

## Imposta su successioni e donazioni: nuova Circolare Agenzia delle Entrate

(Fonte: <https://www.dirittobancario.it/> 17 aprile 2025)



L'Agenzia delle Entrate, con [circolare n. 3/E del 16 aprile 2025](#), ha fornito istruzioni operative agli Uffici in ordine alle modifiche normative, recentemente introdotte, che hanno razionalizzato la disciplina concernente l'imposta sulle successioni e donazioni.

L'art. 101 della L. 111/2023, infatti, ha delegato il Governo all'introduzione delle citate modifiche normative e il [D.lgs. 139/2024](#), in attuazione della delega, è intervenuto in particolare sul **Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni** (TUS - D. Lgs. 346/1990):

- introducendo il **principio di autoliquidazione dell'imposta**, le modalità di determinazione dell'imposta, delle aliquote e delle franchigie, riportate ora nel TUS
- **estendendo l'applicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni ai trasferimenti derivanti da *trust***
- **semplificando le dichiarazioni**, anche con riferimento ai documenti allegati e all'invio telematico.

La circolare fornisce quindi indicazioni in ordine alla nuova disciplina sull'imposta su successioni e donazioni, e, tra le altre:

- **all'oggetto dell'imposta** (art. 1 del TUS), ove vi rientrano:
  - i trasferimenti di beni e diritti **per successione a causa di morte o per donazione**
  - i trasferimenti di **beni e diritti "a titolo gratuito"**
  - i trasferimenti derivanti da **trust e da altri vincoli di destinazione**
  - **non vi rientrano invece le liberalità d'uso di cui all'art. 7706 c. 2 C.c.**, come previsto per le spese non soggette a collazione e per le donazioni di modico valore
- **all'ufficio competente per l'applicazione dell'imposta di successione:**

- 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
- se l'ultima residenza non è nota, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate di Roma
- **al principio di autoliquidazione dell'imposta (art. 33 c. 113 TUS):**
  - i soggetti obbligati al pagamento devono autoliquidare l'imposta **entro 90 giorni** dal termine di presentazione della dichiarazione di successione, applicando gli stessi criteri utilizzati precedentemente dagli uffici
  - per consentire il versamento delle somme dovute l'Agenzia delle entrate ha istituito il **codice tributo "1539"** denominato "*Successioni - Imposta sulle successioni - autoliquidazione*", da utilizzare mediante il modello F24
  - qualora l'ufficio rilevi, in base alla dichiarazione, la **debenza di una maggiore imposta principale**, **notifica un avviso di liquidazione nel termine di decadenza di due anni** dalla data di presentazione della dichiarazione della successione
  - qualora nella dichiarazione di successione siano indicati **beni immobili e diritti reali sugli stessi**, i soggetti obbligati al pagamento devono **provvedere alla liquidazione e al versamento delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo e delle tasse per i servizi ipotecari e catastali**
- **all'obbligo di svincolo, da parte di banche e intermediari, delle attività cadute in successione, per unico erede di età non superiore a 26 anni:**
  - ciò anche **in presenza di altri chiamati all'eredità** che, tuttavia, alla data di presentazione della richiesta, abbiano rinunciato all'eredità stessa
  - **l'erede non deve aver ancora compiuto 26 anni** o, al massimo, deve averli compiuti il giorno della richiesta stessa
  - lo svincolo va posto in essere **nei limiti delle somme necessarie al pagamento delle imposte catastali, ipotecarie e di bollo**: l'AE precisa che lo svincolo delle attività è ammesso per il solo pagamento di tali imposte, non potendo estendersi ad altri tributi non espressamente richiamati dalla norma, come l'imposta di successione, i tributi speciali e le tasse per i servizi ipotecari e catastali
- **alla determinazione dell'imposta**, poiché, in base al nuovo art. 7 del TUS, ai trasferimenti di beni e diritti per causa di morte sono quindi applicate le seguenti aliquote e franchigie sul valore complessivo netto dei beni e dei diritti devoluti:
  - **4%, se a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro**
  - **6% se a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000 euro**

- **6% 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**
- **8% se a favore di altri soggetti**
- alla **presentazione della dichiarazione di successione** (art. 2830 TUS): la dichiarazione di successione deve essere presentata telematicamente; tra i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione di successione rientrano anche i trustee, in caso di trust testamentario, e, in tal caso, il termine di 12 mesi per la presentazione della dichiarazione, decorre dalla data in cui il trustee ha avuto notizia legale della sua nomina
- ai **limiti alla deducibilità dei debiti contratti dal *de cuius***, poiché sono deducibili i debiti contratti dal defunto **negli ultimi 6 mesi**, qualora siano stati impiegati:
  - 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 (comprovate da documentazione, per un ammontare mensile di 516 euro per il defunto e di 258 euro per ogni familiare a carico:
    - sulla **qualifica di familiare a carico** bisogna fare riferimento alla nozione e ai limiti reddituali annuali indicati dall'art. 12, c. 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
    - se le **spese siano state sostenute in due differenti annualità**, la condizione deve essere considerata, autonomamente, in relazione a ciascuna di esse
- alle **liberalità indirette** (art. 56 bis TUS), a cui si applica l'aliquota dell'8%: l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni può ora essere effettuato esclusivamente quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, non richiedendo più l'ulteriore condizione per cui tali liberalità debbano aver determinato un incremento patrimoniale superiore all'importo di 350 milioni di lire
- alla **disciplina del coacervo** (art. 57 c. 1 TUS): ai soli fini delle franchigie di cui all'art. 56, il valore attualizzato delle donazioni anteriormente effettuate dal donante a favore del donatario deve essere sommato idealmente al valore delle quote spettanti o dei beni e diritti oggetto della donazione

- **all'esonero dal regime della responsabilità solidale per il pagamento delle imposte sulle donazioni e successioni, catastale e ipotecaria (art. 36 c. 5 bis TUS):** tale regime di responsabilità solidale non si applica:
  - **agli enti del Terzo settore**, individuati dall'art. 4, c.1, del codice del Terzo settore, 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 sociale
  - **a tutti i soggetti indicati nell'art. 3 del TUS:** 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
- **alle modifiche sulle sanzioni (art. 50, 51 e 53 TUS), tra cui:**
  - in caso di **omissione della dichiarazione**, la sanzione è pari al **120% dell'imposta liquidata** o riliquidata dall'ufficio
  - la presentazione della dichiarazione con un **ritardo non superiore a 30 giorni** è punita con una sanzione del 45% dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio
  - in caso di **infedele dichiarazione** la sanzione è pari all'**80% della differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella dichiarata** (quando l'omissione o l'infedeltà attengano a dati o elementi non incidenti sulla determinazione del tributo, la sanzione è da 250 a 1000 euro)