



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

Equity partner

Dott. Lodovico Comploj
Dott. Josef Vieider
Dott. Emilio Lorenzon
Dott. Alessandro Zanellato
Dott. Martin Lechner
Dott. Stefan Lanznaster

A tutti i clienti

Partner

Dott. Nicola Sartori
Dott. Thomas Pichler
Dott. Samuel Vittur

**Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater / Dottori commercialisti**

Dott.sa Elena Gattolin
Dott.sa Sabrina Tabiador
Dott.sa Monika Mattivi
Dott. Christian Gentilini
Dott.sa Serena Giacomozzi
Dott.sa Giulia Fortin
Dott. Luca Crepaz

Bilanzbuchhalter / Esperto contabile

Antonio Gocev

Circolare n° 8/2025

Bolzano, 20 gennaio 2025

**Oggetto: Riforma delle imposte di successione e donazione e dell'imposta di registro entra
in vigore con il 1° gennaio 2025**

Tra le tante novità di cui vi abbiamo già reso conto, vi è anche una riforma dell'imposta di successione e donazione così come dell'imposta di registro da commentare. Le nuove norme contenute nel D. Lgs. 139/2024 sono già state pubblicate a ottobre sulla Gazzetta Ufficiale, ma sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2025, ovvero dalle successioni apertesi o dagli atti conclusi a partire da tale data. Di particolare rilevanza la nuova autoliquidazione dell'imposta di successione, mentre per l'imposta di registro le novità riguardano i contratti preliminari e i trasferimenti di aziende.

1. Imposta di successione e donazione

1.1. Obbligo di autoliquidazione

Da ora in poi vale anche per l'imposta di successione, come per la maggior parte di imposte e tributi, l'obbligo di autoliquidare l'imposta dovuta. Fino ad ora si autoliquidavano soltanto le



imposte ipotecarie e catastali (in presenza di immobili nell'eredità), mentre l'imposta di successione veniva liquidata dall'Ufficio entro tre anni dalla presentazione della dichiarazione. Quest'ultima in futuro dovrà sempre essere presentata entro un anno dall'apertura della successione come in passato per via telematica (salvo che in caso di eredi non residenti). Di nuovo c'è, per l'appunto, che l'imposta deve essere autoliquidata e versata entro 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione di successione (ovvero almeno il 20% dell'imposta dovuta – con otto o dodici rate successive – in caso pagamento rateale se l'imposta è superiore a 20mila Euro). L'Agenzia Entrate procederà soltanto al controllo del calcolo dell'imposta e dei pagamenti.

Con provvedimento n° 2/2025 l'Agenzia ha già pubblicato i codici tributo per il versamento dell'imposta tramite mod. F24:

- 1539 – Imposta di successione autoliquidata
- 1635 – Interessi su imposta di successione per pagamento rateale.

La novità vale, come detto, per le successioni aperte dal 1° gennaio 2025 in poi; per quelle aperte in precedenza si applicano le vecchie regole.

1.2. Non rilevanza di precedenti donazioni per le successioni

Questa novità va sulla sostanza dell'imposta e tiene finalmente conto della giurisprudenza degli ultimi anni e da ultimo anche della recente prassi dell'Agenzia Entrate: nel calcolo dell'imposta di successione dovuta non si tiene conto delle donazioni effettuate precedentemente dal defunto a favore dell'erede/donatario. Ricordiamo che in passato in caso di apertura di una successione dovevano essere ricostruite le donazioni effettuate dal “de cuius” in passato per determinare l'importo della franchigia spettante (un mln di Euro per il coniuge e per ogni figlio) agli eredi. Dal 2025 in poi tale calcolo non è più necessario con la conseguenza che le franchigie spettano per intero, indipendentemente dalle eventuali donazioni effettuate ovvero ricevute dal defunto. Si applicano le seguenti aliquote e franchigie, peraltro rimaste invariate:

Grado di parentela	Aliquota	Franchigia
Coniuge e parenti in linea retta	4%	Euro 1.000.000 per ogni beneficiario
Fratelli/sorelle	6%	Euro 100.000 per ogni beneficiario
Altri parenti fino al 4° grado, affini in linea retta, affini fino al 3° grado in linea collaterale	6%	Nessuna franchigia
Altri eredi	8%	Nessuna franchigia
Eredi con disabilità grave	varie aliquote	Euro 1.500.000 per ogni beneficiario



Importante: la novità non si applica in caso di più donazioni (coacervo donativo) effettuate in vita allo stesso donatario.

