

1 PREMESSA

Con il DLgs. 18.9.2024 n. 139, pubblicato sulla *G.U.* 2.10.2024 n. 231, emanato in attuazione dell'art. 10 della delega per la riforma fiscale di cui alla L. 9.8.2023 n. 111, sono state previste numerose disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di registro, dell'imposta di bollo e di altri tributi indiretti diversi dall'IVA.

Il DLgs. 18.9.2024 n. 139 è entrato in vigore il 3.10.2024 (giorno successivo alla sua pubblicazione sulla *G.U.*), ma per la sua applicazione sono previste specifiche decorrenze.

Di seguito si illustrano le principali novità contenute nel DLgs. 18.9.2024 n. 139.

2 EFFICACIA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Ai sensi dell'art. 9 co. 3 del DLgs. 18.9.2024 n. 139, le relative disposizioni avranno effetto a partire dall'1.1.2025 e si applicheranno agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate o presentate per la registrazione, alle successioni aperte e agli atti a titolo gratuito fatti a partire da tale data.

3 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLE IMPOSTE DI SUCCESSIONE E DONAZIONE

Il DLgs. 139/2024 apporta una serie di modifiche al DLgs. 346/90, recante la disciplina delle imposte sulle successioni e donazioni.

Gli interventi in questione:

- in parte costituiscono il recepimento di principi già consolidati in giurisprudenza e nella prassi dell'Amministrazione finanziaria;
- in parte introducono novità vere e proprie.

3.1 REGIME IMPOSITIVO DEL *TRUST*

I trasferimenti di beni e diritti derivanti da *trust* e da altri vincoli di destinazione sono inclusi espressamente tra i trasferimenti di ricchezza suscettibili di dar luogo all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni ai sensi dell'art. 1 co. 1 del DLgs. 346/90.

1.1.1.1.1. Criteri di territorialità

In relazione ai suddetti trasferimenti i criteri di territorialità del tributo sono ancorati alla residenza del disponente al momento della separazione patrimoniale.

1.1.1.1.2. Tassazione in uscita

Per espressa previsione normativa, il presupposto impositivo si verifica nel momento in cui ha luogo il trasferimento finale dei beni e diritti in favore dei beneficiari (c.d. principio della "tassazione in uscita", già recepito dalla circ. Agenzia delle Entrate 20.10.2022 n. 34).

1.1.1.1.3. Facoltà di pagamento anticipato

Il disponente (o il *trustee* nel caso di *trust* testamentario) può optare per l'immediata corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun conferimento di beni e diritti (ovvero, dell'apertura della successione).

1.1.1.1.4. Estensione della nuova disciplina ai trust già istituiti

Le nuove disposizioni si applicano anche ai *trust* già istituiti al momento dell'entrata in vigore del DLgs. 139/2024, ossia al 3.10.2024.

3.2 ESENZIONE PER I TRASFERIMENTI DI AZIENDE O PARTECIPAZIONI SOCIALI

In tema di trasferimenti di aziende o partecipazioni sociali esenti dall'imposta di successione e donazione ai sensi dell'art. 3 co. 4-*ter* del DLgs. 346/90, si evidenzia, innanzitutto, che la norma in questione, come sostituita dal DLgs. 139/2024, sottrae dall'imposizione anche i trasferimenti che rafforzano la precedente posizione di controllo facente capo all'avente causa (*contra*, in precedenza, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 18.3.2024 n. 72).

1.1.1.1.5. Condizioni per fruire dell'esenzione

Premesso che, sul versante soggettivo, i trasferimenti di cui all'art. 3 co. 4-*ter* del DLgs. 346/90 sono esenti dall'imposta di successione e donazione se effettuati a favore del coniuge e dei discendenti del disponente, la norma agevolativa (che in questa parte non è mutata) declina nei seguenti termini le ulteriori condizioni per poter beneficiare dell'esenzione:

- in caso di aziende o rami di esse, prosecuzione dell'esercizio dell'attività di impresa, da parte degli aventi causa, per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento;
- in caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art. 73 co. 1 lett. a) del TUIR, detenzione del controllo, da parte degli aventi causa, per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento;
- in caso di altre quote sociali, detenzione della titolarità del diritto, da parte degli aventi causa, per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

Gli 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.

