

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.58-2025/T

OSSERVAZIONI A MARGINE DELLE ISTRUZIONI MINISTERIALI AL NUOVO MODELLO DELLA DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE TELEMATICA A SEGUITO DELL'INTRODUZIONE DEL PRINCIPIO DI AUTOLIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA

di Ugo Friedmann – Simone Ghinassi – Adriano Pischetola

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 28 novembre 2025)

Abstract

Lo studio esamina gli aspetti problematici che si sono presentati nella prassi applicativa a seguito dell'introduzione del modello di dichiarazione di successione telematico e della successiva e più recente introduzione, tramite detto modello, della totale autoliquidazione dell'imposta (D.Lgs. 139/2024).

Tali problematiche, consistenti principalmente nella rigidità del programma, basato su errori bloccanti che non consentono al contribuente di redigere una dichiarazione che non segua pedissequamente gli orientamenti interpretativi dell'agenzia delle entrate, sono affrontate con riferimento alle principali tematiche concernenti l'applicazione dell'imposta, ovvero le modalità di presentazione della dichiarazione; la soggettività passiva del tributo (con riferimento alla quale le istruzioni si fondano sulla totale assimilabilità tra chiamato all'eredità e soggetto passivo del tributo stesso; le modalità di identificazione di immobili privi di classamento; le passività ereditarie, con riferimento alle quali le istruzioni impongono di seguire principi non sempre del tutto coerenti con il dato normativo; il trust, con riferimento al quale viene evidenziata la non sempre assoluta coerenza delle istruzioni con la nuova disciplina di tassazione del trust introdotta dal D.Lgs. 139/2024; le agevolazioni, con riferimento alle quali viene tra l'altro evidenziata la contraddittorietà delle istruzioni con taluni orientamenti dell'agenzia delle entrate per quanto concerne il rapporto tra la disciplina delle agevolazioni prima casa nei trasferimenti gratuiti ed in quelli onerosi.

Sommario: 1. Premessa. 2. Presentazione della dichiarazione. 3. Soggetti passivi. 4. Immobili con rendita proposta - Immobili privi di classamento. 5. Passività. 6. Trust. 7. Agevolazioni.

1. Premessa

A decorrere dal 1 gennaio 2025 ha acquisito efficacia la normativa del D.Lgs. 18 settembre 2024 n. 139 che, anche in materia di imposta di successione, ha introdotto un principio di totale autoliquidazione dell'imposta (prima limitata alle sole imposte ipotecarie e catastali), alla stregua di quanto disposto in materia di imposte dirette (art. 33, primo comma, D.Lgs. 346/1990 come innovato dal citato D.Lgs.)

Sulla base di tale norma è stato emanato in data 13 febbraio 2025 il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. 47335/2025 che approva il nuovo modello di dichiarazione di successione telematica e le relative istruzioni.

Orbene, come chiarito dalla dottrina¹, le istruzioni ministeriali relative a dichiarazioni fiscali costituiscono, secondo l’opinione preferibile, una fonte normativa che non può identificarsi in un regolamento, ma neppure in una mera circolare². Le stesse devono infatti essere inquadrata nell’ambito degli “atti amministrativi generali”, cui fa riferimento l’art. 7, quinto comma, del D.Lgs. 546/1992, atti che, pur non potendo essere autonomamente impugnabili (in quanto non rientranti nel disposto dell’art. 19 del citato decreto), possono essere oggetto della cognizione del giudice tributario incidenter tantum e pertanto eventualmente disapplicati, ove ritenuti illegittimi, al fine della risoluzione della singola controversia.

Peraltro la problematica concreta emersa fin dall’introduzione della dichiarazione telematica consiste nella rigidità del programma (e, conseguentemente, delle relative istruzioni) che non consente pertanto al contribuente, pena il blocco del procedimento informatico di redazione della dichiarazione, di distaccarsi dagli orientamenti, spesso opinabili come si vedrà, trasfusi dall’amministrazione finanziaria nel modello di dichiarazione e nelle relative istruzioni. Con la conseguenza di essere nella maggior parte dei casi costretti, salvo escogitare espedienti che eludano il blocco, ad adeguarsi ai predetti orientamenti con il rischio che sia poi obiettata dall’amministrazione, nell’eventuale successiva fase contenziosa del rapporto, una sorta di acquiescenza da parte del contribuente stesso³.

Ciò poneva già il contribuente in una posizione di sicuro sfavore nei confronti dell’amministrazione fino al 31 dicembre 2024. Peraltro sussisteva all’epoca la possibilità di contestare orientamenti non condivisi attraverso l’impugnazione dell’avviso di liquidazione dell’imposta che, all’epoca, doveva essere effettuata dall’ufficio.

Con l’introduzione dell’autoliquidazione dell’imposta il problema viene ad aggravarsi, in quanto il contribuente è altresì costretto ad inserire nel modello il calcolo della stessa, sempre sulla base di principi unilaterali e non contestabili dettati dall’amministrazione, e, entro novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione (ma le istruzioni consigliano “caldamente” di farlo in contestualità), effettuare il pagamento del tributo. Salvo poi procedere, sulla base dei principi generali, a quanto pare, a richiedere il rimborso dell’imposta “autoliquidata” in tale forma autoritativa, ma ritenuta dal contribuente non dovuta.

Non v’è chi non veda come tale meccanismo sia molto vicino, ed appaia nella sostanza una surrettizia reintroduzione, del vetusto principio del “solve et repete”, da decenni abbandonato

¹ Sulla questione cfr., in generale, G.FRANSONI, Appunti a margine di alcuni “provvedimenti” attuativi emanati dalla Agenzia delle entrate, in Rass.trib. 2001, 365 ss.

² Non mera circolare in quanto emanate con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate in base alle attribuzioni conferitegli da leggi e regolamenti, ma neppure regolamento in quanto prive della forma di D.P.R. prevista dalla legge.

Sulle istruzioni ministeriali cfr. anche, di recente, Cass.ord. 26 marzo 2025, n. 7998 nella quale si ribadisce che “la cd. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto (Sez. 5, Sentenza n. 21154 del 6 agosto 2008) e fermo restando che, come affermato da Cass. N. 31523/2022, le istruzioni ministeriali non hanno natura vincolante per la compilazione delle dichiarazioni IMU, posto che esse non possono derogare né alla normativa primaria, né alla stessa normativa secondaria alla quale accedono...”

³ Una situazione per certi aspetti analoga si ha nel caso in cui il contribuente, al fine di evitare possibili sanzioni, effettui il pagamento dell’imposta principale postuma di cui all’art. 42 D.P.R. 131/1986, previa impugnazione dell’avviso di liquidazione che si intende contestare, notificato nei sessanta giorni dall’ufficio. In tal caso avviene che gli uffici, in sede contenziosa, cerchino di far valere l’acquiescenza del contribuente a seguito del pagamento.

dalla legislazione tributaria, anche in quanto sicuramente in contrasto con gli artt. 24 e 113 Cost. e, come tale, espunto dall'ordinamento a seguito di risalenti pronunce della Corte Costituzionale (Corte Cost. 21/1961)⁴.