Esempio: se un figlio/figlia riceve una donazione in vita del donante per 950.000 Euro e successivamente alla morte del donante eredita beni per ulteriori 950.000 Euro, non è dovuta l'imposta di successione (nemmeno quella di donazione), in quanto ambedue i trasferimenti di beni non superano l'importo della franchigia di un mln di Euro. Se invece il figlio/la figlia riceve due donazioni in vita di 950.000 Euro ognuna, è dovuta l'imposta di donazione su 900.000 Euro (importo che supera cumulativamente la franchigia di un milione) pari a 36.000 Euro.

Infine, è stato finalmente chiarito che le donazioni effettuate nel periodo dal 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006, periodo nel quale il governo Berlusconi aveva abrogato l'imposta di successione e donazione, non devono essere tenute in considerazione nel calcolo delle franchigie spettanti.

1.3. Trusts

Anche in relazione alla tassazione dei trust sono state introdotte delle novità, in particolare riguardo al momento della debenza dell'imposta di donazione che può essere anticipato al momento in cui i beni vengono trasferiti al trust.

1.4 Trasferimenti agevolati di aziende e partecipazioni

Ricordiamo che soltanto nel 2024, con la risposta a interpello n° 72 del 18 marzo, l'Agenzia Entrate ha esentato dall'imposta di donazione i trasferimenti di quote di partecipazione, con i quali veniva semplicemente incrementato il controllo su una società, già controllata in precedenza. Esempio: il padre ha donato al figlio/alla figlia nel 2023 il 51% di una Srl – nell'ambito di un patto di famiglia – con l'obbligo/impegno a detenere le quote almeno per cinque anni: la donazione è esente da imposta. Se successivamente nel 2024 il padre donava un ulteriore 10%, tale donazione sarebbe stata imponibile ai fini dell'imposta di donazione, in quanto non si trattava di una quota di "controllo". E qui si è inserito l'art. 1, comma 1, lettera f) del D. Lgs. 139/2024 che esenta da imposta anche le donazioni successive che integrano la quota di maggioranza già detenuta in una società

Viene chiarito e sottolineato che l'esenzione spetta comunque soltanto a condizione che le quote di partecipazione donate tenute o l'azienda donata deve essere detenuta dal donatario per almeno cinque anni, e tale dichiarazione deve essere rilasciata nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione.



Infine viene chiarito che le stesse esenzioni dall'imposta di donazione e successione di cui sopra si applicano anche nel caso di partecipazioni a società con sede nell'UE o altro stato, con il quale vige il regime di scambio di dati e informazioni.

1.5 Blocco conti correnti in caso di eredità

Di importanza pratica è la seguente fattispecie che consente, in caso di successione con un unico erede di età non superiore a 26 anni e con immobili compresi nella massa ereditaria, di sbloccare i conti correnti anche prima della presentazione della dichiarazione di successione, ma soltanto allo scopo del pagamento delle imposte ipotecarie, catastali e di bollo inerenti la successione.

1.6 Liberalità/donazioni indirette

Le donazioni „indirette“ scontano l'imposta di donazione soltanto se vengono registrate volontariamente oppure se accertate dall'Agenzia Entrate a seguito di dichiarazioni rese dal contribuente nel corso di verifiche o accertamenti.

1.7 Tasso di interesse legale

È stato chiarito che per la valutazione del diritto di usufrutto, di abitazione e delle rendite vitalizie si utilizza il tasso di interesse legale, il quale non può comunque essere inferiore al 2,5%.

1.8 Altre novità

Il Testo Unico è stato rivisto in vari articoli, in gran parte però con correzioni di carattere formale oppure con adeguamenti alla giurisprudenza e alla prassi più recente e consolidata: ad esempio per quanto riguarda la classificazione dei parenti in linea retta.

