

Le Nuove regole su imposta di successione, trust e donazioni

Quaderni Tecnici
2024

Il Consiglio dei Ministri n. 76 del 9 aprile 2024, ha approvato in esame preliminare uno schema di Decreto Legislativo – di seguito, Decreto – che introduce alcune disposizioni che, in attuazione dei principi contenuti nella Legge delega fiscale, si pongono l'obiettivo di razionalizzare l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e donazioni, l'imposta di bollo e agli altri tributi indiretti diversi dall'IVA.

In particolare, **il Dlgs sulle successioni e donazioni** secondo i principi della Legge di Delega al Governo per la Riforma Fiscale ([Legge n 111/2023](#)) va ad agire secondo i seguenti criteri, come elencati dal viceministro in conferenza stampa post approvazione:

- semplificazione,
- certezza del diritto,
- razionalizzazione.

1) Dlgs con modifiche al Testo unico successioni e donazioni

Come recita il comunicato stampa del Governo, il Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, **ha approvato, in esame preliminare, un decreto legislativo che, in attuazione della legge delega sulla riforma fiscale** (legge 9 agosto 2023, n. 111), introduce disposizioni per **la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni**, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA.

Le Modifiche al Testo unico successioni e donazioni si inseriscono nel Testo unico sulle successioni e donazioni le aliquote e le franchigie della relativa imposta. Ai fini della base imponibile, in considerazione della più recente giurisprudenza, si esclude il “donatum” dalla perimetrazione del “relictum”, sia ai fini delle aliquote sia ai fini delle franchigie. Inoltre, si elimina nel testo normativo il riferimento all'istituto dell'affiliazione e si chiarisce che ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni sono considerati parenti in linea retta anche gli affilianti e gli affiliati.

Per quanto riguarda i trust e le liberalità d'uso, si stabilisce che:

- l'imposta sulle successioni e sulle donazioni viene estesa ai trasferimenti derivanti da trust;
- l'imposta è esclusa esplicitamente per le liberalità d'uso;
- le franchigie e le aliquote di imposta applicabili dipendono dal valore dei beni e dal rapporto di coniugio o di parentela tra disponente e beneficiario all'atto del trasferimento;

- il versamento dell'imposta avviene in autoliquidazione da parte del beneficiario al momento del trasferimento e previa denuncia dello stesso o, in via anticipata e definitiva, da parte del disponente o del trustee al momento del conferimento dei beni o dell'apertura della successione. L'imposta è pagata a titolo definitivo e non è restituita.

Le norme intervengono anche in relazione ai trasferimenti d'azienda in ambito familiare, prevedendo, in particolare, che **in caso di trasferimento a favore dei discendenti e del coniuge di quote sociali e azioni di società di capitali e di società cooperative, il beneficio dell'esclusione dalla tassazione si applica quando per effetto del trasferimento è acquisito il controllo di diritto** (secondo quanto previsto dal Codice civile) o vi sia un controllo già esistente. L'agevolazione resta subordinata al mantenimento del controllo da parte degli aventi causa per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento e spetta anche per i trasferimenti di quote sociali e azioni di società residenti in Paesi UE o SEE o che garantiscono un adeguato scambio di informazioni.

Analoga previsione vale nel caso di trasferimento di azienda ovvero di trasferimento di altre quote sociali (società di persone).

In merito alle dichiarazioni di successione, si prevede una semplificazione delle informazioni e della documentazione da allegare e l'obbligo dell'invio telematico entro 12 mesi dalla data di apertura della successione, con eccezione per i residenti all'estero.

Inoltre, per la liquidazione dell'imposta, si supera il sistema vigente introducendo, in sede di dichiarazione, il principio di autoliquidazione analogamente a quanto già previsto per altre imposte (ipotecarie, catastali, imposta di bollo e tasse ipotecarie), con previsione del successivo controllo di regolarità ed eventuale notifica al contribuente di un avviso di liquidazione nel termine di decadenza di due anni, qualora emergesse una maggiore imposta principale.

Le sanzioni saranno ridotte a un terzo se il contribuente pagherà le somme dovute entro il termine per la proposizione del ricorso.

In materia di donazioni sono apportate modifiche indotte da esigenze di mero coordinamento con la disciplina vigente e con la più recente giurisprudenza.