Si deve al riguardo sottolineare la dubbia ragionevolezza di un sistema che, all'esito di discrepanze talora neppure previste dalla legge ed altre volte del tutto insignificanti (votato probabilmente a mere esigenze informatiche nella prospettiva di un controllo del tutto automatico delle dichiarazioni), determina lo scarto della dichiarazione per un "errore bloccante".

Tale meccanismo consente tra l'altro all'amministrazione in determinate fattispecie di considerare addirittura la dichiarazione come non presentata.

Con la conseguenza che la stessa amministrazione potrebbe ritenersi legittimata ad applicare tutte le norme di legge che ritengono la dichiarazione presentata in ritardo o addirittura non presentata, con applicazione delle sanzioni, più o meno gravi, conseguenti.

Occorre quindi ribadire che nel programma informatico di dichiarazione di successione sarebbe opportuno evitare la presenza di errori bloccanti e che gli stessi fossero sostituiti da "errori forzabili" che consentano nella successiva fase di controllo di valutare l'importanza degli stessi e semmai di richiedere, ove necessarie e supportate da norme di legge, le relative modifiche al contribuente.

Si consideri, sempre in tale contesto, la criticità di una situazione in cui ove si presenti una dichiarazione ampiamente in termini ma, per errore della banca, si verifichi lo scarto dell'addebito delle imposte autoliquidate, il contribuente, ancorché in termini, debba procedere a liquidare una sanzione in ravvedimento operoso.

Fatte queste premesse, necessarie per chiarire l'ottica in cui, in chiave critica, sarà esaminato il modello di presentazione della dichiarazione e le relative istruzioni, è possibile passare all'esame delle problematiche che appaiono maggiormente significative.

2) Presentazione della dichiarazione

Non appare condivisibile la scelta in base alla quale la dichiarazione dovrebbe ritenersi presentata solo al momento della ricezione della seconda ricevuta da parte dell'agenzia, previo un controllo formale della dichiarazione da parte della stessa e (soprattutto) previa acquisizione delle imposte ipotecarie e catastali autoliquidate.

Invero i controlli formali sono già effettuati dal programma e l'agenzia non dovrebbe poter rifiutare una dichiarazione che il programma non ha bloccato; ciò, a maggior ragione, in considerazione della (pur criticabile) natura bloccante degli errori evidenziati dal programma.

Si consideri che in tal modo una dichiarazione trasmessa telematicamente il giorno di scadenza risulterebbe per definizione tardiva e fuori termine posto che la cd. "seconda ricevuta" non può che essere emessa nei giorni successivi. Non si vede dunque come l'agenzia possa conciliare il principio letteralmente creato (in quanto non rinvenibile in norma di legge) dalle istruzioni (v. p.5) con l'inapplicabilità in tal caso delle sanzioni per tardiva dichiarazione.

Inoltre le istruzioni (sempre a p. 5) affermano che immediatamente dopo l'invio il servizio restituisce una prima ricevuta che attesta (solo) la trasmissione del file. Ciò non corrisponde alla realtà in quanto tale "prima ricevuta" viene spesso restituita anche il giorno successivo e non se ne comprende il motivo ove si confronti la fattispecie in oggetto con quella, assolutamente analoga,

⁴ Reputava già un residuo storico detto canone E.ALLORIO, Diritto processuale tributario, V ed., Torino, 1969, 127.

della registrazione telematica tramite “modello unico”, nella quale la trasmissione della ricevuta è realmente immediata.

Altra differenza difficilmente giustificabile rispetto al predetto “modello unico” riguarda la cd. “quinta ricevuta”, contenente l’esistenza della domanda di voltura catastale. Mentre infatti in caso di modello unico l’esecuzione della formalità di voltura e la produzione della relativa ricevuta è pressoché immediata (di regola il giorno successivo), nel caso della dichiarazione di successione telematica viene inviata dall’ufficio con ritardi (anche di due o tre mesi) incomprensibili, ove si tenga conto che tutto dovrebbe essere automatizzato e non intermediato da ulteriori controlli da parte dell’ufficio. Ciò con la conseguenza negativa dell’intralcio dei trasferimenti immobiliari successivi che, ai sensi di legge (art. 19 legge 78/2010), dovrebbero avvenire solo previa verifica da parte del notaio rogante della conformità della situazione proprietaria alle risultanze dei registri catastali.

Va infine notato come lo scarto della dichiarazione possa avvenire per motivi assolutamente banali, quale quello dell’aver indicato in modo errato il codice dell’ufficio nel quale è stato registrato un eventuale testamento, con la conseguenza del mancato rispetto del termine di legge.

Oltre a questo lo scarto non viene segnalato, ma deve essere cura del presentatore interrogare quotidianamente il sistema, atteso che il rilascio delle ricevute, come sopra detto, può richiedere anche alcuni giorni.

Altro punto di sensibile criticità è quello relativo alla dichiarazione presentata da soggetti diversi. A tale proposito non si comprende, salvo pensare a mere ragioni di semplificazione informatica, la previsione delle istruzioni che richiede che eventuali dichiarazioni sostitutive (si noti che non esiste più la possibilità di presentare dichiarazioni modificate e/o integrative sebbene tuttora previste dalla legge) debbano essere presentate “dal medesimo soggetto” che ha firmato la prima dichiarazione (ancorché rinunciante).

Se per avventura il primo firmatario dovesse nel frattempo decedere (o cessare dalla propria carica: si pensi ad un curatore o esecutore testamentario) la dichiarazione sostitutiva deve essere presentata all’ufficio in forma cartacea o in forma di nuova prima dichiarazione la cui presentazione in via telematica deve peraltro essere forzata dall’ufficio, in quanto il sistema non la accetterebbe.

Altro caso tipico è quello di separate dichiarazioni presentate da erede e legatario, ma il caso potrebbe verificarsi anche per dichiarazioni da parte di più eredi relativi a beni tra gli stessi divisi dal de cuius in un testamento.

Orbene le istruzioni sembrano contemplare tale possibilità solo per i legatari (v. p. 4), prevedendo che gli stessi possano presentare una autonoma dichiarazione relativa ai soli beni oggetto di legato. Al contrario si sostiene, immotivatamente, che gli eredi debbano inserire nella propria dichiarazione l’indicazione di tutti i beni caduti in successione e, pertanto, anche di quelli devoluti ad altri eredi o legatari, ciò, a quanto pare, valorizzando ed esasperando la natura solidale dell’obbligazione dei coeredi in ordine al pagamento dell’imposta dovuta (anche dai legatari) (art. 36 T.U.). Arrivando per tale via alla opinabile conclusione che solo i legatari possano effettuare una autonoma dichiarazione e ciò, comunque, solo ove non sia già stata presentata una dichiarazione da parte degli eredi.

