

Norme & Tributi

Fisco

Le società, la riforma allarga l'esenzione dall'imposta di donazione

Imposte indirette

Il Dlgs 139/2024 in vigore dal 1° gennaio allenta i requisiti per l'agevolazione

La riscrittura del Tus è netta ma il Fisco dovrà coglierne la portata innovativa

Pagina a cura di
Angelo Busani

Una delle maggiori novità della legge di riforma dell'imposta di successione e donazione, disposta dal Dlgs 139/2024, in vigore dal 1° gennaio 2025 (con riferimento agli atti stipulati e alle successioni ereditarie aperte da tale data) è senz'altro la riscrittura della norma che dichiara non soggetti a imposta di donazione determinati trasferimenti di aziende e di quote di partecipazione al capitale di società (l'articolo 3, comma 4-ter del Tus, il testo unico dell'imposta di successione e donazione, Dlgs 346/1990).

La legge di riforma, infatti, interviene a meglio disporre un testo che era noto per la sua evidente incoerenza e le sue oggettive lacune. Con il nuovo testo viene dunque sancito (o, meglio, chiarito) che l'esclusione da imposta di donazione e successione si applica alle successioni ereditarie, alle donazioni, ai patti di famiglia e ai trust, in caso di trasferimento, a favore del coniuge o dei discendenti:

a) di un'azienda, a condizione che

il soggetto avente causa (donatario, assegnatario del patto di famiglia, erede, legatario o beneficiario del trust) prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa per non meno di cinque anni dalla data del trasferimento (cioè della donazione, del patto di famiglia, dell'apertura della successione ereditaria o della attribuzione effettuata dal trustee a favore dei beneficiari);

b) di quote di Srl o di azioni di Spa, qualora i patti di quote che permettano al soggetto avente causa di acquisire il controllo della società (si intende la titolarità del 50,01% del capitale sociale) o di incrementare la sua già esistente quota di controllo, a condizione che costui mantenga il controllo della società in questione per non meno di cinque anni dalla data del trasferimento;

c) di quote di partecipazione al capitale di società di persone (e quindi anche della società sempli-

ce), a condizione che il soggetto avente causa detenga la titolarità della quota sempre per non meno di cinque anni.

Nel vigore della norma vigente fino al 31 dicembre 2024, l'Amministrazione finanziaria ha invece sostenuto:

- quanto alle quote di società di persone, che l'esenzione si rendeva applicabile «a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa» (risoluzione 446/E del 18 novembre 2008);
- quanto alle quote e alle azioni di società di capitali, che l'esenzione non era concedibile a quei trasferimenti che non consentissero al beneficiario di mantenere «seppur indirettamente», il controllo dell'azienda familiare, intesa come «realità imprenditoriale produttiva meritevole di essere tutelata anche

nei limiti del suo passaggio generazionale» (risoluzione 552/E del 25 agosto 2021).

A questa ultima tesi ha aderito anche la giurisprudenza di vertice, escludendo che l'esenzione potesse competere per il trasferimento di quote di controllo di una società di capitali che avesse oggetto un'attività «di mero godimento immobiliare, economicamente non operativa, caratterizzata da una gestione statica» (Cassazione 6000 del 28 febbraio 2023), evidentemente rivedendo questa conclusione da quanto che, poco prima, il giudice delle leggi aveva sancito, a sua volta, che la norma di esenzione era finalizzata «ad agevolare – attraverso l'eliminazione dell'onere fiscale correlato al trasferimento per successione – la donazione – la continuità generazionale dell'impresa nell'ambito dei discen-

denti nella famiglia» (Corte costituzionale 120 del 23 giugno 2020).

Ora il dilemma è: la nuova norma è una mera riscrittura formale e, quindi, deve essere interpretata come in precedenza? Oppure si tratta di una riscrittura innovativa, per effetto della quale ora si deve intendere che è divenuta indifferente la presenza di un'azienda nel patrimonio della società di capitali o della società di persone le cui quote siano oggetto di trasferimento mediante donazione, patto di famiglia, successione ereditaria o trust?

Ragionando in quest'ultimo senso, a fronte della legge di riforma, nelle società di capitali il presupposto dell'esenzione rimarrebbe unicamente quello del mantenimento del controllo per almeno cinque anni. Invece, nelle società di persone, si tratterebbe solo di mantenere una qualsiasi quota di partecipazione al capitale sociale, sempre per non meno di un quinquennio.

