

CIRCOLARE N. 3/E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 16 aprile 2025

OGGETTO: Decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139; legge 4 luglio 2024, n. 104; decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87 – Principali novità in materia di imposta sulle successioni e donazioni.

INDICE

PREMESSA	3
1. OGGETTO DELL'IMPOSTA E UFFICIO COMPETENTE PER L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA.....	4
2. INTRODUZIONE DEL PRINCIPIO DI AUTOLIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA.....	6
3. SVINCOLO DELLE ATTIVITÀ CADUTE IN SUCCESSIONE IN FAVORE DELL'UNICO EREDE DI ETÀ NON SUPERIORE A VENTISEI ANNI	10
4. DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA.....	11
5. PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE .	12
6. LIMITI ALLA DEDUCIBILITÀ DEI DEBITI.....	13
7. LIBERALITÀ INDIRETTE	15
8. DISCIPLINA DEL COACERVO	16
9. DISPOSIZIONI FINALI, ABROGAZIONI E DECORRENZA	17
10. ESONERO DAL REGIME DI RESPONSABILITÀ SOLIDALE	18
11. MODIFICHE RELATIVE ALLE SANZIONI SULLE IMPOSTE DI SUCCESSIONE E DONAZIONE	21

PREMESSA

L'articolo 10¹ della legge 9 agosto 2023, n. 111, ha delegato il Governo all'introduzione di modifiche normative finalizzate a una razionalizzazione della disciplina concernente, tra l'altro, l'imposta sulle successioni e donazioni.

Nel dettaglio, come si evince dai principi e dai criteri direttivi posti dalla predetta norma, gli interventi apportati con il decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139 (di seguito "decreto delegato" o "d.lgs. n. 139 del 2024"), risultano funzionali al perseguimento, tra l'altro, dei seguenti obiettivi:

- introdurre il sistema dell'autoliquidazione in materia d'imposta sulle successioni;
- ridurre e semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti, anche mediante l'introduzione di nuove soluzioni tecnologiche e il potenziamento dei servizi telematici.

Le modifiche illustrate intervengono sul Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (di seguito TUS), approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

Le principali novità riguardano:

- l'introduzione del principio di autoliquidazione dell'imposta;

¹ L'articolo 10 della legge n. 111 del 2023 stabilisce che, nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1, il «Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA:

a) razionalizzare la disciplina dei singoli tributi, anche mediante l'accorpamento o la soppressione di fattispecie imponibili ovvero mediante la revisione della base imponibile o della misura dell'imposta applicabile;

b) prevedere il sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e per l'imposta di registro;

c) (...);

d) prevedere l'applicazione di un'imposta, eventualmente in misura fissa, sostitutiva dell'imposta di bollo, delle imposte ipotecaria e catastale, dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie, per gli atti assoggettati all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni e per le conseguenti formalità da eseguire presso il catasto e i registri immobiliari;

e) ridurre e semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti anche mediante l'introduzione di nuove soluzioni tecnologiche e il potenziamento dei servizi telematici;

f) semplificare le modalità di pagamento dei tributi, anche al fine del graduale superamento dei sistemi di autoliquidazione, fermo restando quanto previsto dalla lettera b), e assicurare sistemi più efficienti di riscossione anche mediante l'utilizzo di mezzi elettronici di pagamento;

g) (...);

h) (...)).

- le modalità di determinazione dell'imposta, delle aliquote e delle franchigie, che vengono riportate all'interno del TUS;
- l'estensione dell'applicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni ai trasferimenti derivanti da *trust*;
- la semplificazione delle dichiarazioni, anche con riferimento ai documenti allegati e all'invio telematico.

Sono oggetto di analisi, inoltre, anche le seguenti norme:

- l'articolo 7 della legge 4 luglio 2024, n. 104, recante «*Disposizioni in materia di politiche sociali e di enti del Terzo settore*»;
- l'articolo 4 del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87², recante «*Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111*».

Con la presente circolare si forniscono istruzioni operative agli Uffici al fine di garantirne l'uniformità di azione. L'illustrazione delle disposizioni di cui sopra tiene conto, fra l'altro, dei contenuti degli atti preparatori del Governo della Repubblica n. 171 (di seguito AG n. 171), con particolare riguardo alle relazioni illustrativa e tecnica allo schema di decreto legislativo.

1. OGGETTO DELL'IMPOSTA E UFFICIO COMPETENTE PER L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA

Il decreto delegato interviene sull'articolo 1 del TUS, relativo all'oggetto dell'imposta sulle successioni e donazioni, ricomprendendovi, al novellato comma 1³, oltre ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte o per donazione, i trasferimenti di beni e diritti «*a titolo gratuito*»⁴, nonché quelli «*derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione*».

² Si segnala che le disposizioni in materia di sanzioni trattate nella presente circolare, ai sensi degli articoli 101 e 102 del nuovo testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, emanato con decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173, sono abrogate e trasfuse nel predetto testo unico a partire dal 1° gennaio 2026.

³ Come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera b), numero 1), del d.lgs. n. 139 del 2024.

⁴ In luogo della locuzione «*altra liberalità tra vivi*», adottata nella precedente formulazione della norma.

Il successivo comma 4⁵ del medesimo articolo 1 del TUS dispone espressamente che l'imposta non si applica alle liberalità d'uso di cui al secondo comma dell'articolo 770⁶ del Codice civile, come già previsto per le spese non soggette a collazione e per le donazioni di modico valore di cui, rispettivamente, agli articoli 742⁷ e 783⁸ del Codice civile⁹.

Con riferimento all'individuazione dell'ufficio competente per l'applicazione dell'imposta di successione, l'articolo 1, comma 1, lettera g), del decreto delegato è intervenuto novellando l'articolo 6, comma 1, del TUS. A seguito delle modifiche occorse, pertanto, competente per l'applicazione dell'imposta sulle successioni è:

- l'ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto;
- se il defunto era residente all'estero, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza in Italia (e non più l'ufficio di Roma, come disposto nel testo previgente);
- se l'ultima residenza non è nota, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate di Roma¹⁰.