In un caso concreto l’erede è stato formalmente diffidato da parte dell’ufficio, pena l’applicazione di sanzioni per incompleta dichiarazione, ad integrare la propria dichiarazione con indicazione dei beni oggetto di legato, mentre il legatario, stante i dissidi esistenti con gli eredi (ma i motivi

potrebbero essere i più vari), intendeva presentare nei termini di legge una autonoma dichiarazione.

Non sembra potersi dubitare della infondatezza di tali comportamenti, supportati da opinabili asserzioni (talvolta addirittura enfatizzate e mal interpretate dagli uffici) dei redattori delle istruzioni ministeriali. E ciò a maggior ragione ove si consideri la mutata natura assunta (ormai da venticinque anni) dall'imposta in oggetto che non colpisce più l'asse ereditario nella sua globalità, bensì le singole quote. In quest'ottica la frammentazione delle dichiarazioni, anche se certo non comoda per gli uffici, è del tutto fisiologica ed anche il sopracitato principio della solidarietà tra coeredi nel pagamento dell'imposta, ancorché legislativamente sancito, andrebbe rivisto e reinterpretato alla luce dell'art. 53 Cost.⁵

3) Soggetti passivi

a) Una prima anomalia del modello di dichiarazione e delle relative istruzioni per quanto concerne i soggetti passivi consiste nell'assunto che i rinuncianti debbano essere sempre indicati nel quadro dei soggetti del modello medesimo.

Nel modello di dichiarazione sostitutiva (quadro EH) il chiamato rinunciante è addirittura qualificato erede, salvo poi, contraddittoriamente, precisarsi che vi è stata rinuncia da parte dello stesso. Non v'è chi non veda la pericolosità dell'impostazione di una siffatta modulistica, potendo ad esempio un creditore del defunto provare a sostenere che con la sottoscrizione del modello nel quale il soggetto si definisce (impropriamente) "erede", lo stesso abbia potuto compiere un atto di accettazione, assumendo, ai sensi dell'art. 475 c.c., "il titolo di erede".

Al contrario il sistema legislativo è strutturato in modo totalmente diverso, posto che l'art. 28, comma quinto, T.U.S. prevede che il chiamato all'eredità sia esonerato da ogni obbligo dichiarativo ove rinunci all'eredità o, non essendo nel possesso di beni ereditari, proceda alla nomina di un curatore dell'eredità giacente dandone comunicazione per raccomandata all'ufficio, con allegata copia della rinuncia o dell'istanza di nomina suddetta. Pertanto, quanto meno in queste ipotesi, il rinunciante o il chiamato dovrebbero ritenersi del tutto estraneo alla dichiarazione, per cui non si vede il motivo di una loro espressa indicazione.

Ancora va evidenziata come molto rischiosa, in considerazione dell'orientamento giurisprudenziale che ritiene accettazione tacita d'eredità la sottoscrizione della voltura catastale⁶, sia la struttura del modello che considera richiesta di voltura automatica la mancata valorizzazione della relativa casella contenuta nel frontespizio; con ciò ricollegando ad un comportamento omissivo una volontà affermativa che può avere una siffatta e definitiva rilevanza (stante l'irrevocabilità dell'accettazione).

Si è avuto al riguardo più volte modo di constatare nella prassi applicativa fenomeni di omessa voltura catastale, con tutte le rilevanti conseguenze del caso, dovuta ad una inesatta interpretazione della valorizzazione della casella in esame, intesa istintivamente da parte del dichiarante come espressione affermativa e non negativa di procedere alla voltura automatica.

Per di più gli uffici dell'agenzia sono molto rigidi in tal senso, ritenendo l'implicita volontà di accettazione tacita, derivante dal comportamento omissivo della mancata valorizzazione della casella, assolutamente definitiva ed irretrattabile, con la conseguenza di rifiutare una dichiarazione sostitutiva tendente a qualificare come rinunciante il soggetto che ha già presentato

⁵ Sia consentito di rimandare sul punto a S.GHINASSI, La fattispecie impositiva del tributo successorio, Pisa, 2014, 114 ss.

⁶ V. tra le ultime Cass. ord. 30 aprile 2021, n. 11478.

una prima dichiarazione, senza barrare, magari per dimenticanza o erronea comprensione, la casella di rifiuto di voltura automatica⁷.

Tale potere interpretativo della volontà del contribuente dovrebbe al contrario ritenersi di esclusiva spettanza della autorità giudiziaria;

b) Altra carenza del modello riguarda la posizione del chiamato con riferimento al quale, in primo luogo, le istruzioni non ricordano come lo stesso possa esimersi da ogni obbligo dichiarativo attraverso le modalità di cui all'art. 28, quinto comma, sopra richiamato.

Inoltre non è precisato e non è dato modo di evidenziare nel modello la situazione di possessore o meno di beni ereditari dello stesso, situazione che, ai sensi dell'art. 36, terzo comma, T.U.S. circoscrive la responsabilità di tale soggetto in ordine agli obblighi di pagamento.

Ciò nel tacito presupposto, strenuamente sostenuto dall'amministrazione finanziaria⁸, spesso con l'avallo della Suprema Corte⁹, che, ai fini dell'imposta in oggetto, il chiamato debba essere in toto assimilato, quale soggetto passivo, all'erede; ciò ancorché la chiara lettera della norma, quanto meno a partire dal T.U. del 1990, smentisca categoricamente tale concetto, distinguendo nettamente, nel citato art. 36, gli obblighi di pagamento del chiamato rispetto a quelli dell'erede.

4) a) Immobili con rendita proposta; b) Immobili privi di classamento

a) Va qui fatta una precisazione circa la differenza tra gli atti tra vivi e quelli mortis causa.

GLI ATTI TRA VIVI

Una volta ancora le istruzioni sembrano ignorare il testo normativo, con rischio di dar luogo a contenziosi con il contribuente (pagina 2-istruzioni generali).

Va prima di tutto precisato che a seguito della entrata in vigore del DM 701/94 è stata modificata la procedura che regolava la presentazione di variazioni catastali (ovvero delle denunce volte ad aggiornare la base dati catastale ove intervengano modifiche nella consistenza degli immobili); ciò nel senso di prevedere che il tecnico non possa limitarsi alla presentazione del modello di variazione accompagnato dalla planimetria aggiornata (modello ora denominato DOCFA), ma con la presentazione dello stesso debba inserire i dati di classamento adeguati alle modifiche intervenute, tra cui la cosiddetta "rendita proposta".

