

# Norme & Tributi

## Tar Lazio

Antiriciclaggio, torna in vigore il registro dei titolari effettivi —p.39

## Cassazione

Ultras, violenza privata chiudere con i nastri parte della curva



**IL TIFO ORGANIZZATO**  
Impedire l'accesso ai tifosi "ordinari" ad alcune zone della curva non è, come preteso dalla difesa, un diritto dovere nell'ambito della tifoseria organizzata, ma un reato.  
[www.ilssole24ore.com](http://www.ilssole24ore.com)



# Nel trust opzione per l'imposta alla dotazione dei beni

## Il Dlgs sulle indirette

Non sarà necessario aspettare la distribuzione del patrimonio ai beneficiari

L'obiettivo è consentire al contribuente la programmazione fiscale

Angelo Busani

Su opzione del contribuente, la tassazione del trust potrà tornare "all'antico" e cioè si potrà scegliere di pagare nu+ovamente l'imposta di donazione nel momento di dotazione del trust (senza aspettare, per applicare tassazione, il momento in cui il trustee distribuirà il patrimonio del trust ai beneficiari): è senz'altro questa la novità più rilevante contenuta nella bozza di riforma dell'imposta di successione approvata ieri dal Consiglio dei ministri. In altre parole, la riforma prospetta una ulteriore rivoluzione nella vicenda della tassazione del trust:

- in origine (si parla del panorama giuridico posteriore al Dl 262/2006), l'Agenzia sposò la tesi dell'applicazione della tassazione nel momento in cui il trust veniva dotato e la neutralità del momento di uscita del patrimonio dal trust (circulari 48/E/2007 e 3/E/2008);
- la Cassazione ha progressivamente ribaltato questa posizione, alfine giungendo a decidere (la svolta definitiva si ebbe con l'ordinanza 1131/2019 e con la sentenza 15453/2019) la neutralità, per qualsiasi tipo di trust, del momento "di entrata" di beni e diritti nel trust e, invece, la rilevanza del momento in cui i beneficiari effettivamente ottengono un incre-

### L'OPZIONE

#### Il versamento

La bozza di decreto legislativo introduce la possibilità per il disponente, ovvero nel caso di trust testamentari per il trustee, di versare il tributo in modo volontario e anticipato, al momento del conferimento dei beni ovvero dell'apertura della successione, consentendo così ai contribuenti una più certa programmazione fiscale e all'Erario un incasso anticipato rispetto al momento in cui saranno trasferiti i beni e i diritti ai beneficiari

#### L'imposta

In tal caso 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 i beneficiari non siano individuati, si applica l'aliquota più elevata senza tener conto franchigie. Per evitare incertezze interpretative sugli effetti del pagamento anticipato, è previsto che l'imposta pagata dal disponente o

dal trustee in sede di dichiarazione di successione deve considerarsi pagata a titolo definitivo e non è restituita neanche nei casi in cui non si realizzi il trasferimento a favore del beneficiario

#### Trust già costituiti

L'opzione per il pagamento anticipato dell'imposta è estesa ai trust già costituiti in modo da garantire una parità di trattamento

mento del loro personale patrimonio a opera di un'attribuzione effettuata dal trustee;

- questo approdo è stato alfine recepito dalla circolare 34/2022 con la quale, però, l'Agenzia ha aggiunto una previsione di applicazione "in entrata" dell'imposta di donazione: e, cioè, nel caso in cui «i beneficiari individuati (o individuabili) siano titolari di diritti pieni ed esigibili, non subordinati alla discrezionalità del trustee o del disponente, tali da consentire loro l'arricchimento e l'ampliamento della propria sfera giuridico-patrimoniale già al momento dell'istituzione del trust».

A parte il problema di capire se quest'ultima posizione sarà da intendere superata, vi è da rilevare che la riforma cambia nuovamente lo scenario: ferma restando la regola generale della neutralità "in entrata" e della tassazione "in uscita", viene appunto introdotta la possibilità per il disponente (oppure per il trustee, nel caso di trust testamentario) di versare l'imposta di donazione in modo volontario al momento dell'apporto al trust (oppure all'apertura della successione), con

il fine di consentire ai contribuenti una programmazione fiscale dotata del requisito della certezza. Al riguardo, viene previsto che, in caso di opzione per la tassazione "in entrata", se i beneficiari non siano individuati, si applica l'aliquota più elevata (attualmente sarebbe l'8%) senza tener conto di alcuna franchigia. In altre parole, se si paga in entrata, non si paga in uscita e, quindi, diventano irrilevanti le vicende che il patrimonio del trust abbia durante la vigenza del trust e pure diviene irrilevante il cambiamento di pressione fiscale che intervenga tra il momento in cui il trust è istituito e il momento in cui il trustee distribuisca il patrimonio del trust.