⁵ Come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera b), numero 2), del d.lgs. n. 139 del 2024, il quale sostituisce le parole «di cui agli articoli 742 e 783 del codice civile» con le seguenti: «di cui agli articoli 742, 770, secondo comma, e 783 del codice civile».

⁶ L'articolo 770 del Codice civile stabilisce che è «donazione anche la liberalità fatta per riconoscenza o in considerazione dei meriti del donatario o per speciale remunerazione. Non costituisce donazione la liberalità che si suole fare in occasione di servizi resi o comunque in conformità agli usi [809 c.c.]».

⁷ L'articolo 742 del Codice civile prevede che non sono soggette a collazione «le spese di mantenimento e di educazione e quelle sostenute per malattia, né quelle ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze. Le spese per il corredo nuziale e quelle per l'istruzione artistica o professionale sono soggette a collazione solo per quanto eccedono notevolmente la misura ordinaria, tenuto conto delle condizioni economiche del defunto.

Non sono soggette a collazione le liberalità previste dal secondo comma dell'articolo 770».

⁸ L'articolo 783 del Codice civile stabilisce che la «donazione di modico valore che ha per oggetto beni mobili è valida anche se manca l'atto pubblico, purché vi sia stata la tradizione.

La modicità deve essere valutata anche in rapporto alle condizioni economiche del donante».

⁹ L'espressa menzione del solo secondo comma dell'articolo 770 del Codice civile, al quale fa peraltro espresso rinvio anche il citato articolo 742 del Codice civile, conferma l'applicazione dell'imposta alle cosiddette donazioni remuneratorie di cui al primo comma del medesimo articolo 770 del Codice civile, riguardanti le liberalità fatte «per riconoscenza o in considerazione dei meriti del donatario o per speciale remunerazione».

¹⁰ Nell'ipotesi in cui il defunto non abbia mai risieduto in Italia è parimenti competente l'Ufficio

Resta ferma, in forza del comma 2 del medesimo articolo 6, la competenza per l'applicazione dell'imposta sulle donazioni, determinata secondo le disposizioni relative all'imposta di registro.

2. INTRODUZIONE DEL PRINCIPIO DI AUTOLIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA

Tra le maggiori novità introdotte dal d.lgs. n. 139 del 2024 si rileva l'applicazione all'imposta sulle successioni del principio di autoliquidazione. Quest'ultimo sostituisce il principio in virtù del quale l'imposta sulle successioni veniva liquidata dagli uffici finanziari.

Secondo la nuova formulazione, l'articolo 27, comma 2¹¹, del TUS stabilisce che l'imposta «è liquidata dai soggetti obbligati al pagamento in base alla dichiarazione di successione, a norma dell'articolo 33, ed è nuovamente autoliquidata, a norma dello stesso articolo, in caso di successiva presentazione di dichiarazione sostitutiva o integrativa di cui all'articolo 28, comma 6».

Il comma 7¹² del medesimo articolo 27, inoltre, dispone che deve considerarsi:

- “*imposta principale*”, oltre a quella autoliquidata dai soggetti obbligati al pagamento, anche quella liquidata dall'ufficio a seguito del controllo della regolarità dell'autoliquidazione in base alle dichiarazioni presentate;
- “*imposta complementare*” l'imposta, o la maggiore imposta, liquidata dall'ufficio in base ad accertamenti d'ufficio o di rettifica.

Al contempo, la definizione di “*imposta suppletiva*”, prevista precedentemente nel medesimo comma, è stata eliminata in ragione del fatto che, in base al nuovo sistema, l'imposta liquidata per correggere errori od omissioni di

dell'Agenzia delle entrate di Roma (attualmente, l'Ufficio territoriale di Roma 6 – Eur Torrino, della Direzione provinciale II di Roma – cfr. le istruzioni alla compilazione della Dichiarazione di successione e domanda di vulture catastali).

¹¹ Come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera z), numero 1), del d.lgs. n. 139 del 2024.

¹² Come sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera z), numero 4), del d.lgs. n. 139 del 2024.

una precedente liquidazione avrà la medesima natura dell'imposta oggetto di correzione.

Ai sensi dell'articolo 33, comma 1¹³, del TUS, i soggetti obbligati al pagamento autoliquidano l'imposta in base alla dichiarazione di successione applicando i medesimi criteri utilizzati dagli uffici in forza della previgente formulazione del medesimo comma.

Per consentire il versamento delle somme dovute in sede di presentazione della dichiarazione di successione, autoliquidate da parte dei soggetti obbligati al pagamento, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 2 del 10 gennaio 2025, ha istituito il codice tributo **“1539”** denominato **“Successioni - Imposta sulle successioni - autoliquidazione”**, da utilizzare mediante il modello F24.

Il successivo comma 2¹⁴ dell'articolo 33 prevede che 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. In sede di liquidazione, l'ufficio provvede a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dal dichiarante nella determinazione della base imponibile e dell'imposta e a escludere:*

a) le passività esposte nella dichiarazione per le quali non ricorrono le condizioni di deducibilità di cui agli articoli 21 e 24 o eccedenti i limiti di deducibilità di cui agli articoli 22 e 24, nonché gli oneri non deducibili a norma dell'articolo 8, comma 1;

b) le passività e gli oneri esposti nella dichiarazione che non risultano dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione;

c) le riduzioni e le detrazioni indicate nella dichiarazione non previste negli articoli 25 e 26 o non risultanti dai documenti prodotti in allegato alla

¹³ Come sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera ff), numero 1), del d.lgs. n. 139 del 2024.

