



Mercoledì 09/10/2024

## In Gazzetta Ufficiale le modifiche della Riforma fiscale su successioni, donazioni e registro

A cura di: Studio Meli S.t.p. S.r.l.

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 2 ottobre 2024 n. 231 il D. Lgs. 18 settembre 2024 n. 139 di attuazione della delega fiscale (L. n. 111/2023) relativamente alle imposte indirette diverse dall'IVA. Il D.Lgs., che entra in vigore dal 1° gennaio 2025, non solo semplifica le procedure di calcolo e liquidazione delle suddette imposte, ma introduce anche modifiche sostanziali nella gestione dei trasferimenti d'azienda in ambito familiare e nella tassazione dei trust.

### Tassazione dei trust

È stata introdotta una disciplina specifica per il trust che prevede che, in assenza di una chiara definizione della categoria dei beneficiari al momento del conferimento dei beni o dell'apertura della successione, sarà applicata l'aliquota più elevata, senza considerare le franchigie al fine di garantire un'equa tassazione in situazioni d'incertezza sui destinatari finali mentre viene confermata la tassazione "in uscita", ossia al momento dell'attribuzione dei beni ai beneficiari, con una particolare attenzione ai trust non residenti per i beni situati in Italia. Vengono previsti, inoltre, specifici obblighi dei beneficiari i quali sono chiaramente identificati come i soggetti obbligati a denunciare il trasferimento dei beni a proprio favore. Questo determina un'importante novità e cioè la possibilità per il disponente di scegliere se l'imposta debba essere determinata all'atto dell'apporto dei beni nel trust o all'atto della loro devoluzione ai beneficiari. Questa flessibilità offre notevoli vantaggi in termini di pianificazione patrimoniale e può consolidare la certezza del prelievo fiscale.

Trasferimenti agevolati di azienda e di partecipazioni societarie a favore dei discendenti e del coniuge  
Il Decreto interviene sui trasferimenti agevolati di azienda e di partecipazioni societarie a favore dei discendenti e del coniuge, esclusi da tassazione ai sensi dell'art. 3 c. 4-ter TUS, per favorire il mantenimento dell'integrità dell'impresa familiare. Resta ferma l'esenzione da imposta per i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia (di cui agli 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 che proseguono l'esercizio dell'attività per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento. In caso di aziende o rami di esse, rimane fermo che il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento. Per le quote sociali e le azioni delle società di capitali, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano il controllo per un periodo non inferiore a 5 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 5 anni dalla data del trasferimento.

Base imponibile degli attivi ereditari dei diritti di usufrutto, uso e abitazione e di rendite e pensioni

La base imponibile dei diritti di usufrutto, uso e abitazione è determinata sulla base di annualità pari all'importo ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale d'interesse. La base imponibile di rendite e pensioni comprese nell'attivo ereditario deve essere determinata come segue:

in caso di rendita perpetua o a tempo indeterminato da 40 volte l'annualità ;

in caso di rendita o pensione a tempo determinato dal valore attuale dell'annualità calcolato al saggio legale d'interesse (senza più il limite superiore delle 40 volte l'annualità );

in caso di rendita o pensione vitalizia, dal valore annuale moltiplicato per i coefficienti indicati nel Prospetto allegato al Decreto in commento.



## Liquidazione dell'imposta e dichiarazione

Nella liquidazione dell'imposta sulle successioni viene introdotto il principio di autoliquidazione dell'imposta che non  $\dot{\text{e}}$  pi $\dot{\text{u}}$  liquidata dall'ufficio bens $\dot{\text{i}}$  dai soggetti obbligati al pagamento (autoliquidazione). Il nuovo c. 2-bis affida agli uffici il controllo dell'autoliquidazione (ai sensi del successivo art. 33 TUS). Viene definita imposta principale quella autoliquidata dal soggetto obbligato al pagamento, nonch $\dot{\text{e}}$  quella liquidata dall'ufficio a seguito dei controlli sulla regolarit $\dot{\text{a}}$  dell'autoliquidazione. Resta ferma la natura complementare dell'imposta o della maggiore imposta liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica.

In ordine alla dichiarazione dell'imposta sulle successioni si conferma che la stessa deve essere presentata entro 12 mesi dalla data di apertura della successione e si specifica che tale termine decorre anche per i trustee dalla data, successiva a quella di apertura della successione, in cui hanno avuto notizia legale della loro nomina, analogamente a quanto previsto per i rappresentanti legali degli eredi o legatari, per i curatori di eredit $\dot{\text{a}}$  giacenti e per gli esecutori testamentari. Viene modificata la disciplina sui controlli sulle dichiarazioni [c. 1, lett. ee) e ff)]. Gli uffici sono tenuti a controllare la regolarit $\dot{\text{a}}$  dell'autoliquidazione delle imposte e tasse, anche avvalendosi di procedure automatizzate, effettuata dal contribuente nonch $\dot{\text{e}}$  dei versamenti e la loro rispondenza con i dati indicati nella dichiarazione, procedendo alla liquidazione dell'imposta e del rimborso eventualmente spettante in base alle dichiarazioni presentate. Ove risulti dovuta una maggiore imposta, l'ufficio notifica apposito avviso di liquidazione nel termine di decadenza di 2 anni dalla data di presentazione della dichiarazione della successione, dal quale risultano le correzioni e le esclusioni effettuate, con l'invito a effettuare, entro il termine di 60 giorni, il pagamento per l'integrazione dell'imposta versata, nonch $\dot{\text{e}}$  della sanzione amministrativa pari al 25% dell'importo non versato (di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 471/97) e degli interessi decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Se il pagamento  $\dot{\text{e}}$  effettuato entro il termine indicato, l'ammontare della sanzione amministrativa dovuta  $\dot{\text{e}}$  ridotto a un terzo.

Il Decreto stabilisce, inoltre, un tasso d'interesse del 4,5% per le somme dovute dal contribuente a seguito di rettifiche e liquidazioni di maggior imposta. Viene ampliata la possibilit $\dot{\text{a}}$  di presentare una dichiarazione integrativa a favore del dichiarante per correggere errori o omissioni, estendendo questa pratica anche all'imposta di bollo e all'imposta sostitutiva su operazioni di finanziamento a medio e lungo termine.

Importanti modifiche riguardano anche gli eredi giovani: le istituzioni finanziarie possono ora svincolare somme per eredi unici di et $\dot{\text{a}}$  non superiore ai 26 anni, anche prima della presentazione della dichiarazione di successione, se presenti beni immobili nell'asse ereditario.

## Imposta di bollo e di registro

Per quanto riguarda l'imposta di registro,  $\dot{\text{e}}$  stata approvata una rilevante modifica nei coefficienti applicabili alle rendite vitalizie. In caso di un tasso di interesse legale uguale o inferiore allo 0,1%, si applicheranno i coefficienti stabiliti dal Decreto 30 dicembre 2015 n. 302 del MEF. Questa modifica mira a riflettere meglio le realt $\dot{\text{a}}$  economiche attuali, garantendo un calcolo dell'imposta pi $\dot{\text{u}}$  equo in un contesto di tassi d'interesse particolarmente bassi.

Per l'imposta di bollo, il Decreto porta un cambiamento significativo nella modalit $\dot{\text{a}}$  di pagamento per gli atti soggetti a registrazione a termine fisso. A partire dal 1 $\dot{\text{a}}$  gennaio 2025, il pagamento potr $\dot{\text{a}}$  essere effettuato tramite Modello F24, offrendo cos $\dot{\text{i}}$  anche la possibilit $\dot{\text{a}}$  di compensazione, una mossa che semplificher $\dot{\text{a}}$  e render $\dot{\text{a}}$  pi $\dot{\text{u}}$  flessibili le procedure amministrative. L'introduzione della dichiarazione integrativa per l'imposta di bollo permetter $\dot{\text{a}}$  ai contribuenti di correggere eventuali errori od omissioni in modo pi $\dot{\text{u}}$  agevole, migliorando l'accuratezza delle dichiarazioni e riducendo le penalit $\dot{\text{a}}$  per errori involontari. Queste novit $\dot{\text{a}}$  riflettono l'intento del Legislatore di adattare il sistema tributario alle esigenze contemporanee, semplificando processi e adeguando le normative alle condizioni di mercato attuali, garantendo al contempo maggior flessibilit $\dot{\text{a}}$  e precisione nell'adempimento delle obbligazioni fiscali.



### Liberalità indirette

Viene modificata la disciplina relativa all'accertamento delle liberalità indirette: oltre a escludere da imposta le donazioni o liberalità di cui agli artt. 742 e 783, c.c. (le spese non soggette a collazione quali spese di mantenimento e di educazione, spese sostenute per malattia, spese ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze e le donazioni di modico valore), vengono esentate le donazioni d'uso ovvero le liberalità che si suole fare in occasione di servizi resi o comunque in conformità agli usi.

Viene inoltre modificata la disciplina dell'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti che può essere effettuato esclusivamente quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi. Viene elevata dal 7 all'8% l'aliquota sulle liberalità indirette, che viene calcolata sulla parte che eccede la franchigia, ove prevista dalla legge. Nel caso di registrazione volontaria delle liberalità indirette, inoltre, si applica - oltre all'aliquota ordinaria - anche la franchigia prevista ex lege.