

**Dalle Entrate.** Le indicazioni sul regime tributario dei passaggi generazionali dopo la reintroduzione del prelievo

# Donazioni, Fisco-choc sulle fiduciarie

Le intestazioni vanno assoggettate all'8% - Colpiti anche i trust «opachi»

Angelo Busani

Fiduciarie e trust escono con le ossa rotte dalla circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008, il primo documento dell'agenzia delle Entrate sul ritorno dell'imposta di successione e donazione. Secondo l'Agenzia: ■ l'intestazione fiduciaria deve pagare l'imposta di donazione (fino a ieri si è sempre ragionato in termini di atto assolutamente "neutro"); ■ deve pagare l'imposta di donazione anche il trust auto-dichiarato, pur se non si ha effetto traslativo (in quanto l'autodichiarazione ha solo la conseguenza di isolare un bene nel patrimonio del disponente); ■ il trust che non indichi i beneficiari deve scontare l'aliquota massima (8%) sia che si tratti di un trust di scopo (strutturalmente senza beneficiari) sia che si tratti di un trust finalizzato a beneficiare soggetti da designare dopo l'atto istitutivo.

Metà circa della cinquantina di pagine della circolare è dedicata alla tassazione dei vincoli di destinazione e, quindi, dei trust. Il Fisco parte da considerazioni assolutamente condivisibili. In sintesi, si sottolinea che il vincolo di destinazione va tassato con l'imposta fissa quando non vi sia trasferimento di diritti da un sog-

getto all'altro: per esempio nel caso della società che istituisce un "patrimonio destinato" (articolo 2447-bis, Codice civile) e nel caso del fondo patrimoniale non traslativo. Di tassazione proporzionale si può parlare solo nell'ipotesi di vincolo di destinazione che sorga in occasione di un trasferimento: si pensi al padre che cede al figlio un bene vincolandolo a un certo utilizzo

## INTERPRETAZIONE SEVERA

Secondo la circolare il prelievo va applicato anche se coincidono il disponente e il «trustee»

(per esempio abitazione vitalizia della sorella disabile del donante). Da questa premessa, dovrebbe discendere che, anche nel trust auto-dichiarato (una specie del genere "vincolo di destinazione"), non essendoci trasferimento, non vi dovrebbe essere tassazione: ma l'Agenzia, fondando il proprio ragionamento sul presupposto che il trust si differenzia dagli altri vincoli di destinazione, giunge alla conclusione opposta. Quando poi il vin-

colo di destinazione sorge in occasione di un trasferimento, non c'è scampo: ne fanno le spese, oltre ai trust di scopo e ai trust con beneficiari individuati nell'atto istitutivo (come il Fisco sostiene nella circolare n. 48/2007), anche i trust discrezionali e opachi, cioè destinati ad avere un beneficiario (la cui individuazione è rimessa a un evento successivo all'atto istitutivo) e, addirittura, i trasferimenti a società fiduciarie (con aliquota dell'8% e senza franchigia, aggiungendo, eventualmente, il 3% per imposte ipotecarie e catastale).

Sulla tassazione proporzionale dei trust discrezionali e opachi già è stato sostenuto che l'interpretazione è contraria al principio di capacità contributiva: il trustee non ha incremento patrimoniale e la mancata individuazione di un beneficiario impedisce l'individuazione di aliquota e franchigia (anzi, costringe all'applicazione del trattamento fiscale peggiore anche in casi nei quali la qualità del beneficiario, se conosciuta all'inizio, avrebbe permesso l'applicazione di un prelievo inferiore).

Dove per la circolare raggiunge esiti incredibili è sul trasferimento da fiduciante a fiduciaria (e viceversa). Il Fisco cata-

loga questa ipotesi tra i casi di istituzione di un vincolo di destinazione: ma la costruzione non regge. Non c'è dubbio che, nell'ambito della fiduciaria, visano tanti patrimoni separati quanti sono i mandati fiduciari ricevuti. E non c'è dubbio che tutti questi patrimoni separati siano segregati rispetto al patrimonio della fiduciaria. Tuttavia, l'intestazione fiduciaria non può essere qualificata come "vincolo di destinazione" e, come tale, non può essere assoggettata a imposta di donazione: l'intestazione fiduciaria è un mero mandato ad amministrare, senza discrezionalità della fiduciaria e senza destinazione. La fiduciaria non ha altro vincolo che quello di eseguire pedissequamente gli ordini del fiduciante: il trasferimento ha come unico effetto di mutare l'intestazione formale dei beni, in quanto la loro appartenenza sostanziale rimane in capo al fiduciante. Insomma, il mandato fiduciario, se vale a segregare i beni presso la fiduciaria, non genera segregazione dei beni rispetto al fiduciante. Quindi nessuna pretesa impositiva può essere sollevata dal Fisco.