Nel decreto si precisava che tale rendita se non sottoposta a rettifica entro un anno dalla presentazione divenisse rendita "definitiva".

A tale riguardo giova ricordare che invece con circolare 7/E del 17 marzo 2022 l'Agenzia delle Entrate, ramo Territorio ha precisato che il termine annuale di che sopra deve intendersi "ordinatorio" e che pertanto sino ad una eventuale notifica da parte della Agenzia la rendita resta rendita proposta (pertanto rettificabile dagli uffici).

⁷ Ciò, tra l'altro, in contrasto con quanto enunciato nell'interpello 11 ottobre 2021, n. 187.

⁸ V. Ris. 24 agosto 2009, n. 334/E, in banca dati fisconline

⁹ V. di recente in tal senso Cass. 12 aprile 2022, n. 11832, la quale poi peraltro, contradditorialmente, conclude nel senso che un chiamato all'eredità, destinatario di un avviso di liquidazione non impugnato e pertanto divenuto definitivo, possa esimersi da ogni obbligo fiscale attraverso una rinuncia all'eredità, stante la retroattività della stessa.

Sulla questione generale v., da ultimo, l'efficace sintesi di F.V. ALBERTINI, I soggetti passivi e la coobbligazione solidale dell'imposta sulle successioni, in Neotera 2020, 2, 72 ss.

Considerato che negli atti tra vivi in forza dell'articolo 52 del DPR 131/86 l'Ufficio non poteva effettuare accertamenti di valore se il prezzo dichiarato era superiore o pari a quello risultante dai moltiplicatori catastali e che sovente i beni erano privi di una rendita catastale aggiornata, con il DL 70/1988 convertito in legge 154/1988 si stabilì che ove l'immobile fosse privo di rendita il contribuente la potesse chiedere in sede di voltura con una apposita istanza e che per la opinione prevalente di dottrina e giurisprudenza l'ufficio dovesse attenersi al valore catastale attribuito anche in successiva sede di accertamento.

A seguito del DL 323/1996 si precisò che ai fini di beneficiare del meccanismo della norma fosse sufficiente richiedere di avvalersene in atto e non fosse più necessaria la presentazione della relativa istanza.

Con la legge 266/2005 (art. 1, commi 497 e 498) quello che negli atti inter vivos costituiva un "limite all'accertamento" divenne infine, alle condizioni che la norma prevede e limitatamente agli immobili ad uso abitativo, il cosiddetto "prezzo valore"; si sancì cioè il principio in forza del quale la base imponibile, per gli immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquistati da privati che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, corrisponda al valore catastale.

VICENDE MORTIS CAUSA

La legge 30 dicembre 1991 n.413 ha invece previsto un autonomo meccanismo al riguardo per quanto riguarda le successioni e le donazioni e (ora) gli atti a titolo gratuito soggetti appunto al Testo Unico Successioni e donazioni.

Per tutti i trasferimenti soggetti al TUS non esiste un meccanismo analogo al "prezzo valore" ma vale per tutti gli immobili con la sola esclusione dei terreni edificabili il limite all'accertamento di valore dato dal valore catastale.

Qualora si sia di fronte a una rendita catastale "proposta" (nel senso sopra precisato) il limite all'accertamento vale alla condizione che si dichiari di volersi avvalere del disposto del comma 5 dell'articolo 34 del TUS.

In proposito sarà quindi necessario a norma di legge (non contemplando il modello telematico un campo osservazioni) che il contribuente inserisca nel quadro EG della dichiarazione un apposito allegato in cui confermi di volersi avvalere della norma, salvo che si voglia ritenere che a termini delle istruzioni (v. p. 29) sia sufficiente inserire nel riquadro "determinazione della rendita" la cifra 1.

Nessuna ulteriore formalità potrà essere richiesta ai fini della voltura anche qualora la voltura non avvenga per scelta del contribuente con la dichiarazione telematica medesima.

b) Diverso è il caso in cui l'immobile sia "privo di classamento".

A p. 2 delle "Istruzioni generali" (fascicolo 1) si afferma (con l'evidenziazione N.B.) che in caso di immobili dichiarati in Catasto ma privi di classamento occorre prima della dichiarazione proporre la richiesta di classamento ex art. 12 D.L. 70/1988.

È noto come la fattispecie sia piuttosto residuale a seguito dell'introduzione, ormai a partire dall'entrata in vigore a regime del D.M. 701/1994, del sistema di accatastamento DOCFA, mediante il quale viene immediatamente attribuita all'immobile la cd. "rendita proposta".

La stessa è infatti limitata alle ipotesi in cui la dichiarazione di accatastamento originaria o la variazione catastale non sia mai stata recepita e trattata dall'agenzia e, pertanto, il bene si trovi in visura privo di classamento o con un classamento che ancora non rispecchia la nuova situazione di fatto denunciata con la variazione catastale.

Orbene, non vi è dubbio che in questi casi sia opportuno e consigliabile, prima di presentare la dichiarazione di successione, attivare una nuova procedura di accatastamento DOCFA al fine di ottenere l'attribuzione della rendita (proposta). Peraltro, contrariamente a quanto asserito nelle istruzioni, ciò non è affatto obbligatorio in quanto il contribuente potrebbe seguire l'iter disciplinato dall'art. 12 del D.L. 70/1988 (che non risulta abrogato ed anzi è espressamente richiamato nelle istruzioni), procedura che prevede non già una preventiva richiesta di classamento, bensì l'allegazione di una apposita istanza alla domanda di voltura, la cui ricevuta deve essere entro sessanta giorni dalla presentazione della dichiarazione di successione consegnata all'ufficio competente.

In base a detta procedura, dunque, sembrerebbe legittimo indicare nella dichiarazione telematica un bene immobile sprovvisto di rendita o con rendita non più attuale rispetto ad una denuncia di variazione presentata.

Corretta invece appare la precisazione del N.B. contenuto a p. 30 delle istruzioni secondo la quale è necessario provvedere a regolarizzazione catastale, preventiva rispetto all'invio della dichiarazione, per i fabbricati non accatastati (cd. "fantasma") e per i fabbricati rurali ancora iscritti a catasto terreni.

5) Passività

Fortunatamente sembra superata l'erronea affermazione contenuta nelle precedenti istruzioni (p. 33) secondo la quale "i debiti del defunto sono deducibili se sono stati contratti per acquisto di beni e diritti compresi nell'asse ereditario". Infatti nelle nuove istruzioni (p. 37) si afferma che vanno compilati i campi che collegano le passività ad un determinato cespote solo nel caso di passività contratte per acquisto di beni ereditari. Ciò in quanto l'art. 22 T.U.S. solo per tale fattispecie di passività condiziona la deducibilità all'esistenza del bene acquistato tra quelli presenti nell'attivo ereditario indicato in dichiarazione. Per tutte le altre passività non vi è pertanto necessità di collegamento con uno specifico bene¹⁰.

