
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

Trasferimenti da un *trustee* ad un altro (nell'ambito del *trust*)

AA, *trustee*, è impossibilitato a proseguire nell'incarico, che viene assunto da BB. Nel *trust* vi sono immobili.

■ **Ambito di applicazione** – Rientrano nella fattispecie i trasferimenti dei beni già costituiti in *trust* in caso di sostituzione del *trustee*.

Durante la vita del *trust* ben può accadere che il *trustee* cessi dal suo ufficio per vari motivi, tra cui la rinuncia, la revoca, la decadenza, la scadenza di termini, la sopravvenuta incapacità o altre cause individuate nell'atto istitutivo (Circ. 34/2022, § 4.4.8).

■ **Effetti giuridici** – La sostituzione del *trustee* comporta la necessità di un trasferimento dei beni dal vecchio *trustee*, intestatario degli stessi, al nuovo *trustee*.

■ **Disciplina tributaria** – Tali trasferimenti rientrano negli atti non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale (art. 11 *Tur/tar/T^o*).

Già l'AF aveva ritenuto che, alla luce dell'attuale orientamento della giurisprudenza di legittimità, che individua nei soli trasferimenti di beni ai beneficiari il presupposto applicativo delle imposte sulle successioni e donazioni, l'atto con cui si effettua la sostituzione del *trustee* non realizza tale presupposto ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Si tratta, in effetti, di un mero avvicendamento nelle vicende gestorie del *trust* alla stregua delle modifiche statutarie e amministrative di una società e, quindi, privo di un contenuto patrimoniale (Circ. 34/2022, § 4.4.8). Ciò vale ancor più in seguito ai nuovi criteri di tassazione del *trust* (art. 4-bis, co. 1, Tus).

Gli atti di sostituzione del *trustee*, se redatti con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, saranno assoggettati all'imposta di registro in misura fissa in quanto "non aventi per oggetto prestazioni a carattere patrimoniale". Analogamente, saranno assoggettati all'imposta di registro in misura fissa, se redatti con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, gli atti di eventuale nomina di un ulteriore *trustee* o guardiano (Circ. 34/2022, § 4.4.8).

Essi scontano l'imposta di registro in misura fissa e, in caso di immobili, tali trasferimenti scontano le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa (cfr. Cass. 975/2018; Circ. 34/2022, § 4.4.9).

Trasferimenti di beni e diritti a titolo gratuito (diversi dalle donazioni)

AA, allo scopo di fargli una liberalità, vende al figlio BB un immobile del valore di mercato di euro 200.000 per il prezzo di euro 100.000.

■ **Ambito di applicazione** – Rientrano nella fattispecie i trasferimenti, effettuati per atto tra vivi, diversi dalle donazioni, che comportano un effetto analogo (arricchimento del beneficiario con depauperamento del disponente, a titolo di liberalità).

Vi rientrano gli atti di liberalità diversi dalla donazione (art. 809 c.c.), tra i quali la **donazione indiretta** e le **liberalità indirette** nelle loro varie articolazioni.

Non vi rientrano gli *atti a titolo gratuito* in cui, pur mancando un corrispettivo, non vi è trasferimento di beni e diritti e quindi non vi è l'aumento del patrimonio del donatario con correlativo impoverimento del patrimonio del donante, quali:

- il *comodato*;
- il *deposito gratuito*;
- il *mandato gratuito*;
- il *mutuo gratuito*;
- il *trasporto gratuito* e in genere ogni negozio che, pur arrecando un beneficio patrimoniale al donatario non impoverisce il patrimonio del donante.

■ **Disciplina civilistica** – Il codice civile estende a tali liberalità, sebbene non abbiano la forma della donazione, la disciplina sostanziale della stessa (revocazione per causa d'ingratitude o per sopravvenienza di figli, riduzione delle donazioni per integrare la quota dovuta ai legittimari) (art. 809 c.c.).