[www.ilsolo24ore.com/norme](http://www.ilsolo24ore.com/norme)  
Il testo della circolare

## l chiarimenti

### Fiduciaria e trust

■ Pagano l'imposta di donazione sia l'intestazione fiduciaria che il trust auto-dichiarato

■ Il trust che non indichi i beneficiari deve scontare l'aliquota massima (8%) sia che si tratti di un trust di scopo (senza beneficiari) sia che sia finalizzato a dare un beneficio a soggetti da designare posteriormente all'atto istitutivo

■ Il vincolo di destinazione va tassato con l'imposta fissa ogni volta che non c'è trasferimento di diritti da un soggetto all'altro

■ Di tassazione proporzionale si può parlare soltanto nell'ipotesi di vincolo di destinazione che sorga in occasione di un trasferimento

■ Se il vincolo di destinazione sorge in occasione di un trasferimento, ne fanno le spese, oltre ai trust di scopo e ai trust con beneficiari individuati nell'atto istitutivo, anche quelli discrezionali e opachi, cioè destinati ad avere un beneficiario e i trasferimenti a società fiduciarie

■ Secondo le Entrate, il trasferimento da fiduciante a fiduciaria è un caso di istituzione di un vincolo di destinazione

### Le donazioni

■ L'agenzia delle Entrate sottolinea come il coacervo delle donazioni, finalizzato a evitare l'elusione della franchigia, debba considerare tutte le operazioni, in qualunque momento siano state disposte

■ In questo modo non rilevano solo le donazioni che sono state compiute solo a partire dal 29 novembre 2006 (data di reintroduzione dell'imposta di successione e donazione)

■ Secondo il Fisco nel computo della franchigia rilevano le donazioni pregresse con la necessità di attualizzare il valore delle operazioni che sono state compiute in passato

A.Bu.

**Finalità antielusive.** Rilevano tutte le attribuzioni disposte nella vita

## Imposta a ritroso su tutti gli atti

Il "giro di vite" che, con la circolare 3/E del 2008, l'agenzia delle Entrate ha stretto sulla tassazione dei trasferimenti gratuiti comprende anche il tema del cosiddetto coacervo delle precedenti donazioni.

L'istituto del coacervo venne introdotto, quando le aliquote erano progressive, per evitare che, con un artificioso frazionamento del patrimonio in tante donazioni, si potesse approfittare per varie volte degli scaglioni esenti da imposta e degli scaglioni tassati con aliquote inferiori.

Tramontate le aliquote progressive, ora il coacervo presidia la moltiplicazione artificio-

sa della franchigia nei casi in cui essa è applicabile: e cioè, per un milione di euro per trasferimenti tra coniugi e parenti in linea retta, per 100 mila euro per i trasferimenti tra fratelli e sorelle, per un milione 500 mila euro per trasferimenti a favore di disabile.

Coacervo non significa tuttavia nuova tassazione di quanto venne donato in passato, in occasione di una nuova donazione o di una successione a causa di morte, ma maggior tassazione (cioè non considerando la franchigia) dei beni donati dopo una donazione o dei beni lasciati in successione dal defunto che ab-

bia donato ai suoi successori. Il tema è quello di accertare quali siano le donazioni da considerare nel coacervo: solo quelle dal 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore dell'attuale regime in materia di successioni)?

Anche quelle fino al 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della legge 383/2001, che abrogò l'imposta di successione)? Anche quelle dal 26 ottobre 2001 al 28 novembre 2006 (epoca in cui l'imposta di successione non si applicava più e l'imposta di donazione era diventata imposta di registro)?

Ebbene, l'Agenzia ha scelto la strada più sfavorevole al contri-

bueno, imponendo di considerare nel coacervo tutte le donazioni, in qualunque epoca stipulate (nonché tutti gli atti istitutivi di vincoli di destinazione dal 29 novembre 2006), e quindi comprese quelle stipulate quando l'imposta di successione era stata abrogata.

Quindi, secondo le Entrate, nel computo della franchigia rilevano le donazioni pregresse per le quali sia stata riconosciuta una franchigia d'imposta che abbia assorbito, in tutto o in parte, l'imposta dovuta. Il valore deve essere inoltre attualizzato con riferimento al valore normale dei beni trasferiti alla data della nuova donazione o alla data di apertura della successione del donante.

**Cassazione.** Regole alle notifiche

## Il contraddittorio poggia sull'avviso di ricevimento

Sergio Trovato

L'avviso di ricevimento del ricorso notificato per posta è la prova della regolare instaurazione del contraddittorio. Questa regola vale anche quando l'ufficiale giudiziario, con raccomandata, dà notizia al destinatario di aver compiuto tutte le formalità prescritte dalla legge nei casi di irreperibilità o rifiuto di ricevere la copia dell'atto.

L'avviso non allegato al ricorso e non depositato successivamente può essere prodotto fino all'udienza di discussione. Altrimenti, se la controparte non si difende, il ricorso è inammissibile. Il difensore del ricorrente può però chiedere al giudice di concedergli un termine per il deposito, purché dimostri di essersi attivato nel richiedere all'amministrazione postale un duplicato.

Questi principi sono stati affermati dalle Sezioni unite della Cassazione, con la sentenza 627 del 14 gennaio 2008, sulla validità degli atti notificati a mezzo del servizio postale. Nel caso esaminato, la controparte non aveva svolto alcuna attività difensiva e il ricorrente non aveva fornito alcuna giustificazione per la mancata produzione dell'avviso. Infatti, se l'intimato non si difende, solo con i documenti è possibile provare l'avvenuta notifica. La costituzione in giudizio, invece, dimostra che il destinatario ha avuto conoscenza dell'atto e sana l'irregolarità per raggiungimento dello scopo.

Per i giudici di legittimità, però, è necessario che il difensore chieda la rimessione in termini «offrendo la prova documentale della non imputabilità della causa dell'omessa produzione e, dunque, di aver esperito i rimedi che la legge appresta per il caso che l'avviso di ricevimento non sia tempestivamente restituito o sia stato smarrito dall'amministrazione postale». La priorità, secondo la Corte, è che il processo si possa sempre concludere e che la sanzione dell'inammissibilità del ricorso sia limitata ai casi in cui

la violazione arrechi un «autentico pregiudizio». Pertanto, non si può parlare di inesistenza della notifica.

Il problema del valore da riconoscere all'avviso di ricevimento non è nuovo per la Cassazione e non sempre c'è stato un orientamento univoco. La sentenza 8921 del 29 aprile 2005 ha precisato che nel caso di notificazione di atti a mezzo posta, se il destinatario dell'atto non si è costituito, il notificante ha l'onere di produrre l'avviso di ricevimento, o tempestivamente con il deposito del ricorso in cancelleria o anche successivamente, purché prima che la causa sia posta in decisione. In caso contrario, la notifica è inesistente.

La questione dell'inesistenza della notifica era stata sollevata anche con l'ordinanza 23221 del 27 ottobre 2006, per evitare un possibile contrasto con quanto deciso dalla Corte costituzionale sulla validità delle notifiche. In realtà la Consulta, con la sentenza 477 del 26 novembre 2002, richiamata nella pronuncia 627, ha ritenuto lesiva del diritto di difesa del notificante l'ipotesi che soltanto l'avviso di ricevimento costituisca prova dell'eseguita notificazione e che, quindi, un effetto di decadenza possa discendere dal ritardo nel compimento di un'attività riferibile non al notificante, ma a soggetti diversi (ufficiale giudiziario e agente postale).

È stata infatti dichiarata l'illegittimità costituzionale del combinato disposto dell'articolo 149 del Codice di procedura civile e dell'articolo 4, comma 3 della legge 890/1982, nella parte in cui prevedevano che la notificazione si perfezionasse, per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario anziché alla data di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario o all'agente postale. Fermo restando che l'autore della notifica è sempre tenuto a fornire la prova dell'avvenuta ricezione dell'atto da parte del destinatario che, allo stesso modo, deve essere tutelato.



Acer consiglia Windows Vista® Business.

# Acer TravelMate design®

## Performance is in the details

I nuovi TravelMate, dotati di sofisticati sistemi di protezione dati, ampia flessibilità per prestazioni professionali elevate, connettività wireless, autonomia della batteria e molteplici funzionalità avanzate per la sicurezza, incrementano le potenzialità del vostro business.

**Acer TravelMate 6592**  
Tecnologia di processore Intel® Centrino®  
Windows Vista® Business Autentico





acer.it - per assistenza e informazioni commerciali: 199 50 99 61®

Acer ed il logo Acer sono marchi registrati di Acer Incorporated. Intel, il Logo Intel, Centrino, Centrino Inside, Intel Core e Core Inside sono marchi di Intel Corporation negli Stati Uniti e in altri paesi. Microsoft, Windows, il logo Windows e Windows Vista sono o marchi registrati o marchi di Microsoft Corporation negli Stati Uniti e/o in altri paesi. Altri marchi e altre denominazioni potrebbero essere rivendicati da terzi. Tutti i marchi citati si intendono registrati dai legittimi proprietari. Acer non è responsabile per errori o omissioni. Copyright 2008 Acer. All rights reserved. Le foto hanno unicamente una funzione illustrativa dei prodotti. \* Call Center è operativo dal Lunedì al Venerdì. I costi della chiamata IVA inclusa sono: da rete fissa 0,14 Euro/minuto; da cellulari, a seconda dell'operatore utilizzato, fino ad un massimo di 0,42 Euro/minuto più 0,15 Euro di addebito alla risposta.

