

Giurisprudenza

L'accettazione tacita di eredità è soggetta ad autonoma tassazione

10 Gennaio 2022

La trascrizione dell'atto sconta l'imposta ipotecaria e quella di bollo, dovendosi considerare una formalità distinta da quella relativa alla compravendita del bene ereditario



L'accettazione di eredità è una fattispecie fiscalmente distinta dal negozio dispositivo del bene ereditario, di conseguenza la sua trascrizione è esclusa dall'ambito di esenzione (articolo 10, comma 3, del Dlgs n. 23/2011) ed è soggetta all'imposta ipotecaria e all'imposta di bollo. Il principio è stato stabilito dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 36770 del 26 novembre 2021, che ha affrontato per la prima volta una questione di particolare rilevanza

pratica.

Con la sentenza in commento, la Cassazione affronta una questione inedita, relativa alla tassazione delle formalità di trascrizione degli atti di accettazione tacita dell'eredità.

Nel caso di specie, l'oggetto della controversia è un avviso di liquidazione (ma, alternativamente, si sarebbe potuto trattare di un diniego di rimborso) con cui l'Ufficio territoriale ha rettificato un'autoliquidazione effettuata da un notaio in sede di modello unico informatico. In occasione della compravendita di un immobile pervenuto in successione, questi aveva proceduto al versamento della sola imposta ipotecaria (€ 50), ritenendo viceversa la formalità esente da tassa ipotecaria e imposta di bollo, e ciò ai sensi degli articoli 10, comma 3, Dlgs n. 23/2011 e 1, comma 1-bis, della Tariffa allegata al Dpr n. 642/1973, Testo unico dell'imposta di bollo.

La prima disposizione, che – come sottolinea la Cassazione subito prima delle conclusioni – ha natura agevolativa e quindi è di stretta interpretazione, prevede che *“gli atti assoggettati all’imposta di cui ai commi 1 e 2”,* cioè gli atti traslativi della proprietà di immobili e di diritti reali immobiliari di godimento, *“e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall’imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta”.* La norma è stata così modificata dall’articolo 26, DI n. 104/2013. In precedenza, l’esenzione concerneva l’imposta di bollo, le imposte ipotecaria e catastale, i tributi e le tasse ipotecarie.

Si tratta quindi di comprendere se, come ritenuto dalla Ctr. nella sentenza che la Cassazione ha riformato con decisione nel merito, l’accettazione tacita dell’eredità costituisca o no un atto “conseguente” alla cessione immobiliare.

Per ciò che concerne l’imposta di bollo il Testo unico., trattando degli *“atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali, relativi a diritti sugli immobili [...] sottoposti a registrazione con procedure telematiche, loro copie conformi per uso registrazione ed esecuzione di formalità ipotecarie, comprese le note di trascrizione ed iscrizione, le domande di annotazione e di voltura da essi dipendenti e l’iscrizione nel registro di cui all’art. 2678 del codice civile”,* prevede l’applicazione dell’imposta nella misura di € 230 per gli atti *“aventi ad oggetto il trasferimento ovvero la costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili”* e per gli *“atti aventi natura dichiarativa relativi ai medesimi diritti”.*

Secondo la tesi talvolta prospettata dai contribuenti, l’avvenuto assolvimento di tale imposta “forfetaria” in relazione all’atto esaurisce la tassazione ai fini del bollo poiché la trascrizione dell’accettazione tacita di eredità viene effettuata in dipendenza dell’atto medesimo. Secondo gli Uffici, invece, troverebbe applicazione la disposizione generale ai sensi della quale è dovuta l’imposta di bollo, nella misura di € 59, per le note di trascrizione, iscrizione e rinnovazione nei registri immobiliari (articolo 3, comma 2-bis della Tariffa allegata al Dpr n. 642/1972).

Le disposizioni civilistiche applicabili

Come noto, la qualità di erede non si acquista per il solo fatto dell’apertura della successione, ma richiede che il “chiamato” accetti l’eredità (articolo 459 codice civile). L’accettazione può essere non solo espressa (articolo 475 codice civile), quando in un atto pubblico o in una scrittura privata il chiamato ha dichiarato di accettarla oppure ha assunto il titolo di erede, ma anche tacita (articolo 476 codice civile), il che si verifica quando il chiamato compie un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede (può trattarsi, ad esempio, dell’impugnazione nel merito di un avviso di accertamento per debiti propri del *de cuius*: (vedi articolo **Contestare “nel merito” l’avviso porta**

all'accettazione dell'eredità). Un'ulteriore forma di accettazione, che prescinde da un atto negoziale, è prevista dall'articolo 485 cc ed è integrata allorché il chiamato all'eredità, che sia già nel possesso dei beni ereditari, non proceda all'inventario dell'eredità e alla successiva dichiarazione di accettazione con beneficio di inventario.

Le norme del codice civile relative alla trascrizione prevedono che presso i registri immobiliari siano trascritti non solo gli acquisti *inter vivos*, ma anche quelli *mortis causa*, seppur ai soli fini della pubblicità-notizia.

L'articolo 2648 cc dispone, in particolare, l'obbligo di trascrizione dell'accettazione di eredità che importi acquisto dei (o liberazione dai) diritti su beni immobili. Il terzo comma, nello specifico, prevede che *"se il chiamato ha compiuto uno degli atti che importano accettazione tacita dell'eredità, si può richiedere la trascrizione sulla base di quell'atto, qualora esso risulti da sentenza, da atto pubblico o da scrittura privata con sottoscrizione autenticata o accertata giudizialmente"*.