2. Novità imposta di registro

2.1 Imposta di registro su contratti preliminari di compravendita

Con la suddetta riforma dell'imposta di successione e donazione è stata anche introdotta una modifica riguardo alla registrazione dei contratti preliminari di compravendita. Come noto, finora, gli acconti previsti in tali contratti, se non assoggettati ad IVA, erano soggetti all'imposta proporzionale di registro del 3%, mentre se si trattava di caparre confirmatorie l'imposta era dello 0,5%. Questo trattamento differenziato ha portato spesso a formulazioni contrattuali fantasiose con caparre esageratamente elevate, senza considerarne le conseguenze giuridiche. Con la riforma ciò non dovrà più accadere, in quanto dal 1° gennaio 2025 la tassazione di acconti e caparre viene unificata allo 0,5%. Se il contratto invece soggiace all'IVA non ci sono novità, in



quanto nel frattempo si è consolidato l'uso che in tali casi anche la caparra non è soggetta all'imposta di registro, se nel contratto preliminare viene chiarito che la caparra diventerà successivamente anche un acconto soggetto ad IVA.

2.2 Tassazione di cessione di azienda

La cessione di azienda o di ramo di azienda, come noto, non è soggetta ad IVA ma bensì all'imposta proporzionale di registro, calcolata sul prezzo di vendita, il quale a sua volta è composto dal valore delle attività dedotte le passività trasferite. Le norme contenute nell'art. 23, quarto comma, del DPR 131/1986 sono state rielaborate. Essendo che l'attivo trasferito si compone di attività con diverse aliquote di imposta (ad es. terreni agricoli al 15%, altri immobili e terreni edificabili al 9%, altri beni, merci ecc. al 3%), in passato le varie Agenzie Entrate hanno spesso adottato criteri di tassazione differenti sulla base di interpretazioni non unitarie delle norme in materia. Da ora in poi vigono regole unitarie ai fini della tassazione di tali atti:

- se il prezzo di cessione indicato nell'atto può essere chiaramente attribuito ai singoli assets patrimoniali con differenti aliquote di imposta, la tassazione ai fini dell'imposta di registro verrà effettuata in base a detta suddivisione (l'Ufficio si riserva comunque di verificare la correttezza dei valori indicati);
- se invece l'atto contiene soltanto un prezzo complessivo senza suddivisione tra i singoli beni ceduti, la tassazione avverrà sull'intero prezzo in base all'aliquota più alta tra quelle applicabili ai beni trasferiti. Tale modo di procedere è già stato adottato in passato da alcune Agenzie Entrate, e ha come conseguenza che, ad esempio in presenza anche solo di un piccolo fondo agricolo, se non si suddivide il prezzo si applica l'aliquota del 15% sull'intero prezzo.
- finalmente viene chiarito che i crediti all'attivo del ramo di azienda vanno tassati allo 0,5% e non al 3%, come da prassi di alcuni uffici dell'Agenzia.
- gli autoveicoli sono da escludere dalla base imponibile in quanto tassati separatamente con altri tributi.

Attenzione: in futuro si dovrà porre la massima attenzione nell'applicazione delle suelencate nuove norme per evitare sorprese nella tassazione ai fini dell'imposta di registro.

2.3 Cessione di diritti edificatori

La cessione di diritti edificatori ovvero di "cubatura" è soggetta all'imposta di registro al 3% (imposte ipotecarie e catastali fisse): si mette così fine a anni di discussioni e contenziosi.

2.4 Autoliquidazione imposta di registro

I notai attualmente e da tempo già autoliquidano le imposte di registro, ipotecarie e catastali sui



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

propri atti notarili, così come per i contratti di locazione l'imposta viene autoliquidata dai contraenti. Tale modalità di liquidazione diventerà ora la regola, nella speranza che nei primi periodi l'Agenzia dimostri tolleranza per gli inevitabili errori che verranno commessi in sede di prima applicazione.

2.5 Divisione di comunioni ereditarie

In relazione all'imposta di registro sulle divisioni, viene disposto 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. Peraltro tale prassi veniva già applicata in passato.

Per ulteriori informazioni siamo naturalmente a vostra disposizione.

Cordiali saluti

Josef Vieider
