“ANALISI DELLE PROCEDURE E DELLE BUONE PRASSI DELL’EREDITA’ GIACENTE: UN QUADRO SISTEMICO”

Torino, 6 febbraio 2024 – ODCEC Torino

L’imposta di successione per le eredità giacenti: possibili rimedi.

Gli scenari trans-nazionali

Avv. Maurizio Di Salvo –Dottore commercialista LLM, Milano

CD International Group

Milano-Vicenza-Firenze- Pescara

INTERNATIONAL GROUP

BOKS INTERNATIONAL

Indice degli argomenti

1. **L'imposta di successione nel sistema delle eredità giacenti**
   - **a) L'istituto dell'eredità giacente nel sistema nazionale**
     - ❑ Le fonti e le competenze
     - ❑L'applicazione dell'imposta di successione nel sistema dell'eredità giacente: gli obblighi del Curatore
   - **b) Gli elementi territoriali nel sistema del Dlgs 346/1990**
     - ❑Presupposto d'imposta nazionale (art 1)
     - ❑La territorialità (art 2)
2. **La posizione dell'Agenzia delle Entrate, e della Cassazione sulla responsabilità del curatore dell'eredità giacente al versamento dell'imposta, salvo recupero. L'innesco:**
   - ❑Corte di Cassazione (16428/2009) ed ADE parere n. 587 del 15/9/2021
   - ❑La posizione recente della giurisprudenza di merito (*cenni*)
   - ❑l'(in)utilità di un'anticipazione non dovuta
3. **Le anomalie nella procedura ed i rischi per i Curatori di eredità giacente: anticipazione e mancato recupero. Gli effetti distorsivi:**
   - ❑Caso di eredità composta da immobili pignorati;
   - ❑Nella valorizzazione degli assets mobiliari ed esteri;
   - **❑Gli effetti dell'accettazione dell'eredità giacente ed il mancato recupero delle imposte anticipate dal curatore dell'eredità**
4. **Le possibili soluzioni alla posizione ministeriale:**

   (i) favorire il *revirement* dell'Agenzia delle Entrate;

   (ii) i suggerimenti provenienti dai sistemi di common law. Le differenze tra fase di amministrazione e successione.

   (iii) sistemi-ponte (utilizzo del trust nel sistema della circolare 34/2022).

L’imposta di successione nel sistema delle eredità giacenti

L'imposta di successione nel sistema delle eredità giacenti

- L'ISTITUTO DELL'EREDITA' GIACENTE NEL SISTEMA NAZONALE (Art. 528 e ss CC) -

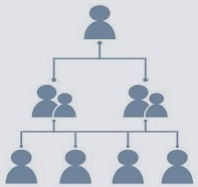
LA SUCCESSIONE SI APRE AL MOMENTO DEL DECESSO, NEL LUOGO DELL'ULTIMO **DOMICILIO DEL DEFUNTO**
TERRITORIO DELLO STATO DEL DEFUNTO (OSSIA DELLA SEDE DEI SUOI AFFARI/INTERESSI) – ART. 456 CC + 43 CC

EREDITA' PUO' «GIACERE» SENZA TITOLARE: QUANDO CHIAMATO NON VUOLE/PUO' ACCETTARE O NON E' NEL POSSESSO BENI

NOMINA CURATORE SU ISTANZA DELLE PERSONE INTERESSATE, OSSIA DI

- CREDITORI DEFUNTO
- ALTRI CHIAMATI ALL'EREDITA' NEL POSSESSO DEI BENI
- EVENTUALI LEGATARI
- CHI INTENDE PROPORRE AZIONI CONTRO EREDITA'

E' COMPETENTE IL GIUDICE ITALIANO DEL TRIBUNALE DEL CIRCONDARIO IN CUI SI E'APERTA LA SUCCESSIONE (DOMICILIO DEFUNTO)



L'imposta di successione nel sistema delle eredità giacenti

- GLI OBBLIGHI FISCALI DEL CURATORE, CON PARTICOLARE RIFERIMENTO ALL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE-

- **Una volta nominato**, il Curatore di eredità giacente è tenuto a redigere l'inventario dei beni ereditari e a trasmettere la **dichiarazione di successione in via telematica/voltura su eventuali immobili presenti nello Stato**;