■ **Disciplina tributaria** – Tali trasferimenti sono stati espressamente assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni dall'art. 2, co. 47, D.L. 262/2006, trasfuso nell'art. 1, co. 1, Tus, in vigore dall'1.1.2025.

Probabilmente era più univoca la formulazione originaria dell'art. 1, co. 1, Tus, che – più tecnicamente – parlava di *trasferimenti di beni e diritti per altra liberalità tra vivi* (art. 1, co. 1, Tus). In un primo tempo l'AF aveva ritenuto che rientrassero nella fattispecie tutti «gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni» (Circ. 3/2008, § 2). In questa accezione sarebbero ricompresi nell'imposta sulle donazioni tutti gli *atti a titolo gratuito*, mentre il legislatore è testuale nel disporre che l'imposta sulle donazioni si applica sui «trasferimenti di beni e diritti ... a titolo gratuito». Successivamente l'AF ha meglio chiarito il concetto, precisando che «tra gli atti a titolo gratuito sono ricompresi tutti i trasferimenti privi dell'*animus donandi*, ossia della volontà del donante di arricchire il donatario con contestuale suo impoverimento» (Circ. 28/2008, § 4). Anche questa nozione non appare convincente, perché l'*animus donandi* è l'elemento che contraddistingue la donazione e i trasferimenti a titolo gratuito diversi dalla donazione.

Si applicano tutti i principi propri dell'imposta sulle donazioni, di conseguenza:

- non sono soggetti all'imposta nei casi indicati dall'art. 3 Tus (Circ. 3/2008, § 8.1);
- se hanno ad oggetto immobili, si applica il criterio della *valutazione automatica* (art. 34, co. 5, Tus richiamato dall'art. 56, co. 4, Tus), poiché a tali atti il legislatore estende la disciplina della donazione (art. 2, co. 50, D.L. 262/2006);
- rientrano nel *coacervo delle donazioni precedenti* ai fini del calcolo dell'imposta sulle donazioni successive (art. 57, co. 1, Tus) (si ricordi che il coacervo non trova più applicazione per l'imposta sulle successioni: art. 8, co. 4, Tus).

Trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni

■ **Ambito di applicazione** – Rientrano nella fattispecie i trasferimenti di beni e diritti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni.

■ **Natura giuridica** – Secondo l'AF, le fattispecie indicate nell'art. 3 Tus costituirebbero fattispecie *esenti* dall'imposta sulle successioni e donazioni (Circ. 18/2013, § 5.3).

Più precisamente si deve ritenere che esse costituiscano ipotesi di *esclusioni*, perché delimitano il campo di applicazione del tributo. Sono quindi fattispecie fuori del campo di applicazione dell'imposta.

■ Disciplina tributaria – I trasferimenti in esame si caratterizzano perché:

- non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni (art. 3 Tus);
- qualora abbiano ad oggetto *beni immobili*, non sono soggetti né all'imposta ipotecaria (art. 1, co. 2, Tuic^o), né all'imposta catastale (art. 10, co. 3, Tuic^o);
- le *donazioni aventi ad oggetto trasferimenti non soggetti all'imposta* non rientrano nel computo del *coacervo delle donazioni precedenti* e sono registrate gratuitamente (art. 55, co. 2, Tus), senza pagamento di alcuna imposta, neppure in misura fissa.