Ci si potrebbe peraltro domandare se ciò sia necessario, ai fini della liquidazione dell'imposta, ove un determinato cespote sia stato dal de cuius attribuito specificamente ad un erede o legatario e la passività sia strettamente inherente a detto cespote (ad esempio un mutuo ipotecario).

In realtà non sembra che il sistema legislativo sia impostato in tal senso. Invero la passività ereditaria, ossia il debito del defunto esistente alla data di apertura della successione, non può non seguire, anche dal punto di vista fiscale, le regole civilistiche. Pertanto la passività farà carico all'ereditario in proporzione alla quota ereditaria, salvo che il de cuius la abbia imputata specificamente ad un erede o a un legatario attraverso una disposizione testamentaria.

Quindi, nell'esempio di cui sopra, costituito da legato immobiliare gravato da mutuo ipotecario, la passività farà carico (civilisticamente e fiscalmente) agli eredi, salvo che dalla disposizione testamentaria non emerga la volontà del testatore di porla a carico, quale onere, del legatario. E di vero e proprio onere sembra trattarsi nella fattispecie, talché la tassazione in capo al legatario, al netto della passività ipotecaria sembra determinata non tanto dalla detraibilità della passività ai

¹⁰ Ciò era già stato del resto ampiamente chiarito sia dalla Corte di Cassazione (15 maggio 2015 n. 9957) sia dalla stessa agenzia (risp.int. 11 settembre 2020, n. 342 che aderisce in toto all'orientamento della Suprema Corte).

sensi degli artt. 20 ss. T.U.S., bensì dal principio generale contenuto nell'art. 8, terzo comma, T.U.S. in base al quale il valore del legato è determinato “al netto degli oneri da cui sono gravati”¹¹.

Tornando comunque al modello di dichiarazione, deve pertanto ritenersi che il collegamento oggettivo della passività ad un bene dell’asse imponibile abbia rilevanza ai soli fini dell’art. 22, primo comma, T.U.S., ossia per consentire la detraibilità di un debito contratto dal defunto per acquisto di beni e diritti¹². Nessuna rilevanza può invece avere tale collegamento ai fini della liquidazione dell’imposta che, come sopra accennato, deve avvenire unicamente sulla base del collegamento soggettivo della passività ad uno o più eredi (o, eventualmente, legatari).

Il modello, salvo verificarne la prassi applicativa degli uffici, sembra recepire i principi sopra esposti in quanto da un lato, contrariamente al passato, impone il collegamento oggettivo della passività ad un bene solo per i debiti contratti dal defunto per acquisti (v. p. 37 istruzioni); dall’altro prevede il riferimento soggettivo della passività (se del caso per quota) ad uno o più degli eredi indicati nel quadro EA, al fine della liquidazione della relativa imposta.

Infine, non corretta da un punto di vista strettamente giuridico, è l’inclusione tra le passività (v. n. 11 della tabella a p. 37) del legato (o altro onere) che grava su una quota ereditaria (o sul legato stesso). Invero se, come recita correttamente l’art. 20, primo comma, T.U.S., le “passività deducibili sono costituite dai debiti del defunto esistenti alla data di apertura della successione”, il legato (ad esempio di somma di denaro) a carico dei uno o più eredi non dovrebbe considerarsi una passività in senso proprio e la tassabilità delle quote ereditarie al netto del legato dovrebbe realizzarsi in base al principio enunciato dall’art. 8, terzo comma, T.U.S., come anche sopra evidenziato.

E’ dunque probabilmente per una esigenza pratica che i redattori del modello e delle istruzioni hanno ritenuto di accomunare la fattispecie alla passività, al fine di consentire, in fase di liquidazione, la deducibilità dell’importo del legato dalle quote ereditarie ed evitare una sorta di doppia tassazione¹³. Peraltro tale escamotage appare in contrasto con la stessa prassi dell’amministrazione che nella citata Circ. 19/E del 2023 (ed anche in precedenti orientamenti) ha recisamente (e giustamente) escluso la possibilità di qualificare “passività” i legati.

6) Trust

Con riferimento al trust le istruzioni recepiscono le modifiche legislative, operanti dal 1 gennaio 2025 per effetto del D.Lgs. 18 settembre 2024 n. 139, che consacrano l’orientamento

¹¹ Come da noi già sostenuto in La fattispecie cit., 236-237.

¹² È evidente la finalità antielusiva della norma, volta ad arginare l’artificio di indebitarsi in tempi prossimi alla successione per acquisto di beni esenti (ad esempio, titoli di Stato) al fine di ridurre tramite la passività, l’asse imponibile.

¹³ Ciò era particolarmente evidente e problematico nel caso di legato di genere, fattispecie con riferimento alla quale un primo orientamento interpretativo dell’agenzia escludeva che lo stesso potesse essere dedotto, alla stregua di una passività, dalla quota imponibile dell’erede (v. risposta a interpello 3 settembre 2021, n. 577).

La questione è stata fortunatamente superata a seguito della Circ. 6 luglio 2023, n. 19/E, con la quale si è definitivamente chiarito che le quote ereditarie vadano tassate al netto dei legati (sia di specie che di genere), ancorché questi ultimi non costituiscano passività.

Ciò, come confermato dalla sentenza della Suprema Corte richiamata dalla circolare e come anche da noi sopra sostenuto, non tanto in quanto passività ma sulla base del principio fissato dall’art. 8, terzo comma, T.U.S.

Sulla questione v. T.TASSANI, Imposta sulle successioni: lieto fine per la deducibilità dei legati di genere, in Federnotizie 7 luglio 2023.

interpretativo andatosi a consolidare in base al quale viene ritenuto tassabile, salvo opzione contraria, non il conferimento iniziale del disponente ma l'attribuzione finale ai beneficiari.

Si tratta, come è noto, di un intervento che in parte modifica il quadro normativo complessivo per la cui applicazione ed interpretazione, come si ricorderà, era stata emanata dall'A.F. una circolare (la n. 34 del 20 ottobre 2022), che aveva avuto il merito di evidenziare la plausibilità di un sistema di tassazione del trust cd. "all'uscita" (e cioè al momento dell'effettivo arricchimento arrecato al o ai beneficiari finali e non al momento della dotazione), in sintonia con l'ormai acclarato e pacifico orientamento giurisprudenziale statuente in tal senso¹⁴.