- **Art. 28 DLGS 346/90**: «*Sono obbligati a presentare la dichiarazione i chiamati all'eredità e i legatari, (..) gli amministratori dell'eredità e i curatori delle eredità giacenti*»

Agenzia Entrate

DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE E DOMANDA DI VOLTURE CATASTALI

CODICE FISCALE DEL DEFUNTO

DATI GENERALI

RISERVATO ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

DEVOLUZIONE DELL'EREDITÀ

- **Art. 36/3 Dlgs 346/1990 –** «***Fino a quando l'eredità non sia stata accettata (..)*** *i chiamati all'eredità, o quelli che non hanno ancora accettato,* ***e gli altri soggetti obbligati alla dichiarazione della successione****, esclusi i legatari,* ***rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti****»*
- Il legislatore per favorire una rapida riscossione del tributo, pone l'obbligo del pagamento anche in capo a chi:
  - non ha ancora accettato l'eredità, (ossia, il chiamato all'eredità)
  - è per legge tenuto a presentare la dichiarazione (Curatore) . Ma nei limiti del valore dei beni posseduti, e non oltre questi (cd. limitazione di responsabilità per il pagamento)

L'imposta di successione nel sistema delle eredità giacenti

- GLI ELEMENTI DELL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE: PRESUPPOSTO OGGETTIVO -

- **Art. 1 Dlgs 346/1990 - Presupposto oggettivo** *«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»*

- Quindi: «*l'imposta di successione è un prelievo che ha per presupposto l'incremento patrimoniale prodotto in capo al successore per l'effetto di un trasferimento per causa di morte*» (cfr., A. Busani, Imposta di successione e donazione, I Ed., Wolters Kluwer Italia, pag. 8-9)

- L'oggetto specifico del prelievo è **l'arricchimento del successore**, non l'apertura della successione *mortis causa*

- *«si tratta di un'imposta indiretta, in quanto la capacità contributiva si manifesta indirettamente nello svolgimento della vicenda patrimoniale ossia nel trasferimento di ricchezza»* (cfr., Ghinassi, Imposta di registro e di successione, Milano, 1995, pag. 84)

- È questo trasferimento il mezzo con cui viene conseguito il risultato economico, ossia l'incremento goduto dal successore: sicché, è l'arricchimento l'oggetto specifico del prelievo, non l'apertura di una successione *mortis causa*
- N.B.: **Curatore non si «arricchisce» per effetto della nomina, per cui non può considerarsi tenuto a versare imposta (!!)**

L'imposta di successione nel sistema delle eredità giacenti

- GLI ELEMENTI DELL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE: PRESUPPOSTO TERRITORIALE -

Art. 2 Dlgs 346/90: RESIDENZA

Primo comma **per i residenti** : «*L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché' esistenti all'estero.*
Secondo comma: *«Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il* ***donante*** **non era residente nello Stato**, *l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti.*
Quindi

- **N.B.: è irrilevante la residenza dell'erede ai fini dell'imposta di successione**

- **Determinazione base imponibile**: a decremento dell'asse ereditario (beni/diritti) vengono in rilievo i "*debiti del defunto esistenti alla data di apertura della successione*"

L'imposta di successione nel sistema delle eredità giacenti

- ELEMENTI DI INTERNAZIONALITA' NELLE EREDITA' GIACENTI: LE IPOTESI -

Elemento Soggettivo

➢ *De cuius:*

- Doppia/tripla cittadinanza
- Residenza in uno o più Stati - diversi da quello di cittadinanza

➢ *Eredi:*

- Residenza in Stati diversi

UNA **SUCCESSIONE TRANSFONTALIERA** E' UNA SUCCESSIONE IN CUI CONCORRONO ELEMENTI APPARTENENTI A DIVERSI STATI

ULTERIORE ASPETTO DA VERIFICARE: ESISTENZA TESTAMENTI

Elemento Oggettivo:

➢ *Patrimonio:*

- Individuazione della sua consistenza (immobili, mobili, denaro, etc.)
- Dislocazione cespiti ereditari in Stati diversi

La posizione dell'Agenzia delle Entrate, e della Cassazione sulla responsabilità del Curatore dell'eredità giacente al versamento dell'imposta, salvo recupero

La posizione dell'ADE sulla Responsabilità del Curatore di eredità giacente al versamento dell'imposta

- LA POSIZIONE DELL'ADE: RISPOSTA N. 15/09/2021, n. 587 -

- Nel 2021, l'ADE si pronuncia sulla responsabilità del Curatore nella risposta ad interpello 587/2021