Questa tesi è stata fatta propria, senza alcun tono dubitativo, dal Consiglio nazionale del notariato nello Studio 100-2024/T, ove è stata definita «cristallina» l'opinione secondo la quale donazioni, patti di famiglia, successioni ereditarie e trust non scontano imposte se hanno per oggetto quote di controllo di società di capitali aventi per oggetto l'attività di holding (sia «mista» che «pura») e di mero godimento mobiliare o immobiliare e se hanno per oggetto quote di qualunque entità in qualsiasi società di persone.

Si tratta di capire ora come reagirà il fisco (probabilmente resistendo) e l'Agenzia di conseguenza, la giurisprudenza.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

PROTEZIONE PATRIMONIALE

E TRUST: IL LABORATORIO

Un percorso formativo rivolto ai professionisti che intendono specializzarsi in materia di trust e strumenti di gestio-

ne e protezione del patrimonio.

Curato da **Sergio Pellegrino**, il laboratorio prevede 11 incontri annuali.

sole24oreformazione.it/laboratori-professionali

Le altre novità

1

IL PRELIEVO SULLE RENDITE

Il nuovo criterio di calcolo

La legge di riforma dell'imposta di successione modifica, parallelamente a un'identica modifica apportata alla legge di registro, le regole da seguire al fine di determinare la base imponibile per la tassazione dei seguenti istituti:

- la rendita perpetua;
- l'usufrutto vitalizio;
- l'usufrutto costituito per un tempo determinato;
- la rendita vitalizia.

Base imponibile gonfiata

Quando, in passato, il tasso degli interessi legali scese sotto la soglia del 2,5% (è il tasso che era vigente fino al 31 dicembre 2024 e che si è abbassato al 2% dal 1° gennaio 2025) si produsse un risultato imprevisto (vale a dire una base imponibile *monstre*) a causa del calcolo matematico da effettuare.

Si pensi all'ipotesi in cui sia condannato il soggetto autore di un fatto illecito, quale una prestazione sanitaria malriuscita: nel 2020 (quando il tasso dell'interesse legale era attestato allo 0,1%), la previsione di una rendita vitalizia di 2mila euro al mese a favore di un 60enne provocava un risultato imponibile di 144 milioni di euro (sic!).

Il correttivo

Con la legge di riforma si interviene su questa possibile stortura, stabilendo che il calcolo di tale base imponibile – qualora il tasso legale scenda sotto il 2,5% – dovrà comunque essere effettuato utilizzando l'aliquota del 2,5 per cento.

2

L'UNICO EREDE UNDER 26

Il caso particolare

La legge di riforma dell'imposta di successione modifica la disciplina da applicare nel caso (per il vero abbastanza raro) della successione in cui si verificano le seguenti condizioni:

- vi sia un unico erede infra 26enne (cioè con 26 anni di età non ancora compiuti al momento dell'apertura della successione);
- l'eredità comprenda denaro depositato presso una banca o strumenti finanziari contabilizzati in un dossier bancario.

Il blocco dei movimenti

Al riguardo, la regola generale è che i rapporti bancari inerenti a un defunto possono essere movimentati dagli eredi solo se costoro abbiano previamente provveduto a presentare la dichiarazione di successione nella quale tali rapporti bancari siano evidenziati.

La nuova regola

Ora, la nuova norma stabilisce che l'unico erede infra 26enne possa accedere ai conti bancari del defunto, anche prima di aver presentato la dichiarazione di successione; e ciò al fine di poter disporre delle risorse finanziarie occorrenti al pagamento delle imposte ipotecaria e catastale dovute a seguito dell'apertura della successione.

Sul tributo autoliquidato l'ombra della sanzione del 30%

La nuova procedura

L'ufficio ha due anni dalla registrazione della denuncia per rettificare l'importo

Angelo Busani

Anche l'autoliquidazione dell'imposta di successione è senz'altro un punto rilevante della riforma del Testo unico dell'imposta di successione e donazione, contenuta nel Dlgs 139/2025, in vigore dal 1° gennaio 2025.

Nel sistema previgente rispetto alla legge di riforma, il contribuente doveva autoliquidare le sole imposte ipotecaria e catastale (qualora la successione comprendesse beni immobili). Questa autoliquidazione era il presupposto per poter registrare la dichiarazione di successione, in quanto nella relativa trasmissione telematica occorreva dimostrare detto pagamento.