¹⁴ Come sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera ff), numero 3), del d.lgs. n. 139 del 2024.

dichiarazione»¹⁵.

Qualora, ai sensi dell'articolo 33, comma 3¹⁶, del TUS, l'ufficio rilevi, in base alla dichiarazione, la debenza di una maggiore imposta principale, lo stesso 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»*. In tal caso, l'ufficio invita il contribuente a effettuare, entro il termine di 60 giorni, il pagamento:

- della maggiore imposta liquidata (a integrazione di quella già versata);
- della sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471¹⁷;
- degli interessi decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata¹⁸.

Per consentire il versamento delle somme dovute a seguito degli avvisi di liquidazione emessi dagli uffici, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 2 del 2025, ha istituito il codice tributo **“A139”**, denominato **“Successioni - Sanzione imposta sulle successioni - Avviso di liquidazione dell'imposta - Art. 33, comma 3, del TUS”**, da utilizzare mediante il modello F24.

Il versamento degli interessi dovuti a seguito degli avvisi di liquidazione emessi dagli uffici è eseguito con il codice tributo già esistente **“A152”**, denominato **“Successioni - Interessi - Avviso di liquidazione dell'imposta”**¹⁹.

¹⁵ In luogo dell'allegazione documentale citata possono essere prodotte, laddove previsto, le relative dichiarazioni sostitutive di atto notorio (cfr., in tal senso, l'articolo 30, commi 3 e 3 bis, del TUS e le istruzioni alla compilazione della Dichiarazione di successione e domanda di voltture catastali).

¹⁶ Come sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera ff), numero 3), del d.lgs. n. 139 del 2024.

¹⁷ L'articolo 33, comma 3, del TUS prevede che se il pagamento è effettuato entro il termine indicato (60 giorni) *«l'ammontare della sanzione amministrativa dovuta è ridotto a un terzo»*. Ai sensi del combinato disposto di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera l), n. 1, del d.lgs. n. 87 del 2024, e all'articolo 5 del medesimo decreto legislativo n. 87 del 2024, la misura della sanzione, per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, è pari al 25 per cento. Si segnala che tali disposizioni sono abrogate e trasfuse nell'articolo 38 del testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, a partire dal 1° gennaio 2026. Si veda la nota n. 2.

¹⁸ Gli interessi relativi alle somme dovute per le imposte sulle successioni e per le imposte ipotecarie e catastali sono stabiliti nella misura del 2,5 per cento per ogni semestre compiuto, ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 maggio 2009.

¹⁹ Cfr., al riguardo, la risoluzione n. 2/E del 2025.

Il pagamento dell'imposta autoliquidata è effettuato entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione di successione²⁰ (articolo 37²¹ del TUS). A titolo esemplificativo, nel caso di apertura della successione in data 22 ottobre 2025 e di presentazione della relativa dichiarazione in data 15 aprile 2026, il versamento dell'imposta può essere effettuato entro il termine del 20 gennaio 2027 (90 giorni decorrenti dal termine finale del 22 ottobre 2026 per la presentazione della dichiarazione di successione). Come stabilito dall'articolo 38²², il contribuente può eseguire il pagamento dell'imposta autoliquidata ai sensi dell'articolo 33²³, nella misura *«non inferiore al 20 per cento entro il termine di cui all'articolo 37 e, per il rimanente importo, in un numero di otto rate trimestrali ovvero, per importi superiori a 20.000 euro, in un numero massimo di dodici rate trimestrali, fornendo apposita comunicazione in sede di dichiarazione della successione. La dilazione non è ammessa per importi inferiori a 1.000 euro»*²⁴.

Resta fermo che, qualora nella dichiarazione di successione (nonché nella dichiarazione sostitutiva o integrativa) siano indicati beni immobili e diritti reali

²⁰ L'articolo 31 del TUS stabilisce, nello specifico, che:

«1. La dichiarazione deve essere presentata entro dodici mesi dalla data di apertura della successione.

2. Il termine decorre:

a) per i rappresentanti legali degli eredi o legatari, per i curatori di eredità giacenti e per gli esecutori testamentari e i trustee dalla data, successiva a quella di apertura della successione, in cui hanno avuto notizia legale della loro nomina;

b) nel caso di liquidazione giudiziale a carico del debitore defunto in corso alla data dell'apertura della successione o dichiarata entro sei mesi dalla data stessa, dalla data di chiusura della relativa procedura;

c) nel caso di dichiarazione di assenza o di morte presunta, dalla data di immissione nel possesso dei beni ovvero, se non vi è stata anteriore immissione nel possesso dei beni, dalla data in cui è divenuta eseguibile la sentenza dichiarativa della morte presunta;

d) dalla scadenza del termine per la formazione dell'inventario, se l'eredità è accettata con beneficio d'inventario entro il termine di cui al comma 1;

e) dalla data della rinuncia o dell'evento di cui all'art. 28, commi 5 e 6, o dalla diversa data in cui l'obbligato dimostri di averne avuto notizia;

f) dalla data delle sopravvenienze di cui all'art. 28, comma 7;

g) per gli enti che non possono accettare l'eredità o il legato senza la preventiva autorizzazione, purché la relativa domanda sia stata presentata entro sei mesi dall'apertura della successione, dalla data in cui hanno avuto notizia legale dell'autorizzazione;

h) per gli enti non ancora riconosciuti, purché sia stata presentata domanda di riconoscimento e di autorizzazione all'accettazione entro un anno dalla data di apertura della successione, dalla data in cui hanno avuto notizia legale del riconoscimento e dell'autorizzazione».

²¹ Come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera ii), del d.lgs. n. 139 del 2024.

²² Come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera ll), del d.lgs. n. 139 del 2024.

²³ Come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera ff), del d.lgs. n. 139 del 2024.