- Fattispecie: Compendio ereditario formato da immobili/presenza di un saldo di conto corrente irrisorio/rinuncia all'eredità da parte di due dei quattro chiamati all'eredità individuati/necessità di presentare dichiarazione di successione nei termini di legge

- Soluzione interpretativa adottata dall'istante-Curatore Eredità Giacente:
  - ✓il curatore dell'eredità giacente non è tenuto ad anticipare le imposte, in caso di incapienza del patrimonio ereditario;
  - ✓Tali imposte dovranno essere sospese in attesa dell'accettazione dell'eredità e/o devoluzione allo Stato e, pertanto, dell'individuazione del soggetto tenuto al pagamento (che non potrà mai essere il Curatore)

Risposta ADE:

I Curatori delle eredità giacenti sono obbligati a presentare la dichiarazione di successione e a versare l'imposta, nel limite del valore dei beni ereditari posseduti, salvo poi chiederne il rimborso all'erede accettante o allo Stato

La posizione della Cassazione sulla Responsabilità del Curatore di eredità giacente al versamento dell'imposta

- LA POSIZIONE DELLA CASSAZIONE: SENT. 15.7.2009 n. 16428 -

- L'unica pronuncia della Cassazione sulla questione
- Fattispecie: notifica ad un Curatore di eredità giacente di un avviso di rettifica, ai fini dell'imposta di successione e di quella ipo/catastale

- Processo di primo grado/esiti: Curatore impugna l'avviso, chiedendone l'annullamento per carenza di legittimazione passiva (no resp. per pagamento imposta). Ricorso accolto/avviso annullato

- Processo di secondo grado/esiti: l'Ufficio impugna la sentenza ritenendo il Curatore obbligato al pagamento del tributo. Appello rigettato

- Giudizio di Cassazione: L'ADE ricorre per Cassazione, e formula il seguente quesito di diritto: "***se il curatore dell'eredità giacente sia obbligato alla presentazione della dichiarazione di successione, ex art. 38 T.U. successioni, nonché nei limiti del valore dei beni ereditari dei quali è in possesso, al pagamento del tributo»***

- Decisioni Giudici di Legittimità: i Giudici danno risposta positiva al quesito posto dall'ADE/Ricorso accolto
- **In definitiva: Curatore di Eredità giacente risponde per il pagamento delle imposte**

INTERNATIONAL GROUP

BOKS INTERNATIONAL

La posizione della giurisprudenza di merito sulla Responsabilità del Curatore di eredità giacente al versamento dell'imposta

CURATORE NON DEVE VERSARE IMPOSTE

- La posizione delle Corti Tributarie di merito negli ultimi anni -

- La giurisprudenza delle Corti di Giustizia Tributarie di primo grado (ex Commissioni) si pone in netto contrasto con la posizione assunta dalla Cassazione nel 2009 e dall'ADE nelle recenti risposte ad interpello (cfr., *CTP Milano, 604/2022, CTP Torino n. 545/2020*).

- Secondo quella giurisprudenza:

- «*È vero che a norma dell'art. 28 del TUS, il curatore della eredità giacente è soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione di successione, ma non rientra, giusto quanto disposto dall'art. 36 del TUS nel novero dei soggetti tenuti al pagamento dell' imposta, atteso che detta norma li identifica negli eredi, nel coerede che abbia accettato con beneficio di inventario e nei chiamati all'eredità in possesso dei beni ereditati.*

  - «***Il Curatore dell'eredità giacente non è certamente il possessore dei beni, mobili ed immobili, facente parte dell'asse ereditario»***

  - ***«È quindi evidente che il Curatore della eredità giacente non può essere in alcun modo chiamato a rispondere della imposta»***

La posizione più recente della giurisprudenza di merito sulla Responsabilità del Curatore di eredità giacente al versamento dell'imposta

IPOTESI: NO EREDI E MASSA PASSIVA

- CORTE DI GIUSTIZIA TRIB. II GRADO LOMBARDIA: SENT. N. 2867 DEL 27.9.2023 -

CURATORE NON DEVE VERSARE IMPOSTE

- Fattispecie: notifica ad un Curatore di eredità giacente di un avviso di rettifica, ai fini dell'imposta di successione e di quella ipo/catastale