Se, ad esempio, quando si istituisce il trust, il patrimonio apporato vale 100mila euro e l'aliquota è il 6% senza franchigia, l'applicazione immediata della tassazione

**La scelta è estesa anche ai trust già istituiti in modo da garantire una parità di trattamento**

sterilizzerà l'eventualità che, al termine del trust, in ipotesi, il patrimonio del trust valga 1 milione di euro e l'aliquota sia fissata al 20 per cento. Ovviamente, la tassazione anticipata profitta anche all'erario, che perfeziona un incasso in anticipo rispetto al momento in cui si realizza la fattispecie dalla quale origina l'obbligazione di pagamento dell'imposta.

Per evitare incertezze interpretative sugli effetti del pagamento anticipato, è espressamente sancito dalla bozza di riforma che l'imposta pagata dal disponente (o dal trustee in sede di dichiarazione di successione) deve considerarsi pagata a titolo definitivo; e che, d'altro canto, l'imposta versata "in entrata" non è richiedibile a rimborso, neanche nel caso in cui non si realizzi il trasferimento del patrimonio del trust a favore del beneficiario.

La possibilità di opzione per il pagamento anticipato dell'imposta è estesa anche ai trust già istituiti in modo da garantire una parità di trattamento con i trust che verranno istituiti posteriormente all'entrata in vigore della riforma.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## IL PASSAGGIO GENERAZIONALE

### Trasferimento di quote di società se si continua l'attività

Il decreto delegato sulle imposte indirette ha confermato e potenziato l'esenzione per i trasferimenti a titolo gratuito di partecipazioni e aziende a favore di discendenti e coniuge, inter vivos o mortis causa, anche realizzati tramite i patti di famiglia. Si tratta dell'agevolazione contenuta nell'articolo 3, comma 4-ter, Dlgs 346/1990, introdotta dalla legge finanziaria del 2007, rispetto alla quale la riforma ha inteso realizzare un intervento per così dire correttivo, per definire "in modo più puntuale il perimetro e le condizioni dell'agevolazione" (così la relazione illustrativa).

In primo luogo, sono state meglio specificate, rispetto alla norma vigente, le condizioni oggettive cui l'agevolazione è subordinata, distinguendo ciascuna delle tre fattispecie oggetto dell'esenzione: a) per il trasferimento di quote di società di capitali, è necessaria l'acquisizione o l'integrazione del controllo e tale condizione deve essere mantenuta per almeno cinque anni; b) per il trasferimento di quote di società di persone, occorre il trasferimento (ed il mantenimento quinquennale) della "titolarità" del diritto sulla quota; c) per il trasferimento di quote di società di azienda, è necessario che gli aventi causa proseguano l'attività d'impresa per almeno cinque anni. I beneficiari devono rendere apposita dichiarazione di impegno ed è prevista, come nella versione vigente, l'applicazione dell'imposta in misura ordinaria, più interessi e sanzioni, in caso di mancato rispetto delle condizioni.

**Riconosciuta l'esenzione anche quando si rafforza il controllo nelle società per azioni**

Questa più precisa formulazione letterale dovrebbe rendere ancor più esplicito, in termini di ratio, che il requisito dell'esercizio di impresa assume rilevanza esclusivamente nella fattispecie di trasferimento di azienda o ramo d'azienda. Con la conseguenza di garantire l'esenzione, nel rispetto delle diverse condizioni legislative, quando il passaggio generazionale abbia ad oggetto quote o azioni, indipendentemente dall'esercizio o meno di un'attività d'impresa da parte della società partecipata. Sarebbero allora agevolabili anche i trasferimenti di quote di società holding o di società immobiliari, diversamente da quanto oggi affermato dalle Entrate (risoluzione 552/2021).

Con riferimento alle quote di società di capitali, si è precisato che l'esenzione spetta quando il trasferimento consente di acquisire il controllo oppure quando sia "integrato un controllo già esistente": nelle ipotesi, cioè, in cui il beneficiario incrementi ulteriormente una partecipazione preesistente di controllo. Anche in questo caso, si tratta di una previsione diametralmente opposta rispetto alla prassi dell'agenzia delle Entrate, che ritiene non agevolabile l'integrazione di un controllo esistente (risoluzione 72/2024).

