



Belluzzo
INTERNATIONAL PARTNERS

Focus Update

LA RIFORMA DELLE IMPOSTE DI DONAZIONE E SUCCESSIONE IN ITALIA

Publicata la riforma in Gazzetta Ufficiale, entra in vigore il 1/1/2025

Il presente documento è destinato esclusivamente ai destinatari e non deve essere utilizzato per scopi diversi da quelli di informazione. Il suo scopo è quello di fornire una comprensione generale dei profili legali e non di fornire una consulenza legale specifica.

Queste informazioni non costituiscono una guida completa e sono intese solo come una guida preliminare. Prima di procedere è necessario richiedere un'adeguata consulenza fiscale e legale. Le presenti informazioni sono state redatte da Belluzzo International Partners ("Belluzzo") al fine di fornire una panoramica sull'argomento in questione. I destinatari di questo documento in giurisdizioni diverse dall'Italia devono condurre ricerche indipendenti e osservare tutti i requisiti legali applicabili nelle loro giurisdizioni. In particolare, la distribuzione di questo documento in alcune giurisdizioni può essere limitata dalla legge e, di conseguenza, i destinatari accettano di essere in grado di ricevere questo documento senza contravvenire ad alcun requisito di registrazione non soddisfatto o ad altre restrizioni legali nella giurisdizione in cui risiedono o conducono affari.

Il nostro Studio è più che lieto di dare seguito a qualsiasi questione trattata in questa presentazione e di mettersi in contatto con voi e/o con il vostro consulente al fine di comprendere meglio il caso e di avviare una valutazione, che noi consigliamo. Belluzzo agisce in diverse giurisdizioni in base alle specifiche leggi locali. Troverete ulteriori informazioni sul nostro sito web.

Nessuna parte di questa pubblicazione può essere riprodotta, memorizzata o trasmessa in qualsiasi forma o con qualsiasi mezzo senza previa autorizzazione dell'editore.

© Belluzzo International Partners – 3 Ottobre 2024

www.belluzzo.net

EXECUTIVE SUMMARY

La Riforma del TUS entra in vigore dal 1° gennaio 2025

ALIQUOTE E FRANCHIGIE

È prevista l'abrogazione esplicita dell'istituto del coacervo successorio, che obbligava a includere nel valore netto dell'asse ereditario, ai fini della base imponibile, anche il valore delle donazioni ricevute dal beneficiario, aggiornato al momento dell'apertura della successione.

Non sono modificate le aliquote e le franchigie precedentemente in vigore.

LIBERALITÀ DIVERSE DALLE DONAZIONI

Per quanto riguarda le liberalità indirette, l'accertamento delle stesse da parte dell'Amministrazione finanziaria può essere effettuato esclusivamente quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi. In tal caso, troverà applicazione l'**aliquota dell'8% per la parte che eccede la franchigia ove prevista.**

TRUSTS

Con la riforma rientrano nell'ambito oggettivo del tributo il trasferimento dei beni derivanti da trust. Le nuove norme definiscono anche le regole di

territorialità dei trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione.

L'introduzione dei Trusts all'interno del TUS è da salutare positivamente, "importando" le recenti correnti interpretative nel tessuto normativo.

Sono introdotte varie regole oggetto di maggiore approfondimento nel testo successivo.

TRASFERIMENTI D'AZIENDA E DI PARTECIPAZIONI IN AMBITO FAMILIARE

Viene confermato il beneficio dell'esclusione da imposte per i trasferimenti di partecipazioni o di aziende a specifiche condizioni diversamente declinate a seconda del tipo di societario. L'agevolazione resta, in sostanza, subordinata al **mantenimento del controllo o della proprietà da parte degli aventi causa per un periodo non inferiore a 5 anni** dalla data del trasferimento. Viene introdotta esplicitamente la spettanza del beneficio per i trasferimenti di quote sociali e azioni di società residenti in Paesi UE o SEE o che garantiscono un adeguato scambio di informazioni.