- Processo di primo grado/esiti: Curatore impugna l'avviso, chiedendone l'annullamento per carenza di legittimazione passiva (no resp. per pagamento imposta), soprattutto quando – come nel caso di specie – non ci sono eredi e la massa è passiva. Ricorso accolto/avviso annullato

- Processo di secondo grado/esiti: l'Ufficio impugna la sentenza ritenendo il Curatore obbligato al pagamento del tributo. Appello rigettato

- Motivazione: «*il curatore di eredità giacente può essere al massimo considerato un detentore dei beni in funzione dell'adempimento di una serie di obblighi di amministrazione e dichiarativi, ma non un possessore, nemmeno temporaneo dei beni stessi, con la conseguenza che difetta a monte il presupposto impositivo diretto*»
- *«La responsabilità solidale dell'imposta presuppone l'esistenza di un obbligato in via principale e dunque la presenza di eredi o almeno di soggetti chiamati alla eredità. Condizione che difetta nel caso di specie non esistendo né eredi, come confermato dalla dichiarazione di successione che indica lo Stato come beneficiario»*
- *«In altri termini, pur volendo aderire alla ricostruzione dell'Ufficio sulla qualità del curatore dell'eredità giacente (che comunque questa Corte non condivide), non può pretendersi nel caso di specie alcuna imposta a nessun titolo essendo l'asse ereditario devoluto allo Stato e di valore negativo»*

Le anomalie nella procedura ed i rischi per i Curatori di eredità giacente: anticipazione e mancato recupero. Gli effetti distorsivi

Le anomalie nella procedura ed i rischi per i Curatori di eredità giacente: anticipazione e mancato recupero

1

- Casistica: l'ipotesi della massa ereditaria passiva e di immobili pignorati -

➢Ipotesi:

- massa ereditaria formata da attivi costituiti da beni immobili pignorati in una procedura esecutiva attivata da un creditore del defunto, pendente alla data di apertura della successione
- nomina del Curatore di eredità giacente
- assenza di liquidità corrente
- presenza di un consistente passivo formato da debiti erariali

➢La tesi dell'ADE di considerare il Curatore di eredità giacente obbligato (i) a volturare gli immobili ereditari pignorati, e (ii) a sostenere le imposte di successione e quelle ipo-catastali, mostra tutte le sue «**lacune**» per i seguenti motivi:

➢Gli immobili pignorati sono nel «possesso» del Professionista Delegato/Custode nominato dal Giudice dell'esecuzione che ha l'obbligo di curarne la conservazione e di dirigere le operazioni di vendita

➢In caso di vendita forzata, il ricavato verrà distribuito al creditore pignorante, non all'eredità giacente

➢Gli immobili dovranno essere volturati a favore del futuro aggiudicatario;

➢La voltura degli immobili a favore dell'eredità giacente nonché il pagamento delle relative imposte, non risponde a nessun tipo di logica/*ratio* connessa all'istituto, se non quella di «fare subito cassa»

Le anomalie nella procedura ed i rischi per i Curatori di eredità giacente: anticipazione e mancato recupero

2

- Casistica: la ricostruzione degli attivi e l'inventario -

➢Redazione inventario (Art. 775 cpc): le risultanze delle indagini patrimoniali che il Curatore è tenuto a compiere subito dopo la sua nomina sono contenute nell'inventario dei beni.

➢Esso non è altro che un elenco descrittivo della consistenza della massa ereditaria, sia dal lato attivo che dal lato passivo

➢La legge prevede che il Curatore debba procedere a «*valorizzare*» da un punto di vista economico solo i beni mobili rinvenuti, e chiedere se necessario, la nomina di uno o più «stimatori», ex art. 773 cpc.
➢La tesi dell'ADE di considerare il Curatore responsabile per il pagamento delle imposte, potrebbe generare «*effetti distorsivi*» non compatibili con la *ratio* dell'istituto: **è il Curatore ad indicare nell'inventario – e poi, in sede di dichiarazione di successione – il valore dei beni mobili facenti parte della massa ereditaria**

RISCHIO

«SOTTOSTIMA»: pensiamo ai beni non facilmente valutabili, come i beni immateriale e/o digitali, per i quali non esistano allo stato criteri ufficiali di stima del loro valore economico, oppure ai beni presenti all'estero non facilmente rinvenibili dal Custode perché custoditi in luoghi non accessibili