- ❖ **Rinvio** – Rientrano nell'ambito delle *successioni/donazioni aventi ad oggetto trasferimenti non soggetti all'imposta*, a titolo esemplificativo, le seguenti fattispecie:
- *costituzione di beni in trust a favore di associazioni riconosciute* che perseguono finalità di pubblica utilità (Risp. 424/2019);
 - *successione avente ad oggetto strumenti finanziari detenuti in piani di risparmio a lungo termine* (dall'1.1.2017) (art. 1, co. 114, L. 232/2016);
 - *successione/donazione a favore dello Stato* (dall'1.1.1973) (art. 3, co. 1, Tus);
 - *successione/donazione a favore di contrade del Comune di Siena* (dall'1.1.1973);
 - *successione/donazione a favore di cooperative sociali* (dal 18.11.1991) (art. 7, l. 381/1991);
 - *successione/donazione a favore di discendenti, coniuge, parte dell'unione civile, di aziende, quote sociali e azioni* effettuati anche tramite i *patti di famiglia*, purché ricorrano le condizioni di legge (dall'1.1.2007 per i discendenti e dall'1.1.2008 per il coniuge) (art. 3, co. 4-ter, Tus);
 - *successione/donazione a favore di discendenti, coniuge, parte dell'unione civile, di aziende, quote sociali e azioni* (art. 3, co. 4-ter, Tus);
 - *successione/donazione a favore di enti di culto* (dall'1.1.1973) (art. 12 R.D. 289/1939);
 - *successione/donazione a favore di enti non esistenti neppure in fatto*, salva la necessità del riconoscimento per ottenere definitivamente l'agevolazione;
 - *successione/donazione a favore di enti non riconosciuti*, ferma la necessità di ottenere il riconoscimento;
 - *successione/donazione a favore di enti pubblici esteri, fondazioni e associazioni istituiti all'estero* (dall'1.1.1973) (art. 3, co. 4, Tus);
 - *successione/donazione a favore di enti pubblici territoriali regioni, province e comuni* (dall'1.1.1973) (art. 3, co. 1, Tus);
 - *successione/donazione a favore di enti pubblici, fondazioni e associazioni aventi scopo esclusivo di pubblica utilità* quali l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità (dall'1.1.1973) (art. 3, co. 1, Tus);
 - *successione/donazione a favore di enti pubblici, fondazioni e associazioni per finalità di pubblica utilità* a condizione che il beneficiario dimostri entro cinque anni di aver impiegato il lascito per le finalità indicate dal donante o dal testatore, altrimenti è tenuto a pagare sia l'imposta sulle successioni e donazioni (dall'1.1.1973) (art. 3, co. 2, Tus);
 - *successione/donazione a favore di fondazioni di ristrutturazione bancaria* (dal 15.6.1999) (art. 3, co. 1, Tus);
 - *successione/donazione a favore di movimenti e partiti politici* (dal 6.6.1999) (art. 3, co. 4-bis, Tus);
 - *successione/donazione a favore di Onlus* (dall'1.1.1998) (art. 3, co. 1, Tus);
 - *successione/donazione a favore di società di mutuo soccorso* (dall'1.1.1973) (Cass. 12992/2000).

Trasferimenti soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni

■ **Ambito di applicazione** – Rientrano nella fattispecie i trasferimenti di beni e diritti soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni.

■ **Disciplina normativa** – L'imposta sulle successioni e donazioni si applica a seguenti atti:

- *trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte;*
- *trasferimenti di beni e diritti per donazione;*
- *trasferimenti di beni e diritti per altra liberalità tra vivi.*

Trasferimenti di beni e diritti per altra liberalità tra vivi

AA, allo scopo di fare una liberalità al figlio BB, gli vende un immobile per un prezzo pari alla metà del valore di mercato.

■ **Ambito di applicazione** – Rientrano nella fattispecie tutti gli *atti di liberalità diversi dalla donazione* (art. 809 c.c.), cioè risultanti da negozi diversi dalla donazione, che l'art. 809 c.c. assoggetta alle stesse norme sostanziali della donazione (revocazione delle donazioni per causa d'ingratitude e per sopravvenienza di figli, riduzione delle donazioni per integrare la quota dovuta ai legittimari).

Rientra in questa categoria la *donazione indiretta* che si configura quando le parti, per conseguire il risultato tipico della donazione contrattuale, vale a dire l'arricchimento del donatario e il depauperamento del donante, fanno ricorso a strumenti giuridici diversi dalla donazione, che ugualmente consentono di produrre, in via mediata, effetti economici di liberalità contrattuale, vale a dire l'arricchimento del donatario e il depauperamento del donante.