Ferma restando tale ultima modalità di tassazione, ora disciplinata "a regime" dal primo comma dell'art. 4 bis del T.U. n. 346/90, la novella più significativa recata dal citato decreto legislativo n. 139, riportata dal terzo comma della medesima previsione normativa, attiene infatti alla possibilità di una tassazione "all'entrata", cioè al momento del "conferimento di beni e diritti" ovvero all'apertura della successione, se trattasi di trust testamentario sulla base di una "opzione" effettuata dal disponente o, in caso di trust testamentario, dal trustee, che non ha valenza "generale" (con riguardo cioè a tutti i beni confluiti o che risulteranno confluiti nel trust anche in tempi successivi), ma riguarda ogni singolo conferimento effettuato, volta a volta, magari anche da terzi.

Non si vuole al riguardo qui esaminare *funditus* la relativa disciplina, che è stata oggetto di altri approfonditi studi della Commissione¹⁵, ma solo evidenziare talune affermazioni, in riferimento al trust testamentario, (che appaiono, a chi scrive, non esattamente collimanti con il quadro normativo), contenute nelle istruzioni e, come tali, già oggetto di commenti da parte della stampa specializzata¹⁶.

Si afferma infatti, in primo luogo (p. 46), che ove i beneficiari finali non siano individuati, ma individuabili (ad esempio discendenti del disponente alla data di cessazione del trust), l'imposta di successione debba essere determinata, nel caso in cui si opti per la tassazione in entrata, con l'aliquota massima dell'8%, senza tener conto delle franchigie.

In realtà non sembra doversi dubitare che, ove il trustee opti per la tassazione all'entrata e beneficiari finali siano i discendenti (anche nascituri) del defunto, l'imposta sia dovuta nella misura del 4% con franchigia di Euro 1.000.000 per ciascuno degli stessi.

¹⁴ Nella menzionata Circolare n. 34/2022 per dar conto di tale ormai affermato orientamento giurisprudenziale, vengono menzionate espressamente Cass. 30 maggio 2018 n. 13626; nonché Cass. 30 ottobre 2020 nn. 24153 e 24154; ma in effetti, specie nei trascorsi più recenti, numerose sono state le prese di posizione conformi a questo mutato orientamento da parte della giurisprudenza di legittimità (v. le ordinanze 16 dicembre 2020, n. 28796; 8 luglio 2020, n. 14207; 3 marzo 2020, n. 5766; 11 marzo 2020, n. 7003; 19 febbraio 2020, n. 4163; 7 febbraio 2020, nn. Da 2897 a 2902, che hanno riguardato diverse tipologie di trust; nonché ordinanze 14 giugno 2021, n. 16688; 10 giugno 2021, n. 16372; 20 maggio 2021, nn. 13818 e 13819 e sentenza 30 marzo 2021, n. 871). Da ultimo vedasi Cass. Sez. 5 ord. n. 11083 del 24 aprile 2024 che illustra in modo articolato il detto orientamento.

Vedi inoltre sull'argomento in riferimento particolare alle imposte indirette diversi studi CNN: Studio n. 47/2023, L'imposizione indiretta dei trust e il recepimento dell'orientamento della Cassazione – regimi agevolati ed esenzioni – (est. Adriano Pischetola), pubblicato in CNN Notizie n. 163 del 12 settembre 2023; Studio n. 48/2023, La tassazione immediata degli atti di apporto di beni in trust e i trust interposti nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34 del 20 ottobre 2022 (est. Daniele Muritano) pubblicato in CNN Notizie n. 163 del 12 settembre 2023; Studio n. 57/2023, I possibili effetti indiretti della Circolare n. 34/2022 su altre forme di articolazione patrimoniale affini al trust (estensori Antonio Rosario Di Tuoro e Adriano Pischetola) pubblicato su CNN Notizie del 25 settembre 2023 n. 172.

¹⁵ T. TASSANI, Prime note sul D.lgs. n. 139/2024-Modifiche in materia di trust, studio 99-2024T.

¹⁶ V. A. VASAPOLLI, Trust, tassazione all'entrata penalizzata dalla successione, in Il Sole-24 Ore 20 marzo 2025, 33.

Ancora si afferma (p. 47) che, ove il trustee opti per la tassazione anticipata “per la determinazione della stessa non si deve tener conto di riduzioni o esenzioni correlate al soddisfacimento di particolari requisiti, in quanto la verifica della loro sussistenza deve essere necessariamente effettuata al momento dell’attribuzione finale dei beni al beneficiario e quindi al momento dell’acquisizione della titolarità del bene da parte dello stesso. Occorre, inoltre, precisare che in caso di esercizio della suddetta opzione, la fruizione di esenzioni o agevolazioni è preclusa anche con riferimento al successivo momento del trasferimento dei beni al beneficiario.”

L’assunto pare peraltro porsi non in linea con una piana lettura del dato normativo. Invero l’art. 4 bis T.U.S., introdotto dalla recente riforma, dispone espressamente che in caso di opzione per la tassazione in entrata “la base imponibile nonché le franchigie e le aliquote applicabili sono determinate ai sensi delle disposizioni del presente testo unico con riferimento al valore complessivo dei beni e dei diritti e al rapporto tra disponente e beneficiario risultanti al momento del conferimento ovvero dell’apertura della successione” e che solo nel caso in cui non sia possibile determinare la categoria di beneficiario “l’imposta si calcola sulla base dell’aliquota più elevata, senza l’applicazione delle franchigie di cui agli articoli 7 e 56”.

Pertanto, nei casi più ricorrenti in cui i beneficiari finali siano individuabili, ancorché non singolarmente ma con riferimento alla categoria di successibili cui appartengono (ad esempio discendenti), dovrà farsi luogo ad un’ordinaria tassazione, come se il trasferimento al beneficiario finale (ancorché appartenente ad una “categoria” e non singolarmente già individuato) avvenisse immediatamente all’apertura della successione (o, come dispone alternativamente la norma, al momento del conferimento in trust).

Una diversa interpretazione, oltre che in contrasto con il dettato normativo, condurrebbe a soluzioni palesemente irragionevoli ed inique.

Peraltro è bene notare al riguardo che già in alcuni documenti di prassi era stata configurata l’ipotesi che il trust fosse istituito a favore di beneficiari individuati nell’atto istitutivo o in un secondo momento direttamente dal disponente o da un terzo designato (protector) e che potessero essere designati nominativamente o anche solo quali appartenenti ad una determinata categoria¹⁷, precisandosi altresì altrove¹⁸ che “nell’ipotesi di trust costituito nell’interesse di uno o più beneficiari finali, anche se non individuati, il cui rapporto di parentela con il disponente sia determinato, l’aliquota d’imposta si applica con riferimento al rapporto di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario e non a quello intercorrente tra il disponente ed il trustee”.