1.1.1.1.6. Decadenza dal beneficio

Il mancato rispetto delle suddette condizioni determina la decadenza dal beneficio, nonché il pagamento:

- dell'imposta in misura ordinaria;
- della sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97;
- degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere pagata.

1.1.1.1.7. Esenzione per i trasferimenti a favore di società non residenti nel territorio dello Stato

Nella nuova formulazione dell'art. 3 co. 4-*ter* del DLgs. 346/90 viene, infine, precisato che l'esenzione si applica, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti, anche ai trasferimenti di azioni o di quote sociali di società residenti:

- in Stati appartenenti all'Unione europea o allo Spazio economico europeo;
- in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni.

3.3 ALIQUOTE E FRANCHIGIE

Le aliquote e franchigie per il calcolo dell'imposta di successione e donazione restano sostanzialmente immutate. La relativa disciplina, di cui all'art. 2 co. 48 - 49-*bis* del DL 262/2006, viene, però, trasposta negli artt. 7 e 56 del DLgs. 346/90.

3.4 COACERVO SUCCESSORIO E DONATIVO

In tema di coacervo successorio e donativo si prevedono, rispettivamente.

- l'espressa abrogazione dell'art. 8 co. 4 del DLgs. 346/90 (abrogazione già riconosciuta in modo implicito dalla giurisprudenza e dalla circ. Agenzia delle Entrate 19.10.2023 n. 29);

- il recepimento, nell'art. 57 del DLgs. 346/90, della tesi per cui la sommatoria delle donazioni anteriori intervenute tra il medesimo donante e il medesimo donatario deve essere effettuata al solo scopo di valutare l'eventuale erosione della franchigia.

3.5 AUTOLIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI

Con la modifica dell'art. 33 del DLgs. 346/90 viene introdotto un meccanismo di autoliquidazione dell'imposta di successione da parte dei soggetti obbligati in base alla dichiarazione di successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia notificato l'accertamento d'ufficio.

1.1.1.1.8. Termini e modalità di pagamento dell'imposta autoliquidata

Il pagamento dell'imposta autoliquidata deve avvenire entro 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione di successione.

Con un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno definite le modalità di versamento dell'imposta autoliquidata.

1.1.1.1.9. Controlli di regolarità e avviso di liquidazione della maggiore imposta

L'autoliquidazione del tributo è soggetta ad un controllo di regolarità effettuato *ex post* dall'ufficio. Se, all'esito di tali verifiche, l'ufficio rileva la debenza di una maggiore imposta rispetto a quella autoliquidata, entro il termine di decadenza di 2 anni dalla presentazione della dichiarazione di successione, provvede a notificare al contribuente un avviso di liquidazione, con l'invito ad effettuare, entro il termine di 60 giorni, il pagamento:

- per l'integrazione dell'imposta versata;
- degli interessi decorrenti dalla data in cui l'imposta doveva essere pagata;
- della sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97 (la sanzione è ridotta a 1/3 se il pagamento è effettuato nel termine di 60 giorni).

1.1.1.1.10. Nuove nozioni di imposta principale e complementare e abolizione dell'imposta suppletiva

Dall'1.1.2025:

- è "principale" l'imposta autoliquidata dal contribuente e quella liquidata dall'ufficio a seguito del controllo della regolarità dell'autoliquidazione;
- è "complementare" l'imposta o la maggiore imposta liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica;
- è soppressa l'imposta "suppletiva".

3.6 VALORIZZAZIONE DI RENDITE E PENSIONI

L'art. 17 co. 1 del DLgs. 346/90, in tema di valorizzazione delle rendite e pensioni ai fini dell'imposta di successione e donazione, viene modificato allo scopo di evitare che le rendite possano assumere valori abnormi con il diminuire del tasso di interesse legale; il calcolo non potrà infatti considerare tassi inferiori al 2,5%.

Per effetto del rinvio di cui all'art. 14 co. 1 lett. c) del DLgs. 346/90, le suddette novità si estendono ai diritti di usufrutto, uso e abitazione.

3.7 SVINCOLO DEI CONTI CORRENTI ANTE DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE

Viene aggiunto all'art. 48 del DLgs. 346/90 il nuovo co. 4-bis, ove si prevede, in deroga ai divieti di cui al precedente co. 4, la possibilità di ottenere lo svincolo dei conti correnti caduti in successione prima della presentazione della dichiarazione, nei limiti in cui ciò sia necessario per versare le imposte ipotecarie, catastali e di bollo, se ricorrono, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- vi è un solo erede di età non superiore a 26 anni;

- l'eredità contiene immobili.