Analoga previsione opera in ipotesi di trasferimento di azienda.

LA RIFORMA DELLE IMPOSTE DI SUCCESSIONE E DONAZIONE

La Riforma fiscale inaugurata con la **Legge delega n. 111/2023** porta in seno rilevanti novità in materia di imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo e altri tributi indiretti diversi dall'IVA. In particolare, l'art. 10 della citata legge delega prevedeva i principi e criteri direttivi per la razionalizzazione delle citate imposte.

In attuazione della citata Legge delega, nella Gazzetta Ufficiale n. 231 del 2 ottobre 2024 è stato pubblicato il Decreto Legislativo 18 settembre 2024, n. 139, che implementa del nostro sistema normativo le modifiche delegate. Le nuove norme **entreranno in vigore il 1° gennaio 2025** e si applicheranno agli atti pubblici redatti, agli atti giudiziari emessi o pubblicati, alle scritture private autenticate o registrate, nonché alle successioni aperte e agli atti a titolo gratuito stipulati a partire da tale data.

Per quanto riguarda l'imposta di successione e donazione, l'attuazione della delega fiscale ha portato, da un lato, al recepimento di principi già consolidati sia nella giurisprudenza sia nelle prassi dell'Amministrazione finanziaria, correggendo alcune incongruenze normative; dall'altro, sono state introdotte nel Decreto Legislativo 346/90 delle novità senza però

stravolgere l'impianto fiscale precedente.

1. L'adeguamento del TUS ai recenti chiarimenti della Giurisprudenza e della prassi amministrativa

Come anticipato, nel testo della riforma si rinvengono una serie di modifiche principalmente volte ad adeguare il testo normativo ai più recenti approdi della prassi dell'Agenzia delle Entrate e della Giurisprudenza tributaria.

Si segnala, anzitutto, l'introduzione dell'obbligo legale di presentare la dichiarazione di successione esclusivamente in modalità telematica, in linea con quanto già stabilito dalle prassi dell'Agenzia delle Entrate. Contestualmente, viene prevista una riduzione dei documenti da allegare alla dichiarazione e l'implementazione di un sistema di autoliquidazione dell'imposta di successione, simile a quello già in uso per le imposte ipotecaria e catastale;

Per quanto riguarda le **liberalità indirette**, la modifica impone un'interpretazione adeguatrice dell'art. 56-bis, comma 2, del D.Lgs. 346/90, a quanto delineato dalla giurisprudenza e dalle prassi amministrative. In particolare, si prevede che l'accertamento delle liberalità indirette da parte dell'Amministrazione finanziaria può essere effettuato esclusivamente quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi. In tal caso, troverà applicazione

l'aliquota dell'8% per la parte che eccede la franchigia ove prevista.

È prevista l'**abrogazione esplicita dell'istituto del coacervo successorio**, disciplinato dal comma 4 dell'art. 8 del D.Lgs. 346/1990, che obbligava a includere nel valore netto dell'asse ereditario, ai fini della base imponibile, anche il valore delle donazioni ricevute dal beneficiario, aggiornato al momento dell'apertura della successione. Rimane in vigore, invece, l'istituto del coacervo donativo, limitatamente alla determinazione dell'erosione delle franchigie.

Si segnala, l'inserimento nell'art. 7 del D.Lgs. 346/90 delle aliquote e delle franchigie per il calcolo dell'imposta, secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 47, del DL 262/2006, che ha reintrodotto l'imposta di successione e donazione (soppressa dal 25 ottobre 2001 con la L. 383/2001). **Le aliquote applicabili non cambiano** e si confermano tra le più basse nel panorama europeo (Tabella a seguire).