Ciò che pertanto emerge da una lettura combinata dei precedenti documenti di prassi e quella della novella recata dal citato D.Lgs. n. 139, è che, in caso di opzione per la tassazione “in entrata”, non si potrà applicare l’aliquota più elevata se il o i beneficiari, pur non indicati nominativamente, appartengano ad una categoria di soggetti ben determinata, che rimandi in ogni modo al rapporto di (eventuale) parentela intercorrente tra uno qualsiasi dei soggetti che risulteranno di fatto beneficiari al momento della attribuzione dei beni e diritti confluiti in trust e il disponente. Segnatamente se per “categoria di beneficiario non ancora individuato” l’estensore delle istruzioni volesse riferirsi ai trust ove beneficiari finali siano ad esempio i figli nascituri del disponente, non si potrà dar luogo all’applicazione di alcuna imposta di donazione, in quanto, come è noto ai sensi dell’art. 58 del T.U. 346/90 “le donazioni a favore di nascituri....si considerano sottoposte a condizione sospensiva”, e pertanto soggette ai sensi del primo periodo del comma 2 del citato art. 58 ad imposta di registro in misura fissa.

¹⁷ Circolare n. 48 del 6 agosto 2008 par. 1.

¹⁸ Circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E par. 5.4.2

Circa poi, e in particolare, la preclusione in ordine alla fruizione di regimi di esenzione e di agevolazione anche con riferimento al successivo momento del trasferimento di beni e diritti al o ai beneficiari, di cui si legge nelle istruzioni, essa risulta di difficile comprensione. Anzi l'esaurimento del rapporto impositivo conseguente alla opzione per la tassazione "all'entrata" farebbe propendere per una ovvia valorizzazione ed apprezzamento delle condizioni per l'applicazione di quei regimi al momento del conferimento dei beni e diritti, e quindi dell'apporto, non a quello dell'attribuzione a favore dei beneficiari.

Così, ad esempio, per l'applicazione del regime di esenzione ex art. 3 comma 4 ter del T.U. n. 346/90, in materia di trasferimenti, anche tramite patti di famiglia, di aziende o rami di esse o di quote sociali a favore di discendenti e coniuge, le relative condizioni previste dalla norma fiscale andrebbero valutate e dovrebbero sussistere al momento dell'apporto. Il che potrebbe comportare che se, per ipotesi, tra i beneficiari non figurino soggetti rientranti nella categoria per la quale l'imposta in entrata non sia dovuta stante il regime di esenzione, per questi, e solo per questi, potrebbe scattare l'obbligo della tassazione secondo modalità ordinaria, cioè "all'uscita", all'atto della vera e propria attribuzione del bene trasferito, senza che ciò possa implicare inefficienza o inefficacia della opzione per la tassazione all'entrata effettuata in via generale. Legittimo sarebbe chiedersi anche da chi, per fruire del regime di esenzione, dovrà essere resa la dichiarazione di impegno alla prosecuzione almeno quinquennale dell'esercizio dell'attività d'impresa o alla detenzione quinquennale della quota di partecipazione, e, nelle società di capitali, anche del controllo: se dovessimo prendere in considerazione l'enunciato di cui alla circolare n. 34/2022 (nel I par. 4.4.6) il termine iniziale per il mantenimento delle specifiche condizioni previste dalla norma dovrebbe essere quello che decorre dall'attribuzione ai beneficiari di guisa che quelle dichiarazioni dovrebbero essere contenute nell'atto attributivo, ma, stante l'anticipazione della liquidazione dell'imposta propria della tassazione all'entrata, in effetti, sembrerebbe più opportuno che possano tornare in auge al riguardo le enunciazioni già contenute nella Risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 23 aprile 2009, n. 110/E. In detta risoluzione l'Agenzia aveva affermato, con riferimento ad un trust in cui era previsto il conferimento di quote di partecipazione di controllo di una società di capitali, che per l'ottenimento del trattamento fiscale di esenzione il trustee (e non i beneficiari) avrebbe dovuto formulare la dichiarazione d'impegno e il termine quinquennale si sarebbe dovuto intendere che decorresse dall'atto di apporto e non di attribuzione ai beneficiari.

Sembra invece che ragioni di logica, prima ancora che di diritto, presiderebbero alla necessità di accertare o meglio 'confermare' la sussistenza delle condizioni per l'eventuale applicazione delle agevolazioni fiscali per la 'prima casa' recate dall'art. 69 comma 3 della legge 21 novembre 2000 n.342, in materia di imposte ipotecaria e catastale (per le quali ultime è posta, come è noto, la necessità dell'apposita dichiarazione di possidenza dei relativi requisiti nell'atto di attribuzione del bene) stavolta al momento dell'attribuzione del bene stesso al beneficiario. In caso di tassazione all' "entrata" potrebbe essere pensabile che, proprio perché la base imponibile viene determinata al momento del conferimento del bene, si possa richiedere ed ottenere fin da subito l'applicazione del regime agevolato con riferimento alle condizioni oggettive del bene e soggettive del possibile beneficiario, salvo poi, nell'atto finale attributivo, confermare la sussistenza di siffatte condizioni e, in caso di sopravvenuta insussistenza, provvedere all'eventuale versamento della maggiore imposta non assolta al momento della tassazione originaria.

Inoltre dalle dette istruzioni, sempre in ambito di trust testamentario, si è ritenuta come possibile tale presentazione anche attraverso la procedura telematica alle condizioni che:

* non si tratti di trust di scopo 'puro' (in cui i beneficiari non sono identificabili), non si versi in ipotesi 'miste' con cui parte dei beni ereditari non siano stati conferiti nel trust e il trustee non coincida con uno dei beneficiari nel trust (in tali casi è obbligatorio l'utilizzo del modello 4 cartaceo);

* il trust sia istituito senza che ci sia attribuzione dei beni ai beneficiari finali che, qualora presenti, dovrebbero comunque essere indicati.

Resta interdetta altresì la voltura catastale automatica, come precisato nelle istruzioni generali sopra dette a pagina 2, non dovendosi pertanto in tal caso provvedere al pagamento dei relativi tributi.

Inutile rilevare come suddette indicazioni possano costituire altrettante limitazioni alla presentazione della denuncia di successione telematica dovuti alla poca flessibilità del sistema informatico e non certo dalla particolare peculiarità delle fattispecie: ad esempio l'attribuzione dei beni ereditari solo in parte a favore di un trust, per essere attribuita la restante parte a soggetti diversi, potrebbe essere una disposizione testamentaria assolutamente normale e non certo di natura eccezionale.

Infine per l'ipotesi di trust a favore di soggetto con grave disabilità come definita dall'art. 3, comma 3 della legge 5 febbraio 1992, n.104, e accertata con le modalità di cui all'art. 4 della medesima legge, le istruzioni prevedono che i beni ed i diritti conferiti in trust fruiscono del regime fiscale più favorevole previsto dall'art. 6 della legge del 22 giugno 2016, n. 112, secondo cui i relativi trasferimenti sono esenti dall'imposta sulle successioni, scontano le imposte ipocatastali nella misura fissa e sono esenti dall'imposta di bollo prevista per l'attestazione di avvenuta presentazione della dichiarazione (se la data di apertura della successione non è antecedente al 01/01/2017), qualora richiesta.