L'atto dal quale risulta l'accettazione è il presupposto delle successive vicende circolatorie; in sua assenza, rimane fermo il principio priorità della trascrizione, di cui all'articolo 2644 cc.

Nel disciplinare la documentazione da presentare al conservatore dei registri immobiliare per la trascrizione degli acquisti a causa di morte, l'articolo 2660 cc include, tra gli altri, *"l'atto indicato dall'art. 2648 c.c."*, senza distinzione tra i diversi commi (e, quindi, tra i diversi tipi di accettazione). Pertanto, allorché si aliena un bene di provenienza successoria, vi sono due autonome trascrizioni e due (altrettanto autonome) note di trascrizione, ovvero quella predisposta ai sensi dell'art. 2660 c.c. e quella relativa all'atto *inter vivos* di cui all'articolo 2659 cc, con la prima che costituisce il presupposto (anche cronologico) della seconda.

Secondo la tesi della Ctr Lombardia, non condivisa dalla Cassazione, i due atti sarebbero assimilabili sul piano funzionale: l'oggetto dell'imposta è la formalità della "seconda" trascrizione, che costituisce una sorta di "veicolo" dell'accettazione tacita dell'eredità.

La decisione della Corte di cassazione

Pronunciandosi sulla vicenda riassunta in premessa, la Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate che, rifacendosi a un proprio orientamento di prassi, aveva lamentato l'errata interpretazione delle norme sin qui indicate. La sentenza impugnata non aveva considerato che la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità, in quanto formalità prodromica e non consequenziale all'atto di disposizione registrato, è esclusa dall'ambito operativo dell'articolo 10, comma 3, Dlgs n. 23/2011. Da ciò sarebbe dovuta conseguire l'inapplicabilità dell'esenzione dall'imposta ipotecaria (dovuta, invece, nella misura prevista dall'articolo 4 della Tariffa ed elevata a 200 euro per effetto dell'articolo 26, comma 2, DI n. 104/2013), dalla tassa ipotecaria e dalla imposta di bollo.

La Corte condivide quindi l'impostazione dell'Agenzia (vedi anche **Circolare n. 2/E/2014**) secondo cui l'accettazione tacita è una fattispecie (anche) fiscalmente distinta dal negozio dispositivo del bene ereditario, il quale *presuppone* la volontà di accettare da parte del disponente. Ancorché il "titolo" idoneo alla pubblicità immobiliare sia costituito dalla compravendita (si tratta cioè dell'ipotesi in cui il comportamento concludente è proprio la vendita del bene), la formalità della trascrizione della compravendita *inter vivos* non "dipende" direttamente dall'accettazione.

Da un'analisi letterale dell'articolo 10 del Dlgs n. 23/2011, inoltre, si desume che l'intenzione del legislatore è stata quella di esonerare solo e soltanto gli atti traslativi dei diritti immobiliari, e pertanto l'ambito di operatività del "nuovo" regime fiscale deve rimanere circoscritto agli atti e alle formalità direttamente consequenziali ai trasferimenti di diritti immobiliari, posti in essere per effettuare i relativi adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari.

Tuttavia, l'accettazione tacita dell'eredità, che peraltro costituisce un'evenienza occasionale, non è un atto traslativo o costitutivo di un diritto immobiliare di godimento; essa è l'oggetto, ma non il "titolo" della trascrizione (che è costituito da sentenza, atto pubblico o scrittura privata autenticata). La trascrizione dell'accettazione serve a rendere noto ai terzi l'acquisto della qualifica di erede e riguarda non uno specifico immobile, ma tutti i diritti reali compresi nell'asse ereditario.

Il regime agevolativo non si estende a qualsiasi formalità ricollegabile a un atto rogato, ma riguarda gli atti (quali compravendite e permutate) che sono soggetti all'imposta di registro (gli artt. 2 e 10 del D.Lgs. n. 347/1990 richiamano, per la base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale, il Dpr n. 131/1986).

Ne consegue che la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità resta assoggettata, all'atto della richiesta della formalità, ad autonoma tassazione.

Analogamente, ai fini dell'imposta di bollo, la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità deve ritenersi esclusa dal novero delle "*note di trascrizione ed iscrizione, le domande di annotazione e di voltura*" dipendenti dagli atti relativi agli immobili oggetto di disposizione, con la conseguenza che - come prospettato dall'Agenzia - trova applicazione l'articolo 3, comma 2-*bis* della Tariffa parte prima allegata al Dpr n. 642/1972.

In conclusione, la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità resta esclusa dall'ambito applicativo del comma 3 dell'articolo 10, Dlgs n. 23/2011, ed è assoggettata, all'atto della richiesta di formalità, ad imposta ipotecaria nella misura di 200 euro (dal 10 gennaio 2014) prevista dall'articolo 4 della Tariffa allegata al Dlgs n. 347/1990, nonché a tassa ipotecaria (€ 35) e imposta di bollo (€ 59,00).

di

Andrea Gaeta

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/laccettazione-tacita-eredita-e-soggetta-ad-autonoma-tassazione>