GRADO DI PARENTELA	FRANCHIGIA ESENTE	ALIQUOTE
Coniuge e parenti in linea retta	1 milione di euro	4%
Fratelli e sorelle	100 mila euro	6%
Altri parenti fino al 4° grado e affini fino al 3° grado	Nessuna franchigia	6%
Altri soggetti	Nessuna franchigia	8%
Nel caso di erede portatore di handicap grave la franchigia è di 1.500.000 euro		

2. I TRUSTS E LA RIFORMA SULLE IMPOSTE INDIRETTE

Il nuovo art. 1 del D.Lgs. 346/1990 prevede che le imposte di donazione successione sono dovute in relazione ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte, per donazione o a titolo gratuito, compresi i trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione. **Il nuovo testo della norma non determina una vera e propria modifica**; infatti, in passato i trasferimenti mediante trust erano comunque assoggettati a tassazione indiretta per effetto della assimilazione ai "vincoli di destinazione" di cui all'art. 2 comma 47 del DL 262/2006 ma **l'approdo del termine "Trust" per la prima volta nel Testo Unico delle Imposte di Successione e Donazione** vale a confermare l'ormai pieno sdoganamento dell'istituto nel panorama giuridico e tributario italiano.

Trova conferma anche l'imposta "in uscita", prevedendosi che l'imposta si applica al momento del "*trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari*". Il momento impositivo secondo la circolare n. 34/E/2022 dovrebbe essere individuato nel momento in cui si realizza un'attribuzione "stabile" da intendersi anche quando "*già all'atto di costituzione o di dotazione del trust, nell'ipotesi in cui i beneficiari individuati (o individuabili) siano titolari di diritti pieni ed esigibili, non subordinati alla discrezionalità del trustee o del disponente, tali da consentire loro l'arricchimento e l'ampliamento della*

propria sfera giuridico-patrimoniale già al momento dell'istituzione del trust".

Particolarmente rilevante, inoltre, la possibilità – prima non prevista – per cui il disponente del trust o di altro vincolo di destinazione o, in caso di trust testamentario, il trustee può **optare per la corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun atto di disposizione dei beni e dei diritti ovvero dell'apertura della successione** (i.e. al momento della disposizione del bene in trust). In tal caso, la base imponibile nonché le franchigie e le aliquote applicabili sono determinate ai sensi delle disposizioni con riferimento al rapporto tra disponente e beneficiario risultanti al momento del conferimento ovvero dell'apertura della successione. Inoltre, nel caso in cui al momento del conferimento ovvero dell'apertura della successione **non sia possibile individuare la "categoria di beneficiario", l'imposta si calcola sulla base dell'aliquota più elevata, senza l'applicazione delle franchigie.**

La locuzione "*categoria di beneficiario*" che sostituisce la formulazione precedentemente circolata in bozza che faceva riferimento al caso in cui i beneficiari non fossero individuati, intende chiarire che, al momento del conferimento dei beni ovvero dell'apertura della successione, deve risultare determinabile la classe di parenti o affini per i quali la tassazione – aliquota e franchigia – è omogenea.

In relazione a tale opzione, si precisa che, **i successivi trasferimenti a favore**

dei beneficiari non sono soggetti all'imposta.

Importante notare come tale possibilità venga accordata anche ai **trust già istituiti alla data di entrata in vigore della presente disposizione**. Sarà necessario comprendere se tale ipotesi sia ammissibile per i trust già in essere ma solo per gli atti di disposizione successivi alla data di entrata in vigore del decreto o se tale facoltà sia ammessa anche per quei trust preesistenti che abbiano già ricevuto atti di disposizione ma che non li abbiano assoggettati a tassazione "in entrata". In ogni caso, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate saranno stabilite le modalità attuative di tali disposizioni.

In relazione ai **presupposti territoriali dell'imposta in caso di trust** e altri vincoli di destinazione, si precisa che l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari, qualora il disponente sia residente nello Stato al momento della separazione patrimoniale (i.e. dell'atto di disposizione in trust). In caso di disponente non residente, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato trasferiti al beneficiario.

3. LE MODIFICHE AL TUS IN MATERIA DI TRASFERIMENTI D'AZIENDA E DI PARTECIPAZIONI

Si segnalano, inoltre, alcune modifiche all'art. 3, comma 4-*ter* del TUS che prevede l'esenzione per i trasferimenti aventi ad oggetto aziende o partecipazioni.