Non vi rientrano gli *atti a titolo gratuito*, come, ad esempio, il *comodato*.

■ **Disciplina tributaria** – L'art. 1, co. 1, Tus (in vigore per le successioni apertesi fino a tutto il 24.10.2001) assoggettava a imposta i trasferimenti per *altra liberalità tra vivi*.

L'art. 2, co. 47, D.L. 262/2006 che ha reintrodotto l'imposta (per le successioni apertesi dal 3.10.2006 e le donazioni fatte dal 29.11.2006) parla di *trasferimenti di beni e diritti a titolo gratuito* e tale dizione è stata riprodotta dall'attuale formulazione dell'art. 1, co. 1, Tus (in vigore dall'1.1.2025).

Nonostante la diversa formulazione, l'ambito di applicazione è da ritenersi perfettamente coincidente.

Trasferimenti di beni e diritti per donazione

AA regala alla figlia la somma di euro 50.000 per contribuire alle spese di acquisto di un appartamento.

■ **Ambito di applicazione** – Rientrano nella fattispecie in esame tutti i trasferimenti attuati mediante il contratto tipico della *donazione* (art. 1, co. 1, Tus).

■ **Disciplina civilistica** – La *donazione* è il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione (art. 769 c.c.).

■ **Disciplina tributaria** – I trasferimenti di beni e diritti per *donazione*, come sopra individuati, sono soggetti all'imposta sulle donazioni (art. 1, co. 1, Tus e, prima, art. 2, co. 47, D.L. 262/2006).

- ❖ **Rinvio** – Rientra nella fattispecie la **donazione traslativa** ha per oggetto il trasferimento di un diritto di titolarità del donante (art. 769 c.c.), come nel caso di:
- **donazione avente ad oggetto diritto del concedente;**
 - **donazione avente ad oggetto diritto dell'enfiteuta;**
 - **donazione avente ad oggetto diritto di abitazione;**
 - **donazione avente ad oggetto crediti** che si sostanzia in una **cessione del credito** a titolo di liberalità;
 - **donazione avente ad oggetto diritto di nuda proprietà;**
 - **donazione avente ad oggetto diritto di piena proprietà;**
 - **donazione avente ad oggetto diritto di proprietà superficaria;**
 - **donazione avente ad oggetto diritto di superficie;**
 - **donazione avente ad oggetto diritto di uso;**
 - **donazione avente ad oggetto diritto di usufrutto;**
 - **donazione avente ad oggetto quota di comproprietà;**
 - **donazione con riserva di usufrutto a favore del donante** o la **donazione con riserva di usufrutto a favore di un terzo.**

Vi rientra anche **donazione costitutiva** che consiste nella costituzione di un diritto reale minore, derivato dal maggior diritto spettante al donante, come nel caso (se avvengono a titolo gratuito) di:

- **costituzione del diritto di abitazione;**
- **costituzione del diritto di servitù;**
- **costituzione del diritto di subusufrutto;**
- **costituzione del diritto di superficie;**
- **costituzione del diritto di uso;**
- **costituzione del diritto di usufrutto;**
- **costituzione di rendita o pensione** in tutte le sue forme (si pensi alla **rendita perpetua** o alla **rendita vitalizia**);
- e in genere la **costituzione di diritto reale di godimento** di qualsiasi tipo, senza corrispettivo, con esclusione della **costituzione di enfiteusi**, stante l'essenzialità di un corrispettivo.

Vi rientra la **donazione obbligatoria** che si sostanzia nell'assunzione di un'obbligazione a favore del donatario;

- si pensi ad un **accollo (a titolo di liberalità)**.