²⁴ Qualora il contribuente opti per il pagamento rateale, lo stesso è tenuto a utilizzare i codici istituiti con la risoluzione n. 2/E del 2025.

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 e catastali²⁵.

In merito a dette tasse, si segnala che con la risoluzione n. 2/E del 2025 è stato ridenominato il relativo codice tributo: **“1532”, “Successioni - Tasse per i servizi ipotecari e catastali”**.

3. SVINCOLO DELLE ATTIVITÀ CADUTE IN SUCCESSIONE IN FAVORE DELL'UNICO EREDE DI ETÀ NON SUPERIORE A VENTISEI ANNI

Un' ulteriore novità attiene all'introduzione, nell'articolo 48 del TUS, del nuovo 4-bis²⁶, il quale, in deroga al precedente comma 4²⁷, stabilisce che le banche e gli altri intermediari finanziari, anche prima della presentazione della dichiarazione di successione, devono consentire lo svincolo delle attività cadute in successione, quando a richiederlo sia l'unico erede di età anagrafica non superiore a ventisei anni.

Tale requisito si intende soddisfatto anche nel caso in cui vi sia la presenza di altri chiamati all'eredità che, tuttavia, alla data di presentazione della suddetta richiesta, abbiano rinunciato all'eredità stessa.

Con riguardo al requisito anagrafico, si ritiene che questo sussista qualora, alla data della presentazione dell'istanza all'istituto bancario, il richiedente non

²⁵ Tale disposizione normativa, precedentemente contenuta nell'articolo 33, comma 1-bis, del TUS, è ora prevista dal comma 1 del medesimo articolo 33.

²⁶ Il comma 4-bis dell'articolo 48 del TUS, introdotto dall'articolo 1, comma 1, lettera ss), numero 3), del d.lgs. n. 139 del 2024, prevede, in deroga al precedente comma 4, che i soggetti ivi indicati, anche «prima della presentazione della dichiarazione di successione, consentono, in presenza di beni immobili nell'asse ereditario e nei limiti delle somme dovute per il versamento delle imposte catastali, ipotecarie e di bollo, lo svincolo delle attività cadute in successione quando a richiederlo sia l'unico erede di età anagrafica non superiore a ventisei anni. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità attuative delle disposizioni di cui al presente comma».

²⁷ L'articolo 48, comma 4, del TUS stabilisce che «le banche e gli altri intermediari finanziari, le società e gli enti che emettono azioni, obbligazioni, cartelle, certificati ed altri titoli di qualsiasi specie, anche provvisori, non possono provvedere ad alcuna annotazione nelle loro scritture né ad alcuna operazione concernente i titoli trasferiti per causa di morte, se non è stata fornita la prova della presentazione, anche dopo il termine di cinque anni di cui all'art. 27, comma 4, della dichiarazione della successione o integrativa con l'indicazione dei suddetti titoli, o dell'intervenuto accertamento in rettifica o d'ufficio, e non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di presentare la dichiarazione».

abbia ancora compiuto ventisei anni o, al massimo, li abbia compiuti il giorno della richiesta stessa²⁸.

Detta possibilità è consentita:

- laddove l'asse ereditario comprenda beni immobili, a prescindere dalla categoria catastale degli stessi;
- nei limiti delle somme necessarie al pagamento delle imposte catastali, ipotecarie e di bollo. In proposito, si precisa che lo svincolo delle attività è ammesso per il solo pagamento delle anzidette imposte, non potendo estendersi alle somme dovute per il versamento in autoliquidazione di altri tributi non espressamente richiamati dalla norma di cui trattasi, quali l'imposta di successione, i tributi speciali e le tasse per i servizi ipotecari e catastali.

La norma demanda, infine, a un provvedimento dell'Agenzia delle entrate le modalità attuative della presente disposizione.

4. DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

Il nuovo articolo 7 del TUS, così come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera h), del decreto delegato, inserisce nel Testo Unico le aliquote e le franchigie dell'imposta sulle successioni di cui all'articolo 2, comma 48, del d.l. n. 262 del 2006.

Si rammenta che ai trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono applicate le seguenti aliquote e franchigie sul valore complessivo netto dei beni e dei diritti devoluti:

- a) 4 per cento, se a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro;

²⁸ Si segnala, in tal senso, la sentenza del Consiglio di Stato, Adunanza plenaria del 2 dicembre 2011, n. 21, concernente il superamento del limite di età per la partecipazione ai pubblici concorsi, secondo cui il limite di età indicato dalla norma “*deve intendersi superato alla mezzanotte del giorno del compleanno; invero, facendo riferimento all'evento della nascita dell'individuo, il compimento dell'anno di vita si realizza allorquando il suddetto anno è stato interamente vissuto*”, precisando che “*sul piano logico, superata la data del compleanno, l'interessato è entrato nel successivo anno di età (...)*”.

- b) 6 per cento, se a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro;
- c) 6 per cento, se 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;
- d) 8 per cento, se a favore di altri soggetti.

Se il beneficiario dei trasferimenti è una persona con disabilità riconosciuta ai sensi dell'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.

Con riferimento all'imposta di donazione, la novella normativa ha riportato nell'articolo 56²⁹ del TUS le stesse aliquote e franchigie sopra illustrate, originariamente stabilite dall'articolo 2, comma 49, del d.l. n. 262 del 2006.

5. PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE

A seguito dell'intervento normativo in esame è stata modificata la disciplina relativa alle modalità di presentazione della dichiarazione di successione, di cui all'articolo 28³⁰ del TUS.

Il comma 1 del medesimo articolo, in particolare, prevede che la dichiarazione di successione sia presentata, in via generale, telematicamente con modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

La norma consente, tuttavia, ai soggetti non residenti di spedire la dichiarazione mediante raccomandata (o altro mezzo equivalente, dal quale risulti con certezza la data di spedizione). In tale ipotesi, la data di presentazione della dichiarazione coincide con quella di spedizione.