3.8 LIBERALITÀ INDIRETTE

Con la modifica dell'art. 56-*bis* del DLgs. 346/90, si chiarisce che le liberalità indirette scontano l'imposta solo se:

- volontariamente registrate (nel qual caso si applicano le aliquote e franchigie ordinarie dell'imposta di donazione);
- accertate dall'Amministrazione finanziaria a seguito di dichiarazione resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento dei tributi (nel qual caso si applica comunque l'imposta di donazione con l'aliquota dell'8%, oltre le franchigie eventualmente operanti).

4 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Il DLgs. 139/2024 apporta, tra l'altro, le seguenti modifiche alla disciplina dell'imposta di registro di cui al DPR 131/86.

4.1 AUTOLIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA

Viene introdotto un meccanismo di autoliquidazione dell'imposta di registro la cui operatività è però espressamente esclusa con riguardo:

- agli atti giudiziari di cui all'art. 37 del DPR 131/86;
- agli atti per i quali è ammessa la registrazione a debito, ai sensi dell'art. 59 del DPR 131/86.

1.1.1.11. Meccanismo di autoliquidazione del registro

L'art. 41 co. 1 del DPR 131/86, nella nuova formulazione, dispone che, eccettuati i casi di esclusione sopra elencati, i soggetti obbligati autoliquidano l'imposta di registro mediante l'applicazione dell'aliquota indicata nella Tariffa alla base imponibile, determinata secondo le disposizioni del Titolo IV.

1.1.1.12. Arrotondamento

L'imposta viene autoliquidata con arrotondamento all'unità di euro:

- per difetto, se la frazione è inferiore a 50 centesimi;
- per eccesso, se la frazione non è inferiore a 50 centesimi.

1.1.1.13. Controlli di regolarità

Il nuovo co. 2-*bis* dell'art. 41 del DPR 131/86 disciplina i controlli di regolarità sull'imposta autoliquidata dai soggetti obbligati.

Nello specifico, il nuovo comma dispone che, per gli atti esclusi dal campo di applicazione del Modello Unico informatico (MUI, di cui all'art. 3-*bis* del DLgs. 463/97), l'ufficio, anche avvalendosi di procedure automatizzate, controlla, sulla base degli elementi desumibili dall'atto stesso, la regolarità dell'autoliquidazione delle imposte e tasse effettuata dal contribuente nonché la regolarità dei versamenti.

1.1.1.14. Conseguenze delle eventuali irregolarità riscontrate

Qualora, all'esito delle predette verifiche, risulti dovuta una maggiore imposta, l'ufficio notifica al contribuente un avviso di liquidazione, assegnandogli un termine di 60 giorni decorrente dalla notifica, per il pagamento:

- dell'integrazione dell'imposta versata;
- degli interessi di mora decorrenti dal giorno in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata;
- della sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97 (la sanzione è ridotta a 1/3 se il pagamento è effettuato nel termine di 60 giorni).

1.1.1.15. Nozione di imposta principale, suppletiva e complementare

Il DLgs. 139/2024 interviene sulla definizione del concetto di imposta principale di cui al co. 1 dell'art. 42 del DPR 131/86, eliminando la locuzione *“nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica”*.

Pertanto, dall'1.1.2025, si definisce:

- “principale”, l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione;
- “suppletiva”, l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio;
- “complementare”, l'imposta applicata in ogni altro caso.

Le suddette distinzioni terminologiche hanno importanti riflessi pratici. Si ricorda che, ad esempio, il notaio non è responsabile in solido per l'imposta di registro complementare e suppletiva, bensì solo per l'imposta principale.

4.2 BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA PER LA CESSIONE DI IMMOBILI AD USO ABITATIVO

Nell'art. 43 del DPR 131/86 viene introdotto il nuovo co. 4-*bis*, ove si stabilisce che per la determinazione della base imponibile dell'imposta di registro rispetto agli atti di cessione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze si applica la regola eccezionale del “prezzo valore”.

4.3 DIVISIONI E DETERMINAZIONE DELLA MASSA COMUNE E DELLE QUOTE DI DIRITTO

In relazione all'imposta di registro sulle divisioni, si dispone che nelle comunioni ereditarie, ai fini della determinazione della massa comune e delle quote di diritto, occorre tener conto anche dei beni donati in vita dal defunto ai soggetti tenuti alla collazione, mentre tali beni non scontano l'imposta di registro in sede di divisione.

4.4 SOPPRESSIONE DELLA SOLIDARIETÀ PASSIVA PER L'IMPOSTA DI REGISTRO SUI DECRETI INGIUNTIVI

Viene soppressa dall'art. 57 del DPR 131/86 la regola della solidarietà passiva per il pagamento dell'imposta di registro sui decreti ingiuntivi.

In base al nuovo regime, l'imposta dovrà essere escussa:

- dapprima, nei confronti del debitore ingiunto;
- nei confronti del creditore, solo in caso di infruttuoso esperimento dell'azione di riscossione nei confronti del debitore ingiunto.

4.5 REGISTRO PROPORZIONALE AL 3% SUI CONTRATTI DI CESSIONE DI DIRITTI EDIFICATORI

I contratti di cessione di diritti edificatori vengono espressamente inclusi tra gli atti ai quali si applica l'imposta di registro con aliquota proporzionale del 3%, ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86.

4.6 LIMITI ALLA QUANTIFICAZIONE DELL'IMPOSTA SU CAPARRE E ACCONTI PREVISTI DAL PRELIMINARE

Viene espressamente stabilito che l'imposta di registro da pagare su caparre e acconti previsti dal contratto preliminare non può superare quella prevista per il contratto definitivo (nota all'art. 10 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

5 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI DIVERSI DALL'IVA

Il DLgs. 139/2024 interviene a vario titolo anche in relazione ad altri tributi indiretti, diversi dall'IVA.

Di seguito si segnalano le principali novità.

5.1 IMPOSTA DI BOLLO

Viene introdotto nell'art. 3 del DPR 642/72 il nuovo co. 1-*bis*, in base al quale:

- per gli atti da registrare in termine fisso ai sensi del DPR 131/86, l'imposta di bollo è assolta nel termine previsto per la registrazione dell'atto, con le modalità di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97 (ossia, con il modello F24);
- per i documenti analogici presentati per la registrazione in originale all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, l'imposta di bollo può essere assolta anche mediante contrassegno telematico.

Inoltre, nell'art. 25 del DPR 642/72 viene aggiunto il nuovo co. 3-*bis*, ove si riconosce al contribuente la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa della dichiarazione dell'imposta di bollo presentata in precedenza, per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito. L'integrazione deve essere effettuata nei termini stabiliti dall'art. 15 e comunque non oltre i termini di decadenza dal potere di accertamento di cui all'art. 37 co. 1, ossia 3 anni dal giorno in cui è stata commessa la violazione.

Resta comunque ferma l'applicazione delle sanzioni e delle disposizioni in tema di ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97.

5.2 IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI SUI CONTRATTI CHE TRASFERISCONO DIRITTI EDIFICATORI

Alle trascrizioni di contratti che trasferiscono diritti edificatori si applicano le imposte ipotecaria e catastale fisse di 200,00 euro (art. 4 della Tariffa allegata al DLgs. 347/90).

5.3 AGGIORNAMENTO AUTOMATICO DELLE INTESAZIONI CATASTALI

Si prevede che gli aggiornamenti delle intestazioni catastali conseguenti al decesso di soggetti iscritti in catasto in qualità di titolari di diritti di usufrutto, uso e abitazione sono effettuati, in sostituzione dei soggetti obbligati e in deroga all'art. 6 del RD 2153/38, dall'Agenzia delle Entrate:

- sulla base delle comunicazioni effettuate all'Anagrafe tributaria;
- in esenzione da tributi e oneri.

Tuttavia, l'eventuale sussistenza di un diritto di accrescimento deve essere fatta rilevare in catasto sulla base della presentazione di una domanda di voltura, in esenzione da tributi e oneri, a cura dei soggetti in favore dei quali il diritto di usufrutto, uso e abitazione si accresce, nel termine di un anno dall'avvenuto decesso dei soggetti titolari di tali diritti.

5.4 ACCESSO GRATUITO E CON MODALITÀ TELEMATICHE AI FOGLI DI MAPPA CATASTALE

Con un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno determinate le modalità per rendere disponibili, a titolo gratuito e con modalità telematiche, i fogli di mappa catastale.