2) Dlgs con modifiche all'imposta di registro

In merito alle modifiche al testo unico dell'imposta di registro si interviene per implementare le procedure di gestione telematica degli adempimenti. Inoltre, si prevedono interventi di razionalizzazione, quali:

- **per gli atti di trasferimento di azienda o rami di azienda, l'applicazione di diverse aliquote per il trasferimento delle diverse tipologie di beni** (mobili e immobili) che compongono il patrimonio aziendale, a condizione che l'atto o i suoi allegati riportino una ripartizione del corrispettivo tra le diverse tipologie di beni. In assenza di tale ripartizione si applica l'aliquota unica più elevata;
- **nelle divisioni ereditarie**, al fine di stabilire la massa comune, **si tiene conto anche del valore dei beni donati in vita dal defunto ai soggetti tenuti alla collazione** (eredi legittimi), ma tali beni non sono soggetti all'imposta di registro in sede di divisione;
- per i provvedimenti di condanna dell'autorità giudiziaria, compresi i decreti ingiuntivi, l'Agenzia delle entrate procede alla preventiva escussione nei confronti della parte condannata al pagamento delle spese o del debitore nei cui confronti il decreto ingiuntivo è divenuto esecutivo. Con riferimento agli atti giudiziari di condanna al pagamento di somme di denaro, si prevede che l'Agenzia, dopo aver registrato il provvedimento, a prescindere dal pagamento dell'imposta, provveda direttamente alla riscossione dell'imposta di registro;
- **i contratti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati vengono ricondotti alla categoria di quelli aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale non altrove indicati**, per i quali si applicano l'imposta di registro con aliquota del 3 per cento e le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa pari a 200 euro;
- **per i contratti preliminari si passa dalle aliquote differenziate a un'aliquota unica dello 0,5% sia in caso di caparre confirmatorie che di acconti**, non superiore all'imposta di registro che sarebbe dovuta per il contratto definitivo.

In merito alla liquidazione dell'imposta di registro, si prevede l'autoliquidazione per tutti gli atti prodotti per la registrazione e la liquidazione da parte dell'ufficio per gli atti giudiziari e per quelli per i quali è prevista la registrazione a debito.

Anche per tale imposta è previsto un successivo controllo formale e, allorché dai controlli emerga una maggiore imposta principale, l'Ufficio notifica al contribuente un avviso di liquidazione, con

sanzioni ridotte a un terzo se il contribuente paga le somme dovute entro il termine per la proposizione del ricorso.

Resta fermo il potere di rettifica del valore dichiarato e di liquidazione d'ufficio dell'imposta complementare.

3) Dlgs con modifiche in materia di bollo

In merito alle modifiche in materia di imposta di bollo per gli atti da registrare in termine fisso, si introduce una **modalità semplificata di pagamento dell'imposta di bollo**, con il versamento mediante modello F24 nel termine previsto per la registrazione dell'atto.

Resta ferma la possibilità, per i documenti analogici presentati per la registrazione in originale all'ufficio dell'Agenzia delle entrate, di continuare ad assolvere l'imposta di bollo mediante contrassegno telematico.

Si dispone l'accorpamento dell'imposta di bollo con i diritti riscossi dagli uffici consolari e si prevede che gli atti adottati o ricevuti dagli uffici diplomatici e consolari non sono assoggettati ad imposta di bollo.

4) Dlgs con modifiche alle tasse ipotecarie e catastali

Per le modifiche alle tasse ipotecarie e tributi speciali si prevedono modifiche al tributo dovuto per la consultazione ipotecaria, con, tra l'altro, **l'eliminazione della misura impositiva graduale legata al numero di formalità**, l'introduzione delle voci di tariffa per i nuovi servizi dell'Agenzia delle entrate nell'ambito dell'Anagrafe Immobiliare Integrata la riduzione degli importi delle ispezioni ipotecarie del 20% (anziché 10%) per le richieste effettuate in via telematica, l'estensione della gratuità delle operazioni inerenti al servizio ipotecario anche alle pubbliche amministrazioni diverse dallo Stato.

Per i tributi speciali dovuti per i servizi resi dall'Agenzia è previsto il raggruppamento in un'unica tabella suddivisa in 3 voci, l'aggiornamento e la forfettizzazione degli importi dovuti, l'inserimento di ipotesi espresse di esenzione per i servizi erogati con modalità interamente automatizzata.

Per i tributi speciali catastali è prevista la gratuità per le consultazioni della base informativa catastale per via telematica e l'eliminazione, nell'ambito della forfettizzazione dei tributi speciali catastali, delle misure impositive gradualmente legate al numero degli elementi oggetto di richiesta.