L'imposta di successione invece si doveva pagare entro 60 giorni dalla data di notifica di un apposito avviso di liquidazione, che l'agenzia delle Entrate aveva l'onere di inviare entro tre anni dalla registrazione della dichiarazione di successione.

Cosa cambia dal 1° gennaio

Con la vigenza della riforma e con effetto per i decessi che interverranno dalla sua data di entrata in vigore in avanti, i soggetti obbligati al pagamento invece devono autoliquidare:

- Le imposte ipotecaria e catastale entro il termine di presentazione della dichiarazione di successione (sotto questo profilo, pertanto, non cambia nulla rispetto a quanto accadeva in precedenza);
- l'imposta di successione dovuta

in base alla dichiarazione di successione entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione stessa (il quale rimane fissato in un anno dal giorno del decesso).

Il contribuente, in alternativa, può eseguire il pagamento dell'imposta sulle successioni autoliquidata nella misura non inferiore al 20% entro il citato termine di 90 giorni e, per il rimanente importo, in otto rate trimestrali oppure, se si tratta di importi superiori a 20mila euro, in un numero massimo di 12 rate trimestrali (non essendo però ammissibile dilazionare importi inferiori a mille euro).

Nel caso in cui l'Agenzia rilevi un difetto di autoliquidazione, si avrà – entro due anni dal giorno di registrazione della dichiarazione di successione – la notifica di un avviso di liquidazione. A questo dovrà conseguire, entro 60 giorni, il pagamento della maggiore imposta pretesa dall'ufficio unitamente a una sanzione amministrativa, pari al 30% dell'imposta non versata.

La sanzione sarà ridotta a un terzo se verrà pagata entro il citato termine di 60 giorni.

La difficoltà di calcolo

Con riguardo all'autoliquidazione, la scelta compiuta nella legge di riforma dell'imposta di successione non appare essere nel segno della semplificazione: l'autoliquidazione non è nuova al sistema dell'imposta di successione in quanto una modalità identica fu introdotta (in parallelo con l'autoliquidazione dell'imposta di registro) dall'articolo 23, legge 413/1991 e restò in vigore dal 1° gennaio 1992 al 31 aprile 1994 (per effetto dell'articolo 9, dl 260/1994).

La repentina abolizione che l'autoliquidazione allora subì e il conseguente ritorno al sistema di pagamento dell'imposta di successione previa sua liquidazione da parte dell'ufficio trovò ragione nella considerazione che il calcolo da compiere, per quanto possa essere facile nella maggior parte dei casi, in non poche situazioni si rivela invece molto complicato. Sono le situazioni in cui occorre tenere in considerazione una pluralità di fattori di non semplice gestione quali, ad esempio, il calcolo della presunzione del 10% (a titolo di presenza nell'asse ereditario di denaro, gioielli e mobili), il calcolo delle passività deducibili, il calcolo di eventuali riduzioni e detrazioni d'imposta, eccetera.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il Sole **24 ORE**

ALLENIAMO L'INTELLIGENZA CON 50 LABIRINTI € 5,90

ALLENIAMO L'INTELLIGENZA CON 50 RITMI E SEQUENZE € 5,90

ALLENIAMO L'INTELLIGENZA CON 50 GIOCHI DI MEMORIA € 5,90

ALLENARE L'INTELLIGENZA? CON QUID+ È FACILE!

Scopri la collana QUID+ e regala ai tuoi bambini un percorso di crescita unico. Libri pensati per allenare l'intelligenza, stimolare la curiosità e condividere momenti di qualità con tutta la famiglia. Perché imparare insieme è molto più divertente!

IN EDICOLA DA MARTEDÌ 17 DICEMBRE CON IL SOLE 24 ORE A € 5,90*.

*Oltre al prezzo del quotidiano. Offerta in edicola fino al 17/01/2025.

Ordina la tua copia su Primaedicola.it e ritira, senza costi aggiuntivi né pagamento anticipato, in edicola.

Per maggiori informazioni chiama il Servizio Clienti del Sole 24 Ore **02 30306060**

In vendita su [Shopping24](http://Shopping24.offerte.ilsol24ore.com/allenaimointelligenza)

Per trovare l'edicola più vicina vai su s24ore.it/24orepoint