Vi rientra anche la **donazione liberatoria** che si configura quando l'arricchimento del donatario è procurato tramite la rinuncia del donante ad un proprio diritto patrimoniale già acquistato, come ad esempio:

- la **rinuncia a diritto credito** fatta per avvantaggiare il debitore;
- la **remissione del debito** fatta per avvantaggiare il debitore;
- la **rinuncia a diritto reale** fatta per avvantaggiare il titolare del diritto complementare, come ad esempio;
- la **rinuncia a diritto di usufrutto a favore del nudo proprietario** che, secondo l'AF, comporta necessariamente un trasferimento a titolo gratuito con arricchimento (Ris. 25/2007; Circ. 18/2013, § 5.7).

Per la codifica, v. **donazione** e tutti i vari tipi di donazione.

Trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte (vecchia normativa)

AA nomina erede universale BB disponendo a suo carico un legato a favore di CC.

■ **Nozione** – Il fenomeno della «successione» si verifica quando un soggetto subentra ad altro soggetto in un complesso di rapporti giuridici patrimoniali ovvero in un rapporto giuridico patrimoniale singolo, restando oggettivamente inalterata la loro natura. La successione per causa di morte (o successione *mortis causa*) si configura quando il trasferimento di diritti patrimoniali avviene dal defunto (*de cuius*) al successore.

■ **Disciplina tributaria** – Sono soggetti all'imposta sulle successioni tutti i *trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte* (art. 1, co. 1, Tus) con esclusione dei *diritti intransmissibili a causa di morte*.

Vi erano soggetti, inoltre, per testuale disposizione normativa (art. 1, co. 2, Tus):

- la **costituzione di diritto reale di godimento** fatta per testamento del *de cuius* (Circ. 17/1991, parte 1), o sorto *ex lege* (come il **diritto di abitazione spettante al coniuge o alla parte dell'unione civile superstite**);
- la **costituzione di rendita o pensione** per testamento (Circ. 17/1991, parte 1);
- la **rinuncia a diritto reale** e la **rinuncia a diritto credito** fatta per testamento dal *de cuius* (Circ. 17/1991, parte 1).

❖ **Rinvio** – Per la codifica, v. **successione avente ad oggetto** ... ed in particolare:

- **successione avente ad oggetto costituzione di rendita o pensione;**
- **successione avente ad oggetto rinuncia a diritti reali o di credito.**

■ **Ambito di applicazione** – L'imposta sulle successioni è dovuta in relazione (Istr. 1, 2):

- ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte, compresa la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni;
- ai casi di immissione nel possesso dei beni dell'assente e di *dichiarazione di morte presunta*;
- a tutti i beni e diritti trasferiti, anche se esistenti all'estero, nel caso in cui alla data di apertura della successione la persona deceduta era residente in Italia. In caso contrario, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti in Italia.

Pertanto, **nell'attivo ereditario rientrano** (Istr. 1, 2):

- *beni immobili* e diritti reali su beni immobili;
- *beni mobili e titoli al portatore* di qualsiasi specie posseduti dal defunto o depositati presso altri a suo nome;
- *denaro, gioielli e mobilia* per un importo pari al 10% del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario, salvo che da inventario non ne risulti l'esistenza per un importo diverso;
- rendite, pensioni e crediti;
- aziende, quote sociali, azioni o obbligazioni;
- navi, imbarcazioni e aeromobili che non fanno parte di aziende;
- oneri a carico degli eredi e dei legatari e a favore di terzi determinati individualmente (che sono da considerarsi legati disposti in favore del beneficiario e quindi sono soggetti all'imposta sulle successioni).

■ **Disciplina tributaria** – I trasferimenti in esame sono soggetti all'imposta sulle successioni (art. 1, co. 1, Tus e, prima, l'art. 2, co. 47, D.L. 262/2006).

Ne sono esclusi i *diritti intransmissibili a causa di morte*.

Trasferimenti in sede di separazione o divorzio

■ **Ambito di applicazione** – Rientrano nella fattispecie i trasferimenti attuati in sede di separazione o divorzio a tacitazione dell'obbligo di mantenimento.

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer