

Circolare **n. 15 - fiscale**
del **11.04.2024**

Sommario

1. rivoluzione per imposte di successione, donazione e registro

- 1 -

Via libera preliminare del Consiglio dei ministri del 9 aprile 2024 allo schema di Dlgs di riforma dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'Iva. Aprendo la strada alla dichiarazione di successione precompilata.

Con il dodicesimo decreto attuativo della delega fiscale, il Governo si cimenta nella semplificazione delle imposte di successioni, donazione e registro, al fine di agevolare contribuenti e professionisti. Ai contribuenti spetterà il calcolo delle imposte dovute. Il Fisco farà in un secondo momento le verifiche del caso.

Il tutto con decorrenza dal 2025.

Il decreto delegato diventa anche l'occasione per arrivare a una disciplina più organica dei trust, in modo da allinearla anche alle indicazioni che sono arrivate dalla giurisprudenza e dalle interpretazioni di prassi dell'Agenzia delle Entrate.

Semplificazione della predisposizione della dichiarazione di successione

Il passaggio alla dichiarazione successoria precompilata sarà graduale. Si inizia riducendo i documenti da allegare alla denuncia. Ad esempio, eliminando le indicazioni degli estratti catastali relativi agli immobili e il certificato dei pubblici registri con l'indicazione degli elementi per individuare le navi e gli aerei.

Semplificazioni per i trasferimenti aziendali

I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del Codice civile, a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta di successione. Tale beneficio spetta a condizione che l'attività sia proseguita per un periodo non inferiore a cinque anni dal trasferimento; mentre in caso di trasferimento di quote e azioni di società di controllo, i beneficiari devono mantenere il controllo per non meno di cinque anni.

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. Il mancato rispetto di tali condizioni comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 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.

Specificate le modalità di applicazione del registro alle cessioni d'azienda

C'è un ulteriore profilo su cui il decreto delegato prova a rifare ordine: l'applicazione dell'imposta di registro sugli atti di trasferimento di azienda. La riforma prova a rimarcare un principio di tassazione analitica dell'imposta in base alle diverse tipologie di beni (mobili e immobili) che compongono il patrimonio aziendale. Però, le aliquote differenziate dell'imposta di registro si applicano alla sola condizione che l'atto o i suoi allegati riportino una ripartizione del corrispettivo delle diverse tipologie di beni. Detto in altri termini, sarà necessario una sorta di inventario dettagliato al momento del trasferimento in modo da poter individuare i singoli componenti su cui si declina il diverso prelievo.

In assenza di ripartizione, si applica l'aliquota più elevata tra quelle previste per il trasferimento delle singole componenti aziendali.

Nel distinguo sulle aliquote dell'imposta di registro, il decreto delegato precisa che per i crediti trasferiti insieme all'azienda trova applicazione l'aliquota dello 0,5% già prevista per la cessione di crediti.

Infine, sulla base imponibile della cessione d'azienda, viene risolto l'equivoco sulla deducibilità delle passività. Il legislatore delegato specifica che per valore dell'azienda si intende quello venale complessivo dei beni che lo compongono, incluso l'avviamento, al netto delle passività inerenti all'azienda.

Viene così sancita la deducibilità delle passività dalla base imponibile dell'imposta di registro applicabile alla cessione d'azienda, se inerenti.

Riforma organica del trust

Il decreto approvato in via preliminare offre anche l'occasione per arrivare a una disciplina più completa dei trust.

Qualora chi dispone il trust sia residente nello Stato al momento della separazione patrimoniale, l'imposta sarà dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari.

Mentre se il disponente non è residente in Italia al momento della separazione patrimoniale, l'imposta sarà dovuta solo sui beni e diritti trasferiti al beneficiario presenti nel territorio dello Stato.

Sarebbe, poi, recepita la lunga evoluzione giurisprudenziale che ha portato ad affermare l'imponibilità solo del trasferimento finale a favore dei beneficiari del trust, calcolando le aliquote e le franchigie in base al rapporto di parentela tra disponente e beneficiario.

Qui, però, troviamo una novità: si prevede la possibilità, per il contribuente, di derogare al principio di tassazione differita, optando per la tassazione anticipata. In breve, il disponente del trust (o, in caso di trust testamentario, il trustee) potrà versare il tributo anche in modo volontario e anticipato, al momento del conferimento dei beni nel trust (ovvero dell'apertura della successione).

Un meccanismo che, da un lato, consente ai contribuenti una maggiore programmazione fiscale e, dall'altro, offre all'Erario la certezza dell'incasso anticipato. In questo caso, l'imposta è determinata con riferimento al valore dei beni al momento del conferimento e al rapporto esistente tra disponente e beneficiario in tale momento, e, qualora i beneficiari non siano individuati, si applica l'aliquota più elevata senza tener conto delle franchigie.

L'imposta sarà liquidata e versata direttamente dal contribuente (disponente, o trustee in sede di dichiarazione di successione), senza attendere la liquidazione e l'invio dell'avviso dell'Agenzia delle

Entrate. Tale imposta deve considerarsi pagata a titolo definitivo e non è restituita neanche nei casi in cui non si realizzi il trasferimento a favore del beneficiario.

La possibilità di opzione per il pagamento anticipato dell'imposta è estesa anche ai trust già costituiti in modo da garantire una parità di trattamento.

Ufficio competente all'applicazione dell'imposta di successione

Competente per l'applicazione dell'imposta alle successioni è l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto o, se il defunto era residente all'estero, l'ufficio nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza in Italia o, se l'ultima residenza non è nota, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Roma.

Determinazione dell'imposta di successione

I trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono soggetti all'imposta con le seguenti aliquote applicate sul valore complessivo netto dei beni e dei diritti devoluti:

- a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 euro: 4%;
- a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro: 6%;
- a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado: 6%;
- a favore di altri soggetti: 8%.

Se il beneficiario dei trasferimenti è una persona con disabilità riconosciuta (articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104), l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000 euro.

Fino a quando l'eredità non è stata accettata, o non è stata accettata da tutti i chiamati, l'imposta è determinata considerando come eredi i chiamati che non vi hanno rinunciato.

Modalità di presentazione della successione

La dichiarazione della successione è presentata con le modalità telematiche stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Per i soggetti non residenti, la dichiarazione può essere spedita mediante raccomandata o altro mezzo equivalente dal quale risulti con certezza la data di spedizione. In tal caso, la dichiarazione si intende presentata alla data di spedizione.

La dichiarazione della successione deve, a pena di nullità, essere redatta sul modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate e deve essere sottoscritta da almeno uno degli obbligati o da un suo rappresentante negoziale.

Autoliquidazione imposta di successione

I soggetti obbligati al pagamento autoliquidano l'imposta in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio, tenendo conto delle eventuali dichiarazioni integrative o modificative già presentate, nonché dei rimborsi fiscali erogati fino alla presentazione della dichiarazione della successione. Se nella dichiarazione della successione e nella dichiarazione sostitutiva o integrativa, sono indicati beni immobili e diritti reali sugli stessi, i soggetti obbligati al pagamento devono provvedere, alla liquidazione e al versamento delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo e delle tasse per i servizi ipotecari.

L'ufficio, anche avvalendosi di procedure automatizzate, controlla la regolarità dell'autoliquidazione delle imposte e tasse effettuata dal contribuente nonché 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.

Nel caso in cui risulti dovuta una maggiore imposta, l'ufficio notifica apposito avviso di liquidazione nel termine di decadenza di due 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 sessanta giorni, il pagamento per l'integrazione dell'imposta versata, nonché della sanzione amministrativa e degli interessi decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Se il pagamento è effettuato entro il termine indicato, l'ammontare della sanzione amministrativa dovuta è ridotto a un terzo.

Registro fai da te anche per gli atti diversi dagli affitti

Il fai da te allarga il raggio d'azione per l'imposta di registro anche oltre gli affitti. Il decreto delegato sulle imposte indirette prevede l'autoliquidazione, oltre che per l'imposta di successione, anche per tutti gli atti prodotti per la registrazione, diversa dagli atti giudiziari e dai quali è prevista una registrazione a debito. Un intervento che, in qualche modo, va a completare la disciplina già esistente e prevista per gli immobili, in cui quindi viene confermata la procedura di fai da te e in via telematica.

Il modello già sperimentato per gli affitti di case si estende così anche agli altri soggetti a registrazione. Registrazione che, quindi, verrà eseguita previo pagamento dell'imposta liquidata non più dall'ufficio ma dai soggetti obbligati. L'imposta viene liquidata e assolta dal contribuente, senza l'intervento dell'amministrazione finanziaria che procede successivamente a correggere eventuali errori materiali o di calcolo effettuati dal diretto interessato.

Sulla base degli elementi desumibili dall'atto, l'Agenzia controlla, anche avvalendosi di procedure automatizzate, la regolarità dell'autoliquidazione effettuata dal contribuente nonché la regolarità dei versamenti e, se emerge una maggiore imposta, notifica al contribuente l'avviso di liquidazione. Il tutto con un meccanismo premiale per chi si corregge più velocemente. Infatti, se il contribuente effettua il pagamento per l'integrazione dell'imposta inizialmente versata, la sanzione amministrativa e degli interessi di mora entro sessanta giorni, la penalità applicabile è ridotta a un terzo.

Naturalmente la procedura di controllo si deve svolgere entro parametri temporali ben delimitati. Proprio per adeguare la nuova disciplina all'allargamento dell'area del fai da te, il termine di decadenza di due anni per la notifica dell'avviso di rettifica e di liquidazione relativo al valore degli immobili e delle aziende decorre dal termine di registrazione o di pagamento dell'imposta principale richiesta dall'ufficio in sede di controllo dell'autoliquidazione, anziché dal pagamento dell'imposta proporzionale come previsto dalle disposizioni su cui si interviene.

Contratti preliminari, una sola imposta dello 0,5%

Nelle compravendite di immobili e aziende cambiano le regole di tassazione sui contratti preliminari. Per l'accordo che "promette" la cessione di un bene arriva l'applicazione di un'aliquota unica dello 0,5%, invece di quella differenziata a seconda che si tratti di caparra o di acconto. L'intervento punta a "livellare" il prelievo in modo da superare le incertezze interpretative sulla tipologia delle somme corrisposte. Questo perché l'imposta proporzionale di registro (imputata poi a quella principale dovuta per il contratto principale) scatta in misura (ridotta) allo 0,5% quando il contratto prevede caparre confirmatorie e del 3% quando prevede acconti che non sono soggetti all'Iva.

L'imposta unica per il contratto preliminare non può essere superiore a quella che sarebbe dovuta per il contratto definitivo. La ragione è molto semplice: il tax cap, in questo caso, serve a evitare una costante situazione creditoria per il contraente. In questo modo, infatti, l'imposta assolta in

fase di preliminare si troverebbe a dover essere rimborsata alla firma finale del contratto. Ipotesi che trova un frequente riscontro nei contratti di operazioni soggette a Iva.

Atti giudiziari

Sul registro sugli atti giudiziari relativi alla condanna al pagamento e per i decreti ingiuntivi, l'Agenzia delle Entrate registrerà il provvedimento a prescindere dal pagamento dell'imposta, procedendo alla preventiva escussione della parte condannata al pagamento delle spese o del debitore nei cui confronti il decreto ingiuntivo è diventato esecutivo.

Diritti edificatori

Proprio mentre impazza il dibattito sulla possibile sanatoria edilizia, il decreto attuativo della delega fiscale precisa che sui contratti di cessione dei diritti edificatori si applica l'aliquota del 3%. Questo perché tali atti riguardano prestazioni a contenuto patrimoniale. Un principio esteso anche alle imposte ipotecarie e catastali, che quindi sono dovute nella misura fissa di 200 euro.

Donazioni indirette

Il decreto, poi, fa proprio il principio espresso dalla Cassazione sulle donazioni indirette: il prelievo più elevato dell'8% scatta solo se la liberalità risulta da dichiarazioni rese in procedimenti di accertamento. Mentre qualora le liberalità indirette siano registrate volontariamente tornano applicabili le aliquote e le franchigie.

Inoltre, sono esenti da imposta di donazione le liberalità d'uso (come nel caso dei regali di Natale o le mance).

Cordiali saluti.
Gianluca Broglia