Sebbene la norma fosse originariamente molto chiara, nel corso degli anni ha subito interpretazioni restrittive sia da parte della prassi che della giurisprudenza che ne hanno determinato un progressivo allontanamento dal suo significato letterale. Questa, probabilmente, la ragione che ha spinto il legislatore a intervenire per fornire maggiore chiarezza.

Analizzando il testo della nuova formulazione della norma, si nota come la sostanza rimane invariata rispetto alla versione precedente, salvo per l'ultimo periodo, che recepisce le indicazioni della Cassazione in merito alle partecipazioni in società non residenti. Tuttavia, la nuova stesura del comma 4-*ter* del Tus adotta una tecnica redazionale più didascalica auspicabilmente idonea a chiarire in modo inequivocabile il significato della norma.

Risulta, infatti, più marcata la distinzione dei requisiti oggettivi per l'applicazione dell'esenzione a seconda che oggetto dell'attribuzione siano:

- **aziende o rami di esse**, a condizione che gli aventi causa **proseguano l'esercizio dell'attività**

d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;

- **quote sociali di società di capitali residenti**, a condizione che gli aventi causa **detengano il controllo** per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento;

- **altre quote sociali in società diverse dalle precedenti** (quindi s.n.c., s.a.s. e, parrebbe, s.s.) il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa **detengano la titolarità** del diritto per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

L'applicazione dell'esenzione troverà inoltre applicazione con riferimento ai **trasferimenti di azioni e di quote sociali di società residenti in Paesi UE/SEE o che garantiscono un adeguato scambio di informazioni**, alle medesime condizioni previste per i trasferimenti di quote sociali e azioni di soggetti residenti.

Interessante notare, infine, come il beneficio spetti limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito il controllo o "**integrato un controllo già esistente**". La possibilità di beneficiare dell'agevolazione anche nel caso di preesistenza del controllo si discosta dalla Risposta resa dall'Agenzia delle Entrate n. 72/2024 in cui veniva esclusa la possibilità di beneficiare dell'agevolazione nel caso di trasferimento di quote o azioni per cui il beneficiario avesse già il controllo.

IL NOSTRO STUDIO

Il nostro Studio è menzionato dalle principali guide professionali internazionali del settore (Legal 500, Chambers, International Tax Review, etc.) quale realtà avente una forte reputazione nell'assistenza ai Private clients, Investitori ed Gruppi societari multinazionali.

Attraverso specifici Focus Teams, svolgiamo una costante attività di ricerca nelle materie di **Wealth, Law, Tax, Finance**, collaborando con Università, Istituti, Think Tanks e Focus Panels con pubblicazioni, eventi e un ruolo attivo in Italia, Regno Unito e nei vari Paesi dove abbiamo le nostre sedi o Desk Internazionali.

Siamo organizzati come **one Firm** che opera all'interno di specifiche giurisdizioni, il che ci rende quale scelta naturale per attività di consulenza a carattere cross-border, dove combiniamo la nostra esperienza di consulenza ai clienti con le nostre qualifiche professionali di *avvocati, solicitors, barristers, tax attorneys, commercialisti, chartered accountants and wealth planners*.

Indipendenti, Internazionali,
Multidisciplinari.

Per ulteriori informazioni si prega di visitare il nostro sito web: www.belluzzo.net