Il citato articolo 28, al successivo comma 2, individua espressamente tra i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione di successione anche i *trustee*, in caso di *trust* testamentario. Si precisa che, in tal caso, il termine di dodici mesi per la presentazione della dichiarazione, previsto dall'articolo 31, comma 1,

²⁹ Come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera zz), del d.lgs. n. 139 del 2024.

³⁰ Come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera aa), del d.lgs. n. 139 del 2024.

del TUS, decorre dalla data in cui il *trustee* ha avuto notizia legale della sua nomina.

La novella normativa interviene, inoltre, sul comma 3, stabilendo che la dichiarazione di successione sia redatta, a pena di nullità, su apposito modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate³¹, fermo restando che la stessa è sottoscritta da almeno uno degli obbligati o da un suo rappresentante negoziale.

6. LIMITI ALLA DEDUCIBILITÀ DEI DEBITI

Il decreto delegato in esame modifica, inoltre, la disciplina stabilita dall'articolo 22, comma 2³², del TUS in materia di deducibilità dei debiti contratti dal defunto. La norma prevede, nello specifico, che i debiti contratti da quest'ultimo negli ultimi sei mesi siano deducibili qualora i relativi importi siano stati impiegati nei seguenti modi:

- nell'acquisto di beni soggetti a imposta indicati nella dichiarazione della successione o di beni che, anteriormente all'apertura della successione, sono stati distrutti o perduti per causa non imputabile al defunto;
- nell'estinzione di debiti tributari e di debiti risultanti da atti aventi data certa anteriore di almeno sei mesi all'apertura della successione;
- in spese di mantenimento e spese mediche e chirurgiche, comprese quelle per ricoveri, medicinali e protesi, sostenute dal defunto per sé e per i familiari a carico; in riferimento ai debiti contratti relativamente alle spese di mantenimento, la deduzione è ammessa per «*un ammontare mensile di euro cinquecentosedici per il defunto e di euro duecentocinquattro per ogni familiare a carico, computando soltanto i mesi interi*». In linea con la precedente

³¹ Cfr., in merito, il provvedimento n. 47335 del 13 febbraio 2025, avente a oggetto l'aggiornamento del modello di dichiarazione di successione e domanda di vulture catastali, delle relative istruzioni e specifiche tecniche per la trasmissione telematica.

³² Come sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera s), del d.lgs. n. 139 del 2024.

normativa, si prevede che, nei limiti sopra esposti, siano computati (ai fini della determinazione del saldo dei conti correnti bancari) gli addebitamenti «*dipendenti da assegni emessi e da operazioni fatte negli ultimi sei mesi*». Le disposizioni sopra indicate, infine, non si applicano in riferimento ai debiti contratti, alle operazioni fatte e agli assegni emessi nell'esercizio di imprese o di arti e professioni.

Resta inteso che, a tal fine, il debito contratto e il sostenimento delle spese di mantenimento, mediche e chirurgiche devono essere comprovati da idonea documentazione, dalla quale risulti anche la correlazione tra il debito e le spese.

Per quanto concerne la qualifica di familiare a carico si ritiene che occorra fare riferimento alla nozione e ai limiti reddituali annuali indicati dall'articolo 12, comma 2, del TUIR.

La condizione di “familiare a carico” deve essere verificata con riferimento al periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese di mantenimento. Laddove queste siano state sostenute in due differenti annualità (ad esempio, nel 2024 e nel 2025), la condizione di “familiare a carico” deve essere considerata, autonomamente, in relazione a ciascuna di esse.

Si ricorda, infine, che, ai sensi dell'articolo 20 del TUS, le passività deducibili sono costituite dai debiti del defunto «*esistenti alla data di apertura della successione (...). La deduzione è ammessa alle condizioni e nei limiti di cui agli articoli da 21 a 24*»³³.

In relazione ai debiti contratti negli ultimi sei mesi interi per le spese di mantenimento, si consideri il seguente esempio.

³³ Nelle more dell'aggiornamento del modello di dichiarazione di successione e della procedura per la presentazione della stessa, i debiti contratti dal *de cuius* negli ultimi sei mesi, ancora esistenti alla data di apertura della successione, compresi quelli per le spese di mantenimento e le spese mediche e chirurgiche sostenute dal defunto per sé e per i familiari a carico, possono essere indicati nel quadro ED con il codice 12 “*Altre passività*”.

Tizio (padre di Caio, figlio di 22 anni, non fiscalmente a carico nel 2024 e fiscalmente a carico nel 2025) in data 14 novembre 2024 contrae un debito di euro 5.000 per i pagamenti effettuati, in due rate di pari importo, in data 18 novembre 2024 e 15 gennaio 2025, della retta annuale della scuola privata frequentata dal figlio Caio.

Tizio decede in data 12 aprile 2025.

Alla morte di Tizio, residua un debito per un importo pari a euro 3.000, in quanto lo stesso aveva restituito in vita la somma di euro 2.000.

Nel caso di specie, pertanto, i debiti contratti dal *de cuius* (esistenti alla data del decesso), pari a euro 3.000, possono essere dedotti, in presenza di idonea documentazione, tenendo conto del limite massimo mensile, pari, in tale ipotesi, a euro 258. In particolare, dalla data di contrazione del debito (14 novembre 2024) alla data di apertura della successione (12 aprile 2025), sono maturati quattro mesi “interi”, ai fini della deducibilità del debito di cui trattasi (dicembre 2024 e gennaio, febbraio e marzo 2025).

Considerato che, nel caso di specie, Caio risulta a carico del padre solo per l'anno 2025, l'importo deducibile è di euro 774 (euro 258 x 3, pari alle mensilità di gennaio, febbraio e marzo 2025).