Le anomalie nella procedura ed i rischi per i Curatori di eredità giacente: anticipazione e mancato recupero

- Casistica: la presenza di *assets* esteri ed il credito d'imposta per le imposte assolte all'estero-

- Per evitare che un bene venga tassato in più Stati vengono stipulate specifiche convenzioni contro le doppie imposizioni (in materia di imposta di successione, ve ne sono otto);
- In assenza, è previsto un credito d'imposta corrispondente alle imposte pagate in dipendenza della stessa successione ed in relazione a beni esistenti in tale Stato, ex art. 26 Dlgs 346/90, secondo cui «*dall'imposta determinata a norma degli articoli precedenti si detraggono (..) le imposte pagate ad uno Stato estero in dipendenza della stessa successione, ed in relazione a beni esistenti in tale Stato, fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi, salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali»;*
- Il meccanismo di un'anticipazione delle ipocatastali e di successione dal Curatore genera altre possibili anomalie;
- Esempio: in caso di successione transfrontaliera, e di nomina in Italia di Curatore di eredità giacente, quest'ultimo – in caso di attivi esteri «*autoliquidanti*» (es polizze depositate presso intermediario estero, con prelievo da parte di quest'ultimo dell'imposta di successione estera alla fonte, sulla base della mera produzione della nomina di curatore) - potrebbe preferire una tardiva presentazione della dichiarazione di successione sul fronte italiano, dove magari la successione è passiva, perdendo la possibilità di fruire del credito d'imposta, ex art. 26 Dlgs 346/90: quest'ultimo può essere fruito solo se la dichiarazione di successione viene presentata nei termini di legge (e, quindi, entro dodici mesi)

INTERNATIONAL GROUP

BOKS INTERNATIONAL

Le anomalie nella procedura ed i rischi per i Curatori di eredità giacente: anticipazione e mancato recupero

- Gli effetti dell'accettazione dell'eredità giacente: il mancato recupero delle imposte anticipate dal curatore dell'eredità -

- Nelle risposte ad interpello 581/2021 e 903-32/2023, l'ADE conferma che **il Curatore, cessato l'incarico, ha diritto a richiedere la ripetizione di quanto versato o all'erede (in caso di accettazione dell'eredità) o allo Stato (in tutti gli altri casi)**

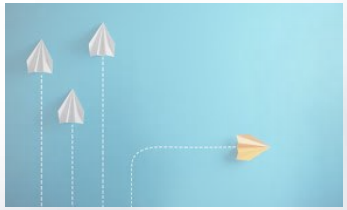
- **Tesi non condivisibile**: l'accettazione dell'eredità ha **effetti retroattivi** ex art. 459 cc, con la conseguenza che l'erede accettante si considera tale dalla data di apertura della successione. Con l'accettazione dell'eredità viene meno il vincolo solidale nel pagamento dell'imposta tra il Curatore e l'ex-chiamato

EFFETTI RETROATTIVI !!

QUINDI: il Curatore potrebbe essere ritenuto privo della legittimazione ad agire nei confronti degli eredi, ex art. 1299 cc per il recupero di quanto anticipato: l'azione di regresso prevista dall'art. 1299 cc può essere esercitata solo dal singolo condebitore verso gli altri condebitori

Le possibili soluzioni alla posizione ministeriale

Le Possibili soluzioni alla posizione ministeriale



- Ipotesi: favorire il *Revirement* della posizione dell'ADE/Giudice delle leggi -

- Ipotesi 1: sollecitare un nuovo «*intervento*» della Corte di Cassazione che si ponga «in contrasto» con quello assunto nell'unica pronuncia sino ad oggi emessa (la sentenza n. 16428/2009) che è stata motivata su di un'interpretazione letterale degli artt. 28/36 del Dlgs 346/1990

- Il Giudice delle Leggi, tenuto conto della posizione ad oggi dominante della giurisprudenza di merito che esclude la responsabilità del Curatore di eredità giacente per il pagamento delle imposte, potrebbe decidere di cambiare «rotta» e di adottare un orientamento favorevole al Professionista

OPPURE

- Ipotesi 2 (*solve et repete*): il Curatore potrebbe presentare istanza di rimborso delle imposte anticipate all'ADE, ed impugnare l'eventuale provvedimento di rigetto espresso o tacito innanzi alle Corti di Giustizia Tributaria.
- Quando possibile, si evita così il rischio di irrogazione della sanzione ex art 50 Dlgs 346/1990, che sancisce dal 120% al 240% dell'omesso versamento.

Le Possibili soluzioni alla posizione ministeriale

- Ipotesi: i suggerimenti provenienti dai sistemi di *Common Law*.
Le differenze tra fase di amministrazione e successione (*segue*)-

- Nei Paesi di «*Common law*» esiste una concezione di «eredità» diversa da quella dei Paesi di «*Civil law*»
- In particolare, **nei Paesi di «*Common law*»** quando si parla di «eredità» ci si riferisce principalmente a:
  - «**Estate**» - durante la quale vengono liquidati i debiti dell'asse
  - «**Executor**» - che è un soggetto preposto alla liquidazione dell'eredità

FASE AMMINISTRATIVA ⟷ SCISSIONE ⟷ FASE DELLA SUCCESSIONE VERA E PROPRIA

Nei Paesi di «*Common law*» l'erede non accetta subito l'eredità

1 -APERTURA SUCCESSIONE → 2- NOMINA EXECUTOR → 3- PAGAMENTO DEBITI → 4-DISTRIBUZIONE BENI – ACQUISTO QUALITA' EREDE

INTERNATIONAL GROUP

BOKS INTERNATIONAL

Le Possibili soluzioni alla posizione ministeriale

- Ipotesi: «L'ESTATE» di *Common Law* e «L'EXECUTOR» -

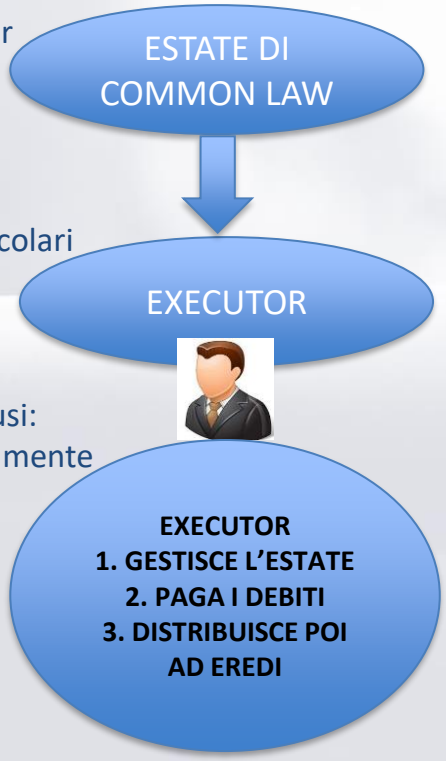
- «*Estate*»: insieme dei beni che passano dal *de cuius* ad un patrimonio separato

- Durante la durata dell'Estate vi è una sorta di «*sospensione*», ed il beneficiario ultimo non eredita fino a quando l'Executor non completa la sua attività
QUESTO NON ACCADE NEI PAESI DI CIVIL LAW (!!)

- I beni costituenti il patrimonio separato, difatti, passano dal defunto all'Executor
ANCHE QUESTO NON ACCADE NEI PAESI DI CIVIL LAW (!!)

- L'Executor provvederà a:
  - Individuare la massa attiva/passiva del *de cuius*
  - Amministrare la massa ereditaria e il suo potere non incontra limiti particolari
  - Pagare prima i debiti ereditari
  - Distribuire poi agli eredi

- L'Estate non comprende tutti i beni ereditari, dal momento che ne restano esclusi:
  - i conti correnti e le polizze assicurative con beneficiari designati separatamente
  - Beni cointestati
  - Beni già intestati in nome di un trust/trustee



Le Possibili soluzioni alla posizione ministeriale

- Ipotesi: sistemi-ponte
(utilizzo del Trust nel sistema della circolare 34/2022). -

➢**Nel ns. sistema nazionale, ove l'erede accetta l'eredità con effetti retroattivi, ossia alla data della morte del *de cuius*, come potrebbe adattarsi/applicarsi il sistema utilizzato nei Paesi di common law?**

➢Soluzione-Ponte: **utilizzo del Trust**

➢Le Fonti: istituto di origine anglosassone - ratifica della Convenzione dell'Aja del 1/7/1985, ad opera della legge 16/10/1989 n. 364

➢La definizione: rapporto giuridico fiduciario mediante il quale un soggetto "disponente" (*Settlor*) trasferisce ad un altro soggetto (*Trustee*) i beni di qualsiasi natura, affinché quest'ultimo li gestisca e li amministri nell'interesse dei soggetti beneficiari, coerentemente con quanto previsto dall'atto istitutivo del Trust per il raggiungimento delle finalità individuate al disponente medesimo

➢Gli effetti prodotti: la segregazione patrimoniale – i beni ivi conferiti costituiscono un patrimonio separato rispetto al patrimonio del disponente, del trustee e dei beneficiari, con la conseguenza che tali beni non potranno essere escussi dai creditori di tali soggetti

➢Le varie Tipologie:
- Trust di Scopo (per il perseguimento di un determinato fine individuato dal disponente)
- Trust di Famiglia (per finalità di assistenza o in vista della successione)
- Trust liquidatorio (per realizzare la liquidazione dell'attivo dei beni del disponente)
- Trust «Dopo di Noi» (a favore dei soggetti con disabilità gravi nel rispetto dei requisiti di cui alla L. 22/62016 n. 112
- Trust «autodichiarato» (se il disponente è anche trustee)

Le Possibili soluzioni alla posizione ministeriale

L'eredità giacente e la costituzione di un Trust
(regime fiscale ai fini dell'imposta di successione) (segue)

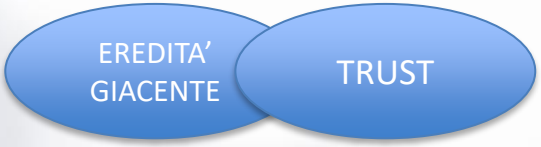
Regime Fiscale applicabile al Trust: Circ. ADE 34/2022

➢Viene recepito l'orientamento formatosi in seno alla giurisprudenza di legittimità secondo cui la *"dotazione" di beni e diritti in trust, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, non dà luogo ad un effettivo trasferimento di beni o diritti.* ***Ai fini dell'applicazione dell'imposta occorre avere riguardo all'effettivo incremento patrimoniale del beneficiario****».*

➢Più nel dettaglio:
- l'atto istitutivo è assoggettato a imposta di registro in misura fissa;
- **l'atto dispositivo con cui il disponente conferisce i beni in trust è soggetto ad imposta di registro fissa**
- **solo l'atto di attribuzione dei beni conferiti in trust ai beneficiari sconta l'imposta di successione, perché realizza il presupposto impositivo ossia l'incremento patrimoniale**
- Le aliquote variano a seconda del grado di parentela sussistente al momento dell'istituzione del Trust tra disponente e beneficiario
- le operazioni di gestione compiute dal trustee durante la vita del trust (quali, ad esempio, eventuali atti di acquisto o di vendita), sono soggette ad autonoma imposizione, secondo la natura e gli effetti giuridici che le caratterizzano

Le Possibili soluzioni alla posizione ministeriale

- L'eredità giacente e la costituzione di un Trust
(una soluzione per «sospendere» il pagamento delle imposte) -



➢ **Ipotesi di Trust istituito da Curatore di Eredità Giacente**:

-Massa ereditaria costituita da beni immobili
-Curatore Eredità chiede autorizzazione al Giudice della Volontaria per l'istituzione di un Trust
-Il Curatore sarà sia Disponente/Settlor che Trustee, i beneficiari saranno gli eredi accettanti
-Nel Trust verranno conferiti i beni immobili che il Curatore di Eredità è tenuto a gestire
-Chiusura dell'eredità giacente/termine durata del Trust/Assegnazione beni agli eredi

➢ Benefici/Vantaggi:

- tenuto conto della posizione assunta dall'ADE nella Circ. 34/2022, il Curatore non può dirsi responsabile del pagamento delle imposte di successione perché quest'ultime saranno dovute solo al momento del trasferimento dei beni conferiti in Trust ai beneficiari.
- Si viene a creare quindi una «sospensione» del pagamento delle imposte di successione, posticipato al momento dell'effettiva attribuzione dei beni agli eredi accettanti
- **Il Curatore di eredità sarà tenuto a versare solo l'imposta fissa di registro per l'atto istitutivo/dispositivo**

INTERNATIONAL GROUP

BOKS INTERNATIONAL

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Avv. Maurizio Di Salvo –Dottore commercialista LLM, Milano

CD International Group
Milano-Vicenza-Firenze- Pescara