DIPARTIMENTO WEALTH

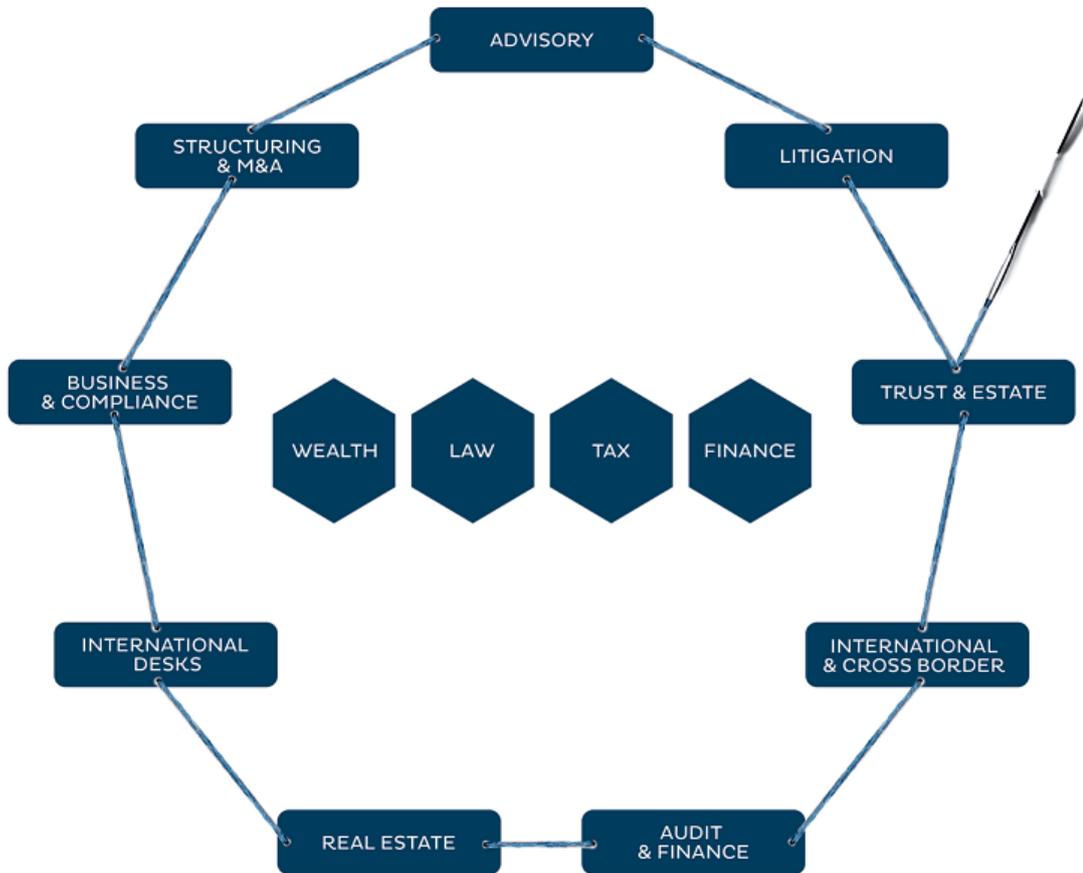
Forniamo consulenza e assistenza professionale, con particolare attenzione alle aree di preservazione degli attivi, della pianificazione del family business, della pianificazione successoria e degli accordi tra familiari. Il tutto a livello domestico, internazionale e cross-border:

- Pianificazione Patrimoniale
- Governance per le famiglie imprenditoriali
- Diritto dei Trusts e Strutturazione
- Successioni
- Relocation e mobilità internazionale delle persone
- Diritto privato internazionale
- Diritto di famiglia e divorzi
- Contenzioso
- Strutturazione di beni, di business e operazioni di M&A
- Arte, Collezionismo, Yachting e Trophy Assets
- Immobiliare
- Compliance
- Diritto dello Sport
- "Dopo di noi", filantropia e No Profit
- Family Office
- Wealth solutions and concierge

Per maggiori informazioni si prega di fare riferimento al **vostro partner di usuale riferimento in Belluzzo International Partners** oppure scrivere a studio@belluzzo.net.



Belluzzo
INTERNATIONAL PARTNERS



VERONA Vicolo Pietrone, 1/B | MILANO Via Andegari, 4 | LONDON 38, Craven Street
SINGAPORE 101 Cecil Street #14-12 | LUGANO Via Nassa, 60 | ROMA Viale Regina Margherita, 294

