare non poche incertezze interpretative e sulla quale si auspica che l'Agenzia delle Entrate intervenga a fornire chiarimenti.