7. LIBERALITÀ INDIRETTE

Tra le novità introdotte dal decreto delegato, vi è la modifica dell'articolo 56-bis³⁴ del TUS, concernente l'attività accertativa in relazione alle liberalità indirette.

A seguito della modifica normativa, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni³⁵ (e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti) può essere effettuato «*esclusivamente quando l'esistenza delle*

³⁴ Cfr. l'articolo 1, comma 1, lettera aaa), del d.lgs. n. 139 del 2024.

³⁵ Ossia di quegli “atti di disposizione, non formalizzati in atti pubblici, che perseguono le stesse finalità delle donazioni tipiche” (cfr. la circolare n. 207 del 16 novembre 2000, par. 2.2.10, e la risposta a interpello n. 366 del 6 luglio 2022).

stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi».

Non è, quindi, più richiesta l'ulteriore condizione per la quale dette liberalità debbano aver determinato (sole o unitamente ad altre già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario) un incremento patrimoniale *«superiore all'importo di 350 milioni di lire»*.

Il successivo comma 2 dell'articolo 56-bis stabilisce che, alle liberalità anzidette, si applichi l'aliquota dell'8 per cento³⁶, per la parte eccedente l'eventuale franchigia di cui all'articolo 56 del TUS.

La norma, inoltre, prevede espressamente che la registrazione delle liberalità indirette possa avvenire anche volontariamente, ai sensi dell'articolo 8 del TUR; in tal caso, si applica l'imposta tenendo in considerazione sia le aliquote, sia le eventuali franchigie previste dall'articolo 56 del TUS.

8. DISCIPLINA DEL COACERVO

La novella normativa interviene sull'articolo 57³⁷, comma 1, del TUS, prevedendo, ai soli fini delle franchigie di cui all'articolo 56, che il valore attualizzato delle donazioni anteriormente effettuate dal donante a favore del donatario sia sommato idealmente al valore delle quote spettanti o dei beni e diritti oggetto della donazione³⁸. Si evidenzia, sul punto, che tale orientamento era già

³⁶ Tale aliquota è, nella sostanza, identica a quella applicata anche prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 139 del 2024 (cfr., in tal senso, l'ordinanza della Corte di Cassazione, sez. V civ., 9 dicembre 2020, n. 28047, ove si afferma che *“l'aliquota del 7% non esiste più e non appare coerente “mescolare” tra loro aliquote e franchigie vecchie e nuove”*).

³⁷ Come sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera bbb), del d.lgs. n. 139 del 2024.

³⁸ L'articolo 57 del TUS, nello specifico, stabilisce che: *«1. Il valore delle quote spettanti o dei beni e diritti attribuiti a ciascun donatario è maggiorato, ai soli fini delle franchigie di cui all'articolo 56, di un importo pari al valore delle donazioni a lui anteriormente fatte dal donante, comprese quelle presunte di cui all'articolo 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'articolo 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59. Per valore delle donazioni anteriori si intende il valore attuale dei beni e dei diritti donati; si considerano anteriori alla donazione, se dai relativi atti non risulta diversamente, anche le altre donazioni di pari data.*

2. Negli atti di donazione e negli atti di cui all'art. 26 del testo unico sull'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, devono essere indicati gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario o ad alcuno dei donatari e i relativi valori alla data degli atti stessi. Per l'omissione, l'incompletezza o l'inesattezza di tale indicazione si applica, a carico solidalmente dei donanti e dei donatari, la sanzione amministrativa da una a due volte la maggiore imposta dovuta».

stato assunto dall'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 29/E del 19 ottobre 2023.

Con tale documento di prassi è stato, inoltre, precisato che dal coacervo donativo vanno escluse, ai fini della verifica del superamento della franchigia, le *“donazioni poste in essere tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006, periodo in cui la disciplina relativa all'imposta sulle successioni e donazioni risultava abrogata”*.

Con l'intervento normativo in esame è stato, poi, espressamente abrogato l'articolo 8, comma 4³⁹, del TUS, disciplinante l'istituto del c.d. “coacervo successorio”. Tale istituto era, tuttavia, da ritenersi già implicitamente abrogato, come chiarito dalla predetta circolare.

9. DISPOSIZIONI FINALI, ABROGAZIONI E DECORRENZA

L'articolo 9 del decreto delegato, ai commi 1 e 2, dispone il coordinamento e il raccordo tra la normativa precedente e le disposizioni introdotte dal decreto legislativo in commento.

Sono stati abrogati, in particolare, i commi da 47 a 52 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, il cui contenuto – concernente principalmente le aliquote e le franchigie applicabili – è stato riprodotto nell'ambito del TUS.

Viene stabilito, quindi, che, ove gli atti normativi o regolamentari richiamino le disposizioni abrogate, qualunque riferimento alle stesse si intende rivolto alle corrispondenti disposizioni del TUS, come modificato dal decreto legislativo in commento.

³⁹ L'articolo 8, comma 4, del TUS – abrogato dall'articolo 1, comma 1, lettera i), numero 3), del d.lgs. n. 139 del 2024 – prevedeva che il «valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate all'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli articoli 55 e 59; il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario. Per valore attuale delle donazioni anteriori si intende il valore dei beni e dei diritti donati alla data dell'apertura della successione, riferito alla piena proprietà anche per i beni donati con riserva di usufrutto o altro diritto reale di godimento».

L'articolo 9, comma 3, del decreto delegato prevede espressamente che le modifiche dallo stesso introdotte abbiano effetto, in via generale, per le successioni aperte e gli atti a titolo gratuito fatti a partire dal 1° gennaio 2025.

Si ricorda, invece, che la «*Tabella delle tasse per i servizi ipotecari e catastali*» allegata al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale (di seguito TUIC), approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, di nuova introduzione, acquista efficacia a partire dal 1° gennaio 2025 con riferimento a tutte le richieste di servizi per operazioni catastali e ipotecarie presentate a decorrere da tale data, in forza del principio per cui il momento genetico del rapporto tributario coincide con la presentazione della richiesta del servizio (cfr. la circolare n. 2/E del 14 marzo 2025).

10. ESONERO DAL REGIME DI RESPONSABILITÀ SOLIDALE

L'articolo 7 della legge n. 104 del 2024 ha introdotto nell'articolo 36⁴⁰ del TUS il comma 5-bis, prevedendo un esonero dal regime di solidarietà passiva per il pagamento dell'imposta sulle successioni e donazioni, nonché delle imposte ipotecaria e catastale, per i soggetti ivi espressamente indicati.

Nello specifico, la novella normativa stabilisce che l'anzidetto regime di responsabilità solidale non si applica ai «*beneficiari di trasferimenti non soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale ai*

⁴⁰ Prima della modica normativa in esame, l'articolo 36 del TUS, rubricato «*Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta*», si componeva di soli cinque commi e recitava: «1. Gli eredi sono obbligati solidalmente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari. (...)

3. Fino a quando l'eredità non sia stata accettata, o non sia stata accettata da tutti i chiamati, i chiamati all'eredità, o quelli che non hanno ancora accettato, e gli altri soggetti obbligati alla dichiarazione della successione, esclusi i legatari, rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti (...).

(...)

5. I legatari sono obbligati al pagamento dell'imposta relativa ai rispettivi legati».

sensi dell'articolo 3» del TUS⁴¹ «e dell'articolo 82, comma 2, del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117»⁴².

⁴¹ L'articolo 3 del TUS, rubricato «*Trasferimenti non soggetti all'imposta*», dispone che:

«1. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461. 2. I trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma.

3. Nei casi di cui al comma 2 il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata.

4. Le disposizioni del presente articolo si applicano per gli enti pubblici, le fondazioni e le associazioni istituiti negli Stati appartenenti all'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo nonché, a condizione di reciprocità, per gli enti pubblici, le fondazioni e le associazioni istituiti in tutti gli altri Stati.

4-bis. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore di movimenti e partiti politici.

4-ter. 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. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile o integrato un controllo già esistente. In caso di aziende o rami di esse, il beneficio si applica 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; in caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque 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 cinque anni dalla data del trasferimento. Gli aventi causa rendono, 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 delle condizioni di cui ai periodi dal primo al quarto 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».

⁴² L'articolo 82 del d.lgs. n. 117 del 2017 (codice del Terzo settore), rubricato «*Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali*», dispone quanto segue: «1. Le disposizioni del presente articolo si applicano agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, salvo quanto previsto ai commi 3, 4 e 6.

2. Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti di cui al comma 1 utilizzati ai sensi dell'articolo 8, comma 1 (...).

In virtù del combinato disposto degli articoli 89, comma 1, lettera b), e 104, comma 2, del d.lgs. n. 117 del 2017, a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea, agli enti del Terzo settore non si applicano più le disposizioni dell'articolo 3, commi 1 e 2, del TUS.

Tali soggetti, infatti, ancorché esclusi dall'ambito applicativo dell'imposta di successione e donazione dalle norme sopra richiamate, in assenza della disposizione in commento, potevano comunque potenzialmente essere tenuti al pagamento della stessa, per via del meccanismo della coobbligazione solidale⁴³.

Trattasi, più specificamente, degli enti del Terzo settore, individuati dall'articolo 4, comma 1, del codice del Terzo settore, di cui al d.lgs. n. 117 del 2017 – che utilizzano i trasferimenti a titolo gratuito per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale⁴⁴ – nonché di tutti i soggetti indicati nell'articolo 3 del TUS (tra i quali, ad esempio, gli enti pubblici, le fondazioni o le associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché le organizzazioni non lucrative di utilità sociale).

Con riferimento agli enti del Terzo settore si rammenta che l'articolo 4, comma 1, del codice del Terzo settore considera tali le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali (incluse le cooperative sociali), le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni (riconosciute o non riconosciute), le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società, a condizione che siano:

- costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in

L'articolo 104, comma 2, del d.lgs. n. 117 del 2017, nello specifico, stabilisce, inoltre, che le disposizioni del titolo X, rubricato «*Regime fiscale degli enti del Terzo settore*» (di cui fanno parte gli articoli 82 e 89 citati), si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, del medesimo decreto.

Al riguardo, con il comunicato stampa del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, datato 8 marzo 2025, è stato reso noto che «*la Commissione Europea ha dato il via libera alle norme fiscali in favore del Terzo Settore*».

Il medesimo articolo 104 del d.lgs. n. 117 del 2017 dispone, inoltre, al comma 1, che le disposizioni dell'articolo 82 si applicano, a decorrere dall'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, agli enti del Terzo settore iscritti nel medesimo Registro e, in via transitoria, alle ONLUS di cui al d.lgs. n. 460 del 1997, iscritte negli appositi registri, fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al sopra citato titolo X.

⁴³ In tal senso, si veda la relazione tecnica di passaggio all'AC 1532-ter (AS 1097).

⁴⁴ Cfr. l'articolo 8, comma 1, del codice del Terzo settore.

via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi;

- iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)⁴⁵.

11. MODIFICHE RELATIVE ALLE SANZIONI SULLE IMPOSTE DI SUCCESSIONE E DONAZIONE

L'articolo 4, comma 2, del d.lgs. n. 87 del 2024 modifica varie disposizioni in merito all'ammontare delle sanzioni relative a violazioni delle norme sulle imposte di successione e donazione, commesse a decorrere dal 1° settembre 2024, con una generale riduzione delle stesse.

In particolare, in forza delle modifiche:

- all'articolo 50, comma 1, del TUS⁴⁶, rubricato «*Omissione della dichiarazione*»:
 - l'omessa presentazione della dichiarazione di successione è punita con una sanzione pari al 120 per cento dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio (anziché dal 120 al 240 per cento);
 - la presentazione della dichiarazione con un ritardo non superiore a 30 giorni è punita con una sanzione del 45 per cento dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio (anziché dal 60 al 120 per cento); si segnala che, con la risoluzione n. 2/E del

⁴⁵ Ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del codice del Terzo settore, non rientrano tra gli enti del Terzo settore le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile.

⁴⁶ L'articolo 50, comma 1, del TUS, a seguito delle suddette modifiche, recita: «*Chi omette di presentare la dichiarazione della successione, quella sostitutiva o la dichiarazione integrativa è punito con la sanzione amministrativa pari al centoventi per cento dell'imposta liquidata o riliquidata d'ufficio. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa del quarantacinque per cento dell'ammontare dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 500*».

2025, il relativo codice tributo “**A150**” è stato ridenominato “**Successioni - Sanzione per tardiva presentazione della dichiarazione di successione - Avviso di liquidazione - Art. 50 del TUS**”;

- all’articolo 51 del TUS⁴⁷, rubricato «*Infedeltà della dichiarazione*»:
 - nelle ipotesi di cui al comma 1 (tra cui, ad esempio, l’omessa indicazione di dati o elementi rilevanti per la liquidazione o riliquidazione dell’imposta o la loro indicazione infedele), si applica una sanzione amministrativa pari all’80 per cento della differenza tra l’imposta effettivamente dovuta e quella dichiarata (anziché dal 100 al 200 per cento);
 - nelle ipotesi di cui al comma 3 (tra cui, ad esempio, i casi in cui l’omissione o l’infedeltà attengano a dati o elementi non incidenti sulla determinazione del tributo), trova applicazione la sanzione da 250 a 1000 euro (in luogo di quella da 500 mila a 2 milioni di lire);
- all’articolo 53 del TUS⁴⁸, rubricato «*Altre violazioni*»:

⁴⁷ L’articolo 51 del TUS, a seguito delle suddette modifiche, recita: «1. Chi omette l’indicazione di dati o elementi rilevanti per la liquidazione o riliquidazione dell’imposta o li indica in maniera infedele, ovvero espone passività in tutto o in parte inesistenti, è punito con sanzione amministrativa pari all’ottanta per cento della differenza di imposta. La stessa sanzione si applica, con riferimento all’imposta corrispondente, a chi rilascia o sottoscrive attestazioni o altri documenti rilevanti per la determinazione delle passività deducibili contenenti dati o elementi non rispondenti al vero.
(...)

3. Se l’omissione o l’infedeltà attengono a dati o elementi non incidenti sulla determinazione del tributo, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1000. La stessa sanzione si applica per la mancata allegazione alle dichiarazioni dei documenti prescritti o dei prospetti rilevanti ai fini della liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo e delle tasse per i servizi ipotecari, ovvero nel caso di inesattezza o di irregolarità dei prospetti medesimi. La sanzione è ridotta alla metà se si provvede alla regolarizzazione nel termine di sessanta giorni dalla richiesta dell’ufficio».

⁴⁸ L’articolo 53 del TUS, a seguito delle suddette modifiche, recita: «1. L’erede o il legatario, al quale sono stati devoluti beni culturali, è punito, nei casi previsti nell’articolo 13, comma 4, con la sanzione amministrativa pari all’ottanta per cento dell’imposta o della maggiore imposta dovuta ai sensi dell’articolo 32 o dell’articolo 25, in dipendenza della inclusione dei beni nell’attivo ereditario o della esclusione della riduzione d’imposta di cui all’articolo 25, comma 2.

2. Chi viola i divieti stabiliti dall’articolo 48, commi da 2 a 4, o non adempie all’obbligo di cui al comma 5 dello stesso articolo, è punito con la sanzione amministrativa pari all’ottanta per cento dell’imposta o della maggior imposta dovuta in relazione ai beni e ai diritti ai quali si riferisce la violazione.

- nelle ipotesi di cui al comma 1, all'erede o al legatario a cui sono devoluti beni culturali si applica la sanzione amministrativa pari all'80 per cento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta (in luogo di quella dal 100 al 200 per cento);
- nelle ipotesi di violazione di divieti e di inadempimento di obblighi posti a carico di soggetti terzi, di cui ai commi 2 e 3, si applicano le sanzioni amministrative pari, rispettivamente, all'80 per cento (in luogo di quella dal 100 al 200 per cento) e da 250 a 2000 euro (in luogo di quella da 500 mila a 4 milioni di lire);
- al comma 4, è stato soppresso il secondo periodo, il quale attribuiva ai legali rappresentanti delle banche, società o enti, una presunzione di responsabilità per le violazioni commesse da questi ultimi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Vincenzo Carbone
(firmato digitalmente)

3. In caso di violazione delle disposizioni di cui all'articolo 48, comma 6, i soggetti ivi indicati ovvero quelli indicati nel successivo comma 7, nonché i concedenti o i depositari, sono puniti con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2000, del pari applicabile a chi:

- a) non ottempera alle richieste dell'ufficio o comunica dati incompleti o infedeli;*
 - b) dichiara di non possedere, rifiuta di esibire o sottrae all'ispezione documenti o scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza;*
 - c) rifiuta di sottoscrivere l'attestazione di cui all'articolo 23, comma 3, di consegnare agli obbligati alla dichiarazione i titoli delle passività o non permette che ne sia fatta copia autentica, di consegnare o di rilasciare agli stessi gli estratti e le copie autentiche di cui all'articolo 23 e all'articolo 30, comma 1.*
- 4. La sanzione indicata nei commi 2 e 3 è raddoppiata per la violazione di obblighi o di divieti posti a carico di pubblici ufficiali o di pubblici impiegati, ovvero di banche, società di credito o di intermediazione o dell'Ente poste italiane».*