Infine, è aggiunto un ultimo periodo alla disposizione, che prevede l'applicazione dell'esenzione anche ai trasferimenti di azioni e quote sociali di società non residenti, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quelle residenti. Il legislatore ha recepito le indicazioni provenienti dalla Suprema Corte (Cassazione 5674/2023) ed evitato la lesione del principio europeo di libertà di stabilimento. È da sottolineare che l'agevolazione non è però limitata alle sole quote di società Ue o di Stati aderenti allo See ma estesa a tutti i Paesi che garantiscono un «adeguato scambio di informazioni».

Le modifiche recate dal decreto delegato sono dunque di notevole impatto, non limitandosi a un mero restyling letterale ma risolvendo, in termini estensivi dell'agevolazione, diverse problematiche applicative. Tanto da doversi interrogare sulla portata dell'intervento legislativo, che non pare realmente innovativa. Sarebbe anzi doverosi affermare che la riforma abbia avuto la finalità di recepire orientamenti già elaborati dal diritto vivente (per esempio, in tema di agevolabilità del trasferimento di quote di società estere) e di confermare soluzioni in fondo già ricavabili dalla disposizione attualmente in vigore (si pensi al profilo della "integrazione" del controllo o a quello dell'esercizio dell'impresa come condizione per l'agevolazione). In questo senso, le "precisazioni" normative introdotte dal decreto delegato, in quanto idonee a disvelare (e non a modificare) l'ambito e la ratio dell'agevolazione, potrebbero essere utilizzate anche per risolvere questioni sorte nella vigenza della precedente disposizione.

—Thomas Tassani

Componente della commissione di esperti del Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria presso il ministero dell'Economia

# Due anni per la verifica sull'autoliquidazione

## Successioni

Il nuovo obbligo entro il termine di presentazione della dichiarazione

Angelo Busani

L'autoliquidazione dell'imposta è senz'altro il punto più rilevante del progetto di riforma dell'imposta di successione che è stato approvato dal Consiglio dei ministri del 9 aprile. Per il resto, disposizioni sul trust a parte (si veda l'articolo in alto) non vi sono cambiamenti rilevanti, tranne quello inerente alla base imponibile delle rendite vitalizie – caso peraltro abbastanza raro nella prassi professionale – al fine di sterilizzare il rischio che l'eccessivo abbassamento del tasso di interesse provochi, a causa del calcolo matematico attualmente imposto dalla legge, un risultato disastroso (come venne dimostrato sul Sole 24 Ore il 4 gennaio 2020). Quindi, in particolare, non cambiano le aliquote e non cambiano le franchigie.

### L'autoliquidazione

Circa il pagamento delle imposte dovute in seguito a una succes-

sione ereditaria, oggi il contribuente autoliquidava le sole imposte ipotecaria e catastale (qualora la successione comprenda beni immobili) e questa autoliquidazione è il presupposto per poter registrare la dichiarazione di successione, in quanto nella relativa trasmissione telematica occorre dimostrare detto pagamento.

L'imposta di successione invece si deve pagare entro 60 giorni dalla data di notifica di un apposito avviso di liquidazione, che il fisco deve inviare entro tre anni dalla registrazione della dichiarazione di successione. Una volta che la riforma sarà vigente e con effetto per i decessi che interverranno dalla sua data di entrata in vigore avanti, i soggetti obbligati al pagamento invece dovranno:

- effettuare l'autoliquidazione delle imposte ipotecaria e catastale entro il termine di presentazione della dichiarazione di successione (sotto questo profilo, pertanto, non cambia nulla rispetto a quanto accade attualmente);
- autoliquidare l'imposta di successione in base alla dichiarazione della successione entro 90 giorni dal termine di presentazione della

dichiarazione (che rimane fissato in un anno dal giorno del decesso).

In alternativa, il contribuente potrà eseguire il pagamento dell'imposta sulle successioni autoliquidata nella misura non inferiore al venti per cento entro il termine di 90 giorni e, per il rimanente importo, in otto rate trimestrali oppure, se si tratta di importi superiori a 20mila euro, in un numero massimo di 12 rate trimestrali (non essendo però ammissibile dilazionare importi inferiori a mille euro).

### I rilievi del Fisco

Qualora poi rilevi un difetto di autoliquidazione, l'Agenzia effettuerà (entro due anni dal giorno di registrazione della dichiarazione di successione) la notifica di un avviso di liquidazione cui dovrà conseguire, entro sessanta giorni, il pagamento della maggiore imposta pretesa dall'ufficio unitamente a una sanzione amministrativa (attual-

**Il 20% può essere pagato entro 90 giorni dalla dichiarazione e il resto a rate (otto o 12 per importi più alti)**

© RIPRODUZIONE RISERVATA

—A.Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA