ANDAF
Officina Riforma Fiscale

# DELEGA FISCALE 2023 – SINTESI DELLE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE INDIRETTE
# (D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139)

P. Bracco, I. La Candia, M. Tenore
Comitato Tecnico Fiscale

# DELEGA FISCALE 2023 – SINTESI DELLE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE INDIRETTE (D.LGS. 18 SETTEMBRE 2024, N. 139)

Il 2 ottobre 2024 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 231, il D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139 che attua una **razionalizzazione** dell'**imposta sulle successioni e donazioni**, dell'**imposta di registro**, dell'**imposta di bollo** e degli **altri tributi indiretti diversi dall'Iva** (il "**Decreto**").

Il Decreto è entrato in vigore il 3 ottobre 2024 (giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale); tuttavia le norme in esso contenute avranno effetto a partire dal 1° gennaio 2025 (art. 9, comma 3 del Decreto) e si applicano alle successioni aperte e agli atti a titolo gratuito fatti a partire da tale data.

La novella realizza l'obiettivo di razionalizzare la disciplina dei singoli tributi, mediante l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili, la revisione della base imponibile o della misura dell'imposta applicabile, nonché quello di prevedere un sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro.

Di seguito riportiamo, in sintesi, le principali novità.

## *1. MODIFICHE ALLE DISPOSIZIONI CONCERNENTI L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI (art. 1 del Decreto)*

Il Decreto apporta alcune modifiche al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (D.Lgs. 346/1990) che, in parte, recepiscono principi già consolidati nella giurisprudenza e nella prassi dell'Amministrazione finanziaria e, in parte, introducono vere e proprie novità rispetto all'assetto normativo preesistente.

### *1.1. Regime impositivo del trust (art. 1, comma 1, lett. b) e c) del Decreto)*

I trasferimenti di beni e diritti derivanti da ***trust*** e da altri vincoli di destinazione **sono inclusi** espressamente tra i trasferimenti di beni e diritti che avvengono a titolo gratuito e che sono suscettibili di dar luogo all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

In relazione ai suddetti trasferimenti i criteri di territorialità del tributo sono costituiti dalla **residenza del disponente** al momento della separazione patrimoniale; 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. AdE n. 34/2022).

È tuttavia prevista la facoltà per il disponente (o *trustee* nel caso di *trust* testamentario) di optare per l'immediata corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun trasferimento di beni e diritti (ovvero, all'apertura della successione). Le nuove disposizioni si applicano anche ai *trust* già istituiti al momento dell'entrata in vigore del D.Lgs. 139/2024 (ossia al 3 ottobre 2024).

***1.2. <u>Esenzione per i trasferimenti di aziende o partecipazioni sociali (art. 1, comma1, lett. d) del Decreto)</u>***

Resta ferma l'esenzione da imposta per i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia (artt. 768-*bis* e ss, c.c.), a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni. La norma agevolativa prevede, tuttavia, ulteriori condizioni per poter beneficiare dell'esenzione e cioè:

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

Il mancato rispetto delle suddette condizioni determina la decadenza dal beneficio, nonché il pagamento *(i)* dell'imposta in misura ordinaria, *(ii)* della sanzione amministrativa di cui all'art. 13, D.Lgs. 471/1997, *(iii)* degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere pagata.

Il nuovo art. 3, comma 4-*ter* del D.Lgs. 346/1990 trova applicazione anche nelle seguenti fattispecie (in precedenza escluse):

- **casi di «integrazione» del controllo** per trasferimenti di quote e azioni di società di capitali;
- trasferimenti aventi ad oggetto quote di società estere residenti in **Paesi appartenenti all'Unione europea o allo Spazio economico europeo o in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni**.

Non è chiaro se la norma trovi applicazione trasferimenti di quote di società **«senza impresa»** (società semplici, holding di partecipazione o società immobiliari), pur considerando che la nuova formulazione legislativa prevede il requisito della prosecuzione dell'esercizio per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Seppur prima delle modifiche, sul punto l'Agenzia delle entrate aveva chiarito che ***la ratio dell'esenzione mira ad agevolare, attraverso la leva fiscale, la continuità generazionale "dell'impresa"*** e "in assenza di una 'azienda', l'applicazione dell'agevolazione de qua violerebbe la ratio della disposizione medesima" (es. si veda risposta ad interpello AdE 555/2021).

***1.3. <u>Aliquote e franchigie (art. 1, comma 1, lett. h) del Decreto)</u>***

Vengono trasposte nel Testo Unico (art. 7 del D.Lgs. 346/1990) le aliquote e le franchigie per il calcolo dell'imposta di successione e donazione, come già delineate dall'art. 2, commi 48 - 49-*bis* del D.L. 262/2006 in occasione della reintroduzione dell'imposta (abrogata dalla L. 383/2001).

### *1.4. Autoliquidazione dell'imposta sulle successioni (art. 1, comma 1, lett. z) e ii) del Decreto)*

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.

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

### *1.5. Regime impositivo* delle liberalità indirette *(art. 1, lett. aaa del Decreto)*

Il Decreto riformula la tassazione delle liberalità indirette che non sono donazioni formali ma che portano comunque arricchimento del beneficiario, estendendo la stessa disciplina per le donazioni formali estere.

Tali liberalità saranno soggette a imposta solo se:

a) dichiarate volontariamente e sempre in eccedenza sulle franchigie. Solo qui si applicano le aliquote previste per il rapporto di parentela sempre sull'eccedenza rispetto alla franchigia;

b) se accertate nel corso di un procedimento per tributi diversi, si applicherà sempre l'8%, per le somme eccedenti la franchigia.

### *1.6. Abrogazione del coacervo (art. 1, lett. bbb del Decreto)*

A seguito dei ripetuti interventi di legittimità e della presa di posizione recepita ufficialmente dalla prassi della Agenzia delle Entrate, il Decreto stabilisce l'abrogazione del coacervo in sede successoria. Non trova applicazione il cumulo delle donazioni (rivalutate) da conteggiare in sede successoria per liquidare l'imposta di successione. Il coacervo opera solo per donazioni (fatte in vita) per calcolare erosione o spettanza della franchigia per la relativa imposta, ma le donazioni restano neutre ed irrilevanti rispetto agli aspetti fiscali della successione.

## *2. MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO (art. 2 del Decreto)*

Il Decreto apporta alcune modifiche anche al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (D.Lgs. 346/1990):

- anche in questo caso viene introdotto un meccanismo di **autoliquidazione dell'imposta**, fatta eccezione per gli atti dell'Autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali, le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere[1];

[1] Art. 2, comma 1, lett. o), Decreto.

- viene previsto che, nelle **cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa**, i vari beni componenti l'azienda sono assoggettati alle singole aliquote previste per il loro trasferimento autonomo, se nell'atto o nei suoi allegati è indicata la ripartizione del corrispettivo imputabile ai singoli beni aziendali[2];
- 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[3];
- viene modificato il concetto di **imposta principale**, che si definisce come l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'Ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione[4];
- viene stabilito 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" che consente di adottare come base imponibile il valore catastale ottenuto moltiplicando la rendita catastale per determinati coefficienti[5];
- viene previsto che i **contratti di cessione dei diritti edificatori** vengano espressamente inclusi tra gli atti ai quali si applica l'imposta di registro con aliquota proporzionale del 3% (art. 9 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986)[6];
- 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[7].

## *3. MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEGLI ALTRI TRIBUTI INDIRETTI DIVERSI DALL'IVA (artt. 3, 4, 8 del Decreto)*

Il Decreto interviene a vario titolo anche in relazione ad altri tributi indiretti diversi dall'Iva.

### *3.1. Modifiche al Testo Unico delle imposte ipotecaria e catastale (D.Lgs. 347/1990) - (art. 3, comma 1, lett. b) del Decreto)*

[2] Art. 2, comma 1, lett. i), Decreto.
[3] Art. 2, comma 1, lett. l), Decreto.
[4] Art. 2, comma 1, lett. p), Decreto.
[5] Art. 2, comma 1, lett. q), Decreto.
[6] Art. 2, comma 1, lett. ff), Decreto.
[7] Art. 2, comma 1, lett. ff), Decreto.

Alle trascrizioni di contratti che trasferiscono diritti edificatori si applicano le imposte ipotecaria e catastale fisse nella misura di 200 euro (art. 4 della Tariffa allegata al D.Lgs. 347/1990).

### *3.2. Modifiche al Testo Unico dell'imposta di bollo (D.P.R. 642/1972) - (art. 4, comma 1, lett. b) e c) del Decreto)*

Viene previsto che (art. 3, comma 1-*bis*, D.P.R. 642/1972):

- per gli atti da registrare in termine fisso ai sensi del Testo Unico dell'imposta di registro (D.P.R. 131/1986), l'imposta di bollo è assolta nel termine previsto per la registrazione dell'atto, con le modalità di cui all'art. 17 del D.Lgs. 241/1997 (ossia con 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.

Viene inoltre previsto (art. 25, comma 3-*bis*, D.P.R. 642/1972) che il contribuente abbia 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 minore imponibile o, comunque, di un maggiore o minore debito di imposta o 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 tre anni dal giorno in cui è stata commessa la violazione (art. 37, comma 1, D.P.R. 642/1972). Resta comunque ferma l'applicazione delle sanzioni e delle disposizioni in tema di ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

### *3.3. Modifiche alle modalità di aggiornamento delle intestazioni catastali (art. 8 del Decreto)*

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 dall'Agenzia delle Entrate, sulla base delle comunicazioni effettuate all'Anagrafe tributaria e in esenzione da tributi e oneri.

* * *

Si riportano nella tabella di seguito, in sintesi, le principali novità introdotte dal presente decreto legislativo, per la cui più approfondita disamina si rinvia ai paragrafi che precedono.

| D.Lgs. Imposte indirette (n. 139 del 2024) | | | |
|---|---|---|---|
| **Art. D.Lgs.** | **Norma modificata** | ***Ante* riforma** | ***Post* riforma** |
| **Ambito oggettivo dell'imposta - *trust* (art. 1, co. 1, lett. b) e c)** | ● Art. 1, co. 1, D.Lgs. 346/1990<br>● Art. 1, co. 2-*bis*, D.Lgs. 346/1990 (nuovo) | L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte, per donazione o a titolo gratuito. | ● L'imposta sulle successioni e donazioni si applica anche ai trasferimenti derivanti da *trust* e da altri vincoli di destinazione;<br>● per i *trust* e gli altri vincoli di destinazione, l'imposta è dovuta qualora il disponente sia residente nello Stato al momento della separazione patrimoniale. |
| **Trasferimenti di aziende o partecipazioni sociali (art. 1, co. 1, lett. d)** | Art. 3, co. 4-*ter*, D.Lgs. 346/1990 (nuovo) | L'esenzione dall'imposta sui trasferimenti di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni a favore dei discendenti e del coniuge, si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. | L'esenzione dall'imposta sui trasferimenti di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni a favore dei discendenti e del coniuge, si applica a condizione che: *(i)* gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento (in caso di aziende o rami di esse); *(ii)* gli aventi causa detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento (in caso di quote sociali e azioni); *(iii)* gli aventi causa detengano la titolarità del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento (in caso di altre quote sociali).<br>La disciplina è applicabile anche ai casi di integrazione del controllo e ai trasferimenti di partecipazioni e quote in società UE/SEE |
| **Aliquote e franchigie (art. 1, co. 1, lett. h)** | Art. 7, D.Lgs. 346/1990 | La norma non prevedeva le aliquote e le franchigie per il calcolo dell'imposta di successione e donazione. | I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono soggetti all'imposta con le seguenti aliquote:<br>a) a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro: 4%;<br>b) a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6%;<br>c) a favore degli altri parenti fino al |

| D.Lgs. Imposte indirette (n. 139 del 2024) | | | |
|---|---|---|---|
| **Art. D.Lgs.** | **Norma modificata** | ***Ante* riforma** | ***Post* riforma** |
| | | | quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6%; d) a favore di altri soggetti: 8%. Se il beneficiario dei trasferimenti è una persona con disabilità riconosciuta, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000 euro. |
| **Autoliquidazione dell'imposta sulle successioni (art. 1, co. 1, lett. ii)** | Art. 37, D.Lgs. 346/1990 | Il pagamento dell'imposta principale, dell'imposta complementare con gli interessi di cui agli articoli 34 e 35 e dell'imposta suppletiva deve essere eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione | Il pagamento dell'imposta sulle successioni autoliquidata deve essere eseguito entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione. Il pagamento dell'imposta principale liquidata dall'ufficio in sede di controllo dell'autoliquidazione con gli interessi e quello dell'imposta complementare con gli interessi di cui agli articoli 34 e 35 è eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione. |
| **Autoliquidazione dell'imposta di registro (art. 2, co. 1, lett. o)** | Art. 41, D.P.R. 131/1986 | L'imposta è liquidata dall'ufficio, salvo i casi in cui è dovuta in misura fissa. | L'imposta è liquidata dai soggetti obbligati, fatta eccezione per gli atti giudiziari in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato l sentenze straniere. |
| **Aliquote sulle cessioni di azienda (art. 2, co. 1, lett. i)** | Art. 23, D.P.R. 131/1986 | Nelle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore. | Nelle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi ai singoli rami dell'impresa, i vari beni che compongono l'azienda sono assoggettati alle singole aliquote previste per il loro trasferimento autonomo, se nell'atto o nei suoi allegati è indicata la ripartizione del corrispettivo imputabile ai singoli beni aziendali. |

| D.Lgs. Imposte indirette (n. 139 del 2024) | | | |
|---|---|---|---|
| **Art. D.Lgs.** | **Norma modificata** | ***Ante* riforma** | ***Post* riforma** |
| **Imposta di registro sulle divisioni (art. 2, co. 1, lett. l)** | Art. 34, D.P.R. 131/1986 | Nelle comunioni ereditarie la massa comune è costituita dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione. | Nelle comunioni ereditarie la determinazione della massa comune tiene conto anche dei beni donati in vita dal defunto ai soggetti tenuti alla collazione ai sensi degli artt. 737 e ss. del c.c. i quali, tuttavia, non sono soggetti all'imposta di registro in sede di divisione. |
| **Imposta principale (art. 2, co. 1, lett. p)** | Art. 42, D.P.R. 131/1986 | È 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 nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica. | È 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. |
| **Base imponibile per le cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze (art. 2, co. 1, lett. q)** | Art. 43, D.P.R. 131/1986 | - | La base imponibile delle cessioni aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze è determinata in base alla regola eccezionale del "*prezzo valore*", che consente di adottare come base imponibile il valore catastale del bene. |
| **Modifiche alla Tariffa, parte prima (art. 2, co. 1, lett. ff)** | Art. 9, Tariffa, parte prima allegata al D.P.R. 131/1986 | Agli atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, si applica l'imposta di registro con aliquota proporzionale del 3%. | Agli atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale ivi compresi i contratti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati, si applica l'imposta di registro con aliquota proporzionale del 3%. |
| **Modifiche al Testo Unico dell'imposta di bollo (art. 4, co. 1, lett. b)** | Art. 3, D.P.R. 642/1972 | - | Per gli atti da registrare in termine fisso ai sensi del Testo Unico dell'imposta di registro, l'imposta di bollo è assolta nel termine previsto per la registrazione dell'atto con modello F24. |
| **Modifiche al Testo Unico dell'imposta di bollo (art. 4, co. 1, lett. c)** | Art. 25, D.P.R. 642/1972 | - | La dichiarazione dell'imposta di bollo può essere integrata per correggere errori od omissioni, mediante una dichiarazione integrativa da presentarsi non oltre i termini di decadenza del potere di accertamento (3 anni dal giorno in cui è stata commessa la violazione). |

| D.Lgs. Imposte indirette (n. 139 del 2024) | | | |
|---|---|---|---|
| **Art. D.Lgs.** | **Norma modificata** | ***Ante* riforma** | ***Post* riforma** |
| **Modifiche alle modalità di aggiornamento delle intestazioni catastali (Art. 8)** | - | - | 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 dall'Agenzia delle Entrate, sulla base delle comunicazioni effettuate all'Anagrafe tributaria e in esenzione da tributi e oneri. |