5) Dlgs successioni e donazioni. le novità per banche dati catastali

Infine, come evidenzia il comunicato stampa il **Dlgs sulle successioni e donazioni** interviene anche su:

- **Procedure di accesso alla banca dati ipotecaria e catastale.** L'accesso alla consultazione telematica delle banche dati ipotecaria e catastale sarà consentito a chiunque, sulla base delle indicazioni contenute in un provvedimento che sarà adottato dal direttore dell'Agenzia delle entrate. Inoltre, si amplia il novero dei soggetti che, per finalità di pubblico interesse o per lo svolgimento di funzioni ausiliarie in ambito giurisdizionale, possono accedere con modalità telematiche alle banche dati ipotecaria e catastale in esenzione da tributi ed oneri e si introduce un regime di gratuità per il rilascio telematico delle mappe catastali.
- **Aggiornamento delle intestazioni catastali.** Per migliorare le informazioni registrate nella banca dati del catasto, in caso di decesso di persone fisiche titolari di diritti di usufrutto, uso e abitazione, l'aggiornamento degli intestatari catastali è effettuato d'ufficio dall'Agenzia delle entrate in esenzione da tributi ed oneri sulla base delle risultanze dell'Anagrafe tributaria. Il soggetto che gode di un diritto di accrescimento deve comunicare questa informazione all'Agenzia tramite una domanda di voltura in regime di esenzione.

APPROFONDIMENTO: Testo Unico imposta sulle successioni e donazioni

In termini generali, il Decreto prevede, in considerazione della più recente giurisprudenza, come principio di carattere generale, che, ai fini della base imponibile, il “*donatum*” (ossia il complesso dei beni attribuito in vita attraverso donazione) debba essere escluso dalla perimetrazione del “*relictum*” (ossia dall'asse ereditario trasmissibile agli eredi), sia ai fini delle **aliquote** sia ai fini delle **franchigie**.

Per effetto delle nuove regole, il **trust** trova pieno riconoscimento nel *corpus* normativo successorio, (cfr. art. 1 del Decreto Legislativo n. 346/1990), dal momento che rientrano nell'ambito oggettivo del tributo il trasferimento dei beni derivanti da trust. Le nuove norme definiscono anche le regole di territorialità dei trasferimenti derivanti da **trust** e da **altri vincoli di destinazione**.

Un elemento di grande novità, che innova la prassi (si pensi ad esempio, alla Circolare n. 34/E/2022) nonché l'orientamento giurisprudenziale ad oggi esistente, è senza dubbio rappresentato dalla circostanza che il disponente del trust o di altro vincolo di destinazione, o nel caso di trust testamentario il trustee, **potranno optare per il versamento dell'imposta sulle successioni e**

donazioni in modo volontario e anticipato al momento dell'apporto dei beni al trust, o dell'apertura della successione. La citata Circolare ministeriale prevedeva il pagamento anticipato dell'imposta (ossia al momento dell'apporto dei beni in trust) qualora i soggetti beneficiari individuati o individuabili fossero titolari di diritti pieni ed esigibili, non soggetti alla discrezionalità del trustee. Ora, invece, la novella normativa intende introdurre un'opzione a favore del disponente del trust o di altro vincolo di destinazione, o del trustee di un trust testamentario, che consente in via generalizzata la corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun "*conferimento*" dei beni e dei diritti al trust, ovvero dell'apertura della successione. L'imposta sulle successioni e donazioni corrisposta "*in ingresso*", che esclude da imposizione ogni attribuzione futura, i.e. "*in uscita*", è da considerarsi versata a titolo definitivo, e dunque non richiedibile a rimborso. La base imponibile, le franchigie di imposta e le aliquote saranno determinate in base alla consistenza dei beni in trust apportati o trasferiti per successione, e in base al rapporto tra disponente e beneficiari in tale momento. Se non è possibile individuare i beneficiari, si applicherà l'aliquota più elevata (i.e. 8%), senza possibilità di fruire di franchigie.

Al fine di non discriminare i trust esistenti rispetto a quelli di nuova istituzione, le disposizioni del Decreto sono estese anche ai **trust già istituiti**.

Inoltre, è previsto che per i trust e gli altri vincoli di destinazione, l'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari, qualora il **disponente sia residente** nel territorio dello Stato **al momento della segregazione dei beni in trust**; nel caso di disponente non residente, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato trasferiti al beneficiario.

Per quanto concerne gli aspetti procedurali, è previsto che il trustee di trust testamentario è il soggetto obbligato a presentare la **dichiarazione di successione**.