Il trust deve avere come finalità esclusiva l'assistenza ad uno o più disabili individuati (non vi rientrano, quindi, i trust di scopo "puro" e quelli in cui i beneficiari sono solo individuabili) e viene ricordato che:

* tutti i beneficiari devono essere disabili.

* l'agevolazione non si applica se i beneficiari non sono tutte persone con disabilità.

* bisogna rendere, tramite allegazione nel quadro EG, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio in cui, nel richiedere l'applicazione della norma di maggior favore, si dichiari che il trust ha come finalità esclusiva l'assistenza delle persone con disabilità grave indicate nel quadro EA, indicando, inoltre, gli estremi dell'atto che ha istituito tale trust.

Infine è bene ricordare che ai sensi del novello art. 4 - bis del citato decreto leg.vo n. 139/2024, al quarto comma, è prevista la emanazione di un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate per stabilire le "**modalità attuative delle disposizioni**" di cui al detto articolo, provvedimento di cui a tutt'oggi non c'è traccia nel panorama normativo. Il che potrebbe far pensare che - nonostante la emanazione delle istruzioni di cui s'è detto - con riferimento al trust testamentario ci siano o potrebbero esserci ulteriori 'modalità attuative' che consentano di chiarire meglio quali forme particolari adottare in concreto per la tassazione. Un intervento esplicativo allora a tal riguardo da parte dell'Agenzia delle Entrate parrebbe tutt'altro che superfluo.¹⁹

¹⁹ Sull'argomento di recente T.TASSANI, L'editoriale – Il mistero del regime di tassazione anticipata dei trust, leggibile sul web all'indirizzo <https://www.blastonline.it/p/leditoriale-il-mistero-del-regime>

7) Agevolazioni

Con riferimento al precedente modello e relative istruzioni, era stato evidenziato come il programma non gestisse la possibile concorrenza dell'esenzione ai fini dell'imposta di successione degli immobili con vincolo storico-artistico con la possibile ricorrenza per gli stessi dell'agevolazione prima casa ai fini delle imposte ipotecarie e catastali (dovute pertanto in misura fissa). Nel senso che valorizzando la richiesta di esenzione come immobile vincolato, il programma non consentiva la richiesta di agevolazioni "prima casa".

Le nuove istruzioni non accennano alla problematica e pertanto non è dato sapere se il problema, di natura tecnico- informatica, sia stato risolto, non essendo comunque dubbio, dal punto di vista giuridico, che i due regimi agevolativi ben possano concorrere.

È stato invece correttamente inserito nel modello (v. all. 1 p. 55) l'espresso riferimento agli ETS, non presente in quello precedente, includendo gli stessi, nell'ambito degli enti non soggetti ad imposta, all'interno del codice 37, unitamente alle ONLUS. Ed anzi in futuro gli ETS andranno a sostituire quest'ultima categoria, stante l'emanazione dell'autorizzazione europea²⁰ relativa al Codice del Terzo Settore che andrà a far scomparire dal nostro ordinamento le ONLUS con il 31 marzo 2026.

Più articolata è la situazione con riferimento alle agevolazioni "prima casa" (come è noto riferita alle imposte ipotecarie e catastali collegate alla successione), in quanto le istruzioni introducono una serie di precisazioni non coincidenti con gli orientamenti ministeriali relativi ai trasferimenti a titolo oneroso che, come tali, è opportuno evidenziare.

Ciò in particolare per quanto concerne l'agevolazione sulle pertinenze. Invero, in primo luogo, a p. 27 delle istruzioni si ammette che il soggetto, già titolare di pertinenza acquistata usufruendo della agevolazione (anche, a quanto sembra, mediante atto a titolo oneroso), possa ugualmente richiedere il beneficio in oggetto impegnandosi ad alienare la pertinenza preposseduta entro due anni (termine, come è noto, così ampliato dall'ultima legge di stabilità).

In secondo luogo nella medesima pagina si ammette che l'immobile principale cui si riferisce la pertinenza sia preposseduto dal contribuente e che lo stesso possa essere stato acquistato, usufruendo delle agevolazioni, mediante atto a titolo oneroso. Si legge infatti che il richiedente deve rendere dichiarazione sostitutiva da allegare al modello nella quale specifichi gli estremi dell'atto di acquisto dell'immobile principale.

Si viene con ciò a creare, correttamente si ritiene, un criterio di coordinamento relativo alle pertinenze tra acquisti onerosi e gratuiti, criterio che peraltro è nella prassi dagli uffici talora negato per l'ipotesi di acquisto a titolo oneroso delle pertinenze. Infatti in quest'ultima fattispecie viene da alcuni uffici negata l'agevolazione quando l'acquisto dell'immobile principale sia avvenuto a titolo gratuito, quasi che esistessero due compartimenti stagni, tra loro non comunicanti, tra disciplina delle agevolazioni "prima casa" onerose e gratuite.

In realtà, pur essendo detti benefici previsti da due diverse normative²¹, il contenuto delle stesse è del tutto identico. Non si vede pertanto il motivo per cui i principi propri di un settore non possano essere estesi all'altro. Del resto, anche letteralmente, quando il comma 3 della nota II bis D.P.R.

²⁰ Così la definisce l'art. 104, comma 2, del codice del terzo settore. Oggi i commentatori più raffinati parlano di "comfort letter" con riferimento al documento emanato il 7 marzo scorso dalla direzione generale Concorrenza della Commissione europea, a seguito della quale non dovrebbe essere necessaria neppure una vera e propria autorizzazione (v., tra gli altri, V.MELIS e G.SEPPIO, Ultimo anno per le Onlus: riforma al rush finale, in Il Sole-24 Ore 24 marzo 2025, 2-3).

²¹ Art. 1 tariffa nota II bis D.P.R. 131/1996 per gli atti onerosi; art. 69 L. 21 novembre 2000, n. 342 per gli atti gratuiti.

131/1986 parla di destinazione “a servizio della casa di abitazione oggetto di acquisto agevolato”, ben può riferirsi ad un acquisto agevolato gratuito²².

²² O verificatosi, sussistendone i presupposti soggettivi, quando le dette agevolazioni non erano esistenti. V. su quest’ultimo punto la precisazione contenuta nel N.B. a p. 27 delle istruzioni, che conferma, anche con riferimento all’imposta in esame, che è altresì consentito richiedere l’agevolazione quando il bene principale è stato acquisito in un periodo nel quale non era possibile richiedere i benefici “prima casa”.