Per quanto concerne la dichiarazione di successione, la linea direttrice dell'intervento di riforma è la **semplificazione**, anche per quanto concerne le **modalità di calcolo dell'imposta sulle successioni e donazioni**. In particolare, la stessa dovrà essere trasmessa esclusivamente per via telematica; per i **soggetti residenti all'estero**, rimane valida la **possibilità di inviare la dichiarazione tramite raccomandata, o attraverso altri metodi di spedizione, purché risulti la data di spedizione**. Un elemento di grande novità è senza dubbio rappresentato dalla **autoliquidazione dell'imposta di successione**, che consentirà ai contribuenti di determinare

autonomamente l'importo dell'imposta dovuta, senza dover attendere una valutazione da parte dell'Agenzia dell'Entrate. In buona sostanza, sarà superato il sistema vigente ed introdotto, analogamente a quanto già previsto per altre imposte ipotecarie, catastali, imposta di bollo e tasse ipotecarie in sede di dichiarazione, il principio di autoliquidazione dell'imposta. Nel caso di irregolarità al contribuente sarà notificato un avviso di liquidazione nel termine di decadenza di due anni. Inoltre, le sanzioni saranno ridotte a un terzo se il contribuente pagherà le somme dovute entro il termine per la proposizione del ricorso. Saranno anche digitalizzate le procedure, al fine di facilitare l'accesso e la gestione dei processi per gli utenti interni e di semplificare anche la partecipazione per i soggetti che si trovano all'estero.

Il Decreto introduce anche importanti novità in relazione alle seguenti tematiche.

- *Accertamento delle liberalità indirette.* Tali liberalità potranno essere soggette a tassazione solamente in presenza di dichiarazioni rese dal contribuente, con applicazione dell'aliquota ridotta all'8%. Per quanto concerne le liberalità d'uso (i.e. donazioni di beni di modesto valore che rientrano nell'uso quotidiano) è prevista l'esclusione della tassazione.
- *Consultazione della banca dati ipotecaria e catastale e aggiornamento delle intestazioni catastali.* In particolare, l'accesso alla consultazione telematica delle banche dati ipotecaria e catastale sarà consentito a chiunque, sulla base delle indicazioni di un Provvedimento che sarà adottato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Sarà anche ampliato il novero dei soggetti che potranno accedere con modalità telematiche alle banche dati ipotecaria e catastale in esenzione da tributi ed oneri. Per quanto concerne l'aggiornamento delle intestazioni catastali, invece, in alcuni casi particolari (come nel caso di decesso di persone fisiche titolari di diritti di usufrutto, uso e abitazione) l'aggiornamento degli intestatari catastali sarà effettuato d'ufficio dall'Agenzia delle entrate, in esenzione da tributi ed oneri sulla base delle risultanze dell'Anagrafe tributaria.

È interessante notare che il Decreto prevede alcune norme al fine di facilitare il passaggio generazionale in relazione ai **trasferimenti di azienda** introducendo una novità di rilievo rispetto alla posizione dell'Agenzia delle Entrate. In particolare, nei casi di trasferimento a favore dei discendenti e del coniuge di **quote sociali e azioni di società di capitali e di società cooperative**, è prevista l'esclusione da tassazione quando per effetto del trasferimento è acquisito il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1), c.c. (i.e. controllo di diritto), ovvero **sia integrato un**

controllo già esistente. In caso di **aziende o rami di esse**, il beneficio si applica a condizione che gli *aventi causa* proseguano l'esercizio dell'attività di impresa per un periodo **non inferiore a cinque anni** dalla data del trasferimento; in caso di quote sociali e azioni di soggetti IRES residenti (di cui all'art. 73, comma 1, lettera a), TUIR) il beneficio si applica a condizione che gli *aventi causa* detengano il controllo per un periodo **non inferiore a cinque anni** dalla data del trasferimento; in caso di altre quote sociali, il beneficio si applica a condizione che gli *aventi causa* detengano la titolarità del diritto per un periodo **non inferiore a cinque anni** dalla data del trasferimento.

I soggetti *aventi causa* devono rendere, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione o al patto di famiglia, apposita **dichiarazione di impegno** alla continuazione dell'attività o alla detenzione del controllo o al mantenimento della titolarità del diritto. Il mancato rispetto di tale condizione comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta sulle successioni e donazioni in misura ordinaria, delle sanzioni (di cui all'art. 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471) e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Il beneficio si applica anche ai trasferimenti di azioni e di quote sociali di società residenti in Paesi appartenenti all'Unione europea o allo Spazio economico europeo o in Paesi che garantiscono un **adeguato scambio di informazioni**, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti.