

# **L'EREDITA' GIACENTE (IMPOSTA di SUCCESSIONE e CORRELATE)**

## ***SCHEDA NORMATIVA E GIURISPRUDENZIALE***

**[edizione del 6 maggio 2016]**

avv. Paolo Pacitto – Ordine di Torino

### **Indice generale**

#### **(I)**

#### **1. PERIODO FRA L'APERTURA DELLA SUCCESSIONE E LO STATO DI GIACENZA DELL'EREDITA'**

#### **2. ADEMPIMENTI FISCALI CHE NON IMPLICANO ACCETTAZIONE DI EREDITA'**

##### **2.1. Le dichiarazioni di successione – Il ricorso contro l'avviso di liquidazione - Differenze**

##### **2.2. Finanziamento dell'imposta di successione**

##### **2.3. Chiamati e curatore dell'e.g. rispetto alla dichiarazione di successione**

#### **3. TRASCRIZIONE DEL CERTIFICATO DI SUCCESSIONE**

#### **4. VOLTURE CATASTALI**

#### **5. DICHIARAZIONE DEI REDDITI PER IL DE CUJUS**

#### **6. TRIBUTI LOCALI SUI CESPITI IMMOBILIARI (DALL'I.C.I. alla I.U.C.)**

##### **(i) Precedenti legislativi (I.C.I.)**

##### **(ii) I.U.C. e quota di essa rappresentata dall'imposta municipale propria**

#### **(II)**

## **7. AZIONE INTERROGATORIA - Procedura ed aspetti specifici**

**7.1. Azione interrogatoria su iniziativa dell'Ufficio Finanziario (richiesta alternativa: nomina di un curatore dell'eredità giacente)**

**7.2. Segue: il procedimento**

**7.3. Segue: destinatari dell'azione**

**(III)**

## **8. EREDITA' GIACENTE**

**(i) Inventario: assoggettamento ad imposta di registro in termine fisso ed in misura fissa (E. 200,00)**

**(ii) Redazione dell'inventario (schema e contenuto)**

**(iii) Rapporti dell'inventario con la dichiarazione di successione (mod. 4)**

**(iv) Segue: Inventario e presunzioni di esistenza nell'asse di gioielli, denaro contante e mobilia**

**(v) Giurisprudenza**

**(vi) Sanzioni pecuniarie amministrative e debiti ereditari**

**(vii) Accettazione di delazione ereditaria (art. 479, cod. civ.)**

**(viii) Eredità giacente indotta da limiti ai poteri del curatore dell'eredità giacente**

**(ix) Dichiarazione di successione, come strumento per lo svincolo di crediti, somme e valori (richiesta del c.d. mod. 240, in allegato alla dichiarazione di successione)**

**(x) Apertura di cassette di sicurezza**

## **9. CODICE FISCALE DELL'EREDITA' GIACENTE?**

## **(IV)**

### **10. SCHEMA GENERALE degli ADEMPIMENTI (con particolare riguardo ai curatori delle eredità giacenti)**

**10.1. Dichiarazione di successione (D. Lgs. n. 346 del 1990) – Liquidazione, salvo riliquidazione (dichiarazione sostitutiva o integrativa)**

**10.2. Soggetti obbligati (il curatore dell'eredità giacente)**

**10.3. Il termine per il curatore predetto**

**10.4. Coordinamento dei termini**

**10.5. La dichiarazione di successione è emendabile “a favore”, per errori?**

**10.6. Moduli di versamento e codici tributo**

**10.7. Versamenti tardivi – Una questione specifica, seppur minima, in materia di bollo**

**10.8. Ufficio competente per ricevere la dichiarazione di successione**

### **11. GIACENZA e SOGGETTIVITA' PASSIVA DI TRIBUTO – RESPONSABILITA' del curatore PER IL PAGAMENTO DELL'IMPOSTA**

**11.1. Solidarietà fra i chiamati per il pagamento dell'imposta – Presenza del curatore - Esclusione**

### **12. FRANCHIGE ED ESONERI**

### **13. DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA E CHIAMATI NON CONOSCIUTI – CASI DI ESENZIONI NON APPLICABILI**

### **14. PRINCIPIO DELLA LIQUIDAZIONE PROVVISORIA E MUTAMENTO DELLA DEVOLUZIONE**

**15. FALLIMENTO DEL DEFUNTO (art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 346 del 1990) - Alcuni collegamenti con la legge fallimentare (R.D. 267 del 1942 e succ. mod., di seguito anche “L.F.”)**

**15.1. Dichiarazione di successione, in caso di fallimento**

(V)

**16. GLI ATTI DISPOSITIVI DEL CURATORE dell'eredità giacente (in particolare: le vendite di beni)**

**16.1. Nozione di “beni ereditari”**

**16.2. Atti di alienazione del curatore**

**16.3. Regime fiscale degli atti di aggiudicazione (principi ritraibili da fattispecie affini)**

**16.4. Segue: Vendite giudiziarie di beni soggetti ad I.V.A. ad acquirenti privati – Indicazioni interpretative per il caso di specie (paralleli fra posizione del custode giudiziario e del curatore dell'e.g.)**

**16.5. Segue: “prezzo – valore”**

**16.6. Altri atti di straordinaria amministrazione**

**16.7. Imposta di bollo sui rapporti di conto corrente della procedura**

**17. IL COMPENSO DEL CURATORE dell'eredità giacente**

**18. NOTIFICAZIONI AL CURATORE DOPO LA CESSAZIONE DELLA GIACENZA**

(I)

## 1. PERIODO FRA L'APERTURA DELLA SUCCESSIONE E LO STATO DI GIACENZA DELL'EREDITA'

L'art. 460, cod. civ. (**Poteri del chiamato prima dell'accettazione**), stabilisce:

(a) Il chiamato all'eredità può esercitare le azioni possessorie a tutela dei beni ereditari, senza bisogno di materiale apprensione.

(b) Egli inoltre può compiere atti conservativi, di vigilanza e di amministrazione temporanea, e può farsi autorizzare dall'autorità giudiziaria a vendere i beni che non si possono conservare o la cui conservazione importa grave dispendio.

*(c) Non può il chiamato compiere gli atti indicati alle lettere precedenti, quando si sia provveduto alla nomina di un curatore dell'eredità a norma dell'articolo 528 <sup>(1)</sup>.*

---

<sup>(1)</sup> Sulla formazione dell'inventario, si veda C.N.N., **STUDIO n. 283-2012/C** (si veda, sul punto, la Relazione di diritto civile, tenuta dall'Avv. RUGGERI). **La giacenza è impedita dall'accettazione di chiamati in ordine successivo rispetto al primo**, in quanto ad avviso della giurisprudenza (**Cass. civ. Sez. II, 13/07/2000, n. 9286** - Pitto e Pitto e altri c. Min. fin.): "In tema di successioni legittime, qualora sussista una pluralità di designati a succedere in ordine successivo, si realizza una delazione simultanea a favore dei primi chiamati e dei chiamati ulteriori, con la conseguenza che questi ultimi, in pendenza del termine di accettazione dell'eredità dei primi chiamati, sono abilitati ad effettuare una accettazione, anche tacita, dell'eredità, seppure **con efficacia subordinata al venire meno** del diritto dei primi chiamati, per rinuncia o prescrizione, eventi i quali configurano altrettante condicio juris cui è subordinata la definitività dell'acquisto da parte dei chiamati successivi (Cass. n. 8737 del 1993 e n. 7073 del 1995)".

**Nei casi di disposizioni testamentarie condizionali, si ricorda che:**

*c.c. art. 641. Amministrazione in caso di condizione sospensiva o di mancata prestazione di garanzia.*

*Qualora l'erede sia istituito sotto condizione sospensiva, finché questa condizione non si verifica o non è certo che non si può più verificare, è dato all'eredità un amministratore.*

*Vale la stessa norma anche nel caso in cui l'erede o il legatario non adempie l'obbligo di prestare la garanzia prevista dai due articoli precedenti.*

**[Si ricorda che l'art. 639, in caso di istituzione sotto condizione risolutiva, prevede che l'autorità giudiziaria, qualora ne ravvisi l'opportunità, può imporre all'erede di prestare un'idonea garanzia]**

*c.c. art. 642. Persone a cui spetta l'amministrazione.*

*L'amministrazione spetta alla persona a cui favore è stata disposta la sostituzione, ovvero al coerede o ai coeredi, quando tra essi e l'erede condizionale vi è il diritto di accrescimento.*

*Se non è prevista la sostituzione o non vi sono coeredi a favore dei quali abbia luogo il diritto di accrescimento, l'amministrazione spetta al presunto erede legittimo.*

---

*In ogni caso l'autorità giudiziaria, quando concorrono giusti motivi, può provvedere altrimenti.*

**In base all'art. 644, a questi amministratori “sono comuni le regole che si riferiscono ai curatori dell'eredità giacente”.**

\* \* \* \* \*

**In caso di istituzione di “nascituri” (chiamati non concepiti, figli di persona determinata vivente al tempo della morte del testatore: arg. ex art. 462, comma 3, cod. civ.; chiamato concepito, tale all'apertura della successione del testatore), l'art. 643 dispone:**

*Le disposizioni dei due precedenti articoli [identificazione dell'amministratore, in caso di erede sotto condizione sospensiva] si applicano anche nel caso in cui sia chiamato a succedere un **non concepito**, figlio di una determinata persona vivente. A questa spetta la rappresentanza del nascituro, per la tutela dei suoi diritti successori, anche quando l'amministratore dell'eredità è una persona diversa.*

*Se è chiamato **un concepito**, l'amministrazione spetta al padre e alla madre.*

**Anche questi “amministratori” condividono le regole previste per i curatori delle eredità giacenti.**

\* \* \* \* \*

**Fiscalmente** (imposta di successione), l'art. 44 del D. Lgs. n. 346 del 1990, **per le disposizioni testamentarie condizionali, dispone:**

1. *L'imposta, se l'istituzione di erede è sottoposta a condizione risolutiva, si applica con le aliquote proprie dell'erede istituito e, nel caso di avveramento della condizione, con le aliquote proprie dell'erede subentrante.*

2. *L'imposta, se l'istituzione di erede è sottoposta a condizione sospensiva, si applica con le aliquote proprie di quello degli eventuali successibili, compreso l'erede istituito ed esclusi lo Stato e gli enti di cui all'art. 3, che è soggetto all'imposta minore, salva l'applicazione della maggiore imposta se l'eredità viene devoluta a persona diversa per effetto dell'avveramento o del mancato avveramento della condizione.*

.... 4. *Le disposizioni testamentarie a favore di nascituri (i.e.: concepiti e non concepiti) si considerano sottoposte a condizione sospensiva.*

**Al verificarsi della condizione, il subentrante presenta la dichiarazione di successione e l'uscente può formulare istanza di rimborso. La vicenda si realizza indipendentemente dall'accettazione del subentrante, attesa la particolare equiparazione fiscale fra erede e chiamato. Il termine per la presentazione della dichiarazione da parte del subentrante è di un anno dalla data dell'evento o dalla diversa data in cui l'obbligato dimostri di averne avuto notizia (art. 31, commi 1 e 2, lett. “e”, del D. Lgs. n. 346 del 1990).**

**In caso di successione senza testamento, ma di accettazione da parte del chiamato successivo in pendenza del termine a favore del chiamato precedente per accettare o rinunciare, appare fondato argomentare che l'imposta venga liquidata in base alla posizione del chiamato successivo, salva riliquidazione se la condizione sospensiva negativa si verifichi (“mutamento di devoluzione”: art. 28, comma 6, del D. lgs. n. 346 del 1990) e rimborso a favore dell'uscente (art. 42, comma 1, lett. “e”, del D. lgs, cit.).**

Questo articolo designa l'assetto giuridico dell'eredità in attesa di devoluzione e prima dell'eventuale giacenza.

## 2. ADEMPIMENTI FISCALI CHE NON IMPLICANO ACCETTAZIONE DI EREDITA'

### 2.1. Le dichiarazioni di successione – Il ricorso contro l'avviso di liquidazione - Differenze

Ad avviso di Commiss. Trib. I grado Trani, 28/06/1989 (R. L.): **“La presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta di successione** ha natura e finalità meramente fiscali e pertanto non può essere considerata atto che faccia presumere un'accettazione tacita dell'eredità; per contro, la presentazione di un **ricorso** avverso l'avviso di liquidazione dell'ufficio, in cui il chiamato non nega la qualità di erede, evidenzia la volontà del chiamato di conservare tale sua qualità”.

**In dottrina si evidenzia peraltro come l'adempimento non comporti accettazione, purchè l'imposta non sia pagata con denaro ereditario <sup>(2)</sup>.**

La legge fiscale include fra i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione di successione (art. 28, comma 2, del D. Lgs. n. 346 del 1990), fra gli altri, **“i chiamati all'eredità”** (che non vi abbiano rinunciato anteriormente alla scadenza del termine di cui all'art. 31, di dodici mesi dall'apertura della successione, *o che – non essendo nel possesso dei beni ereditari – non abbiano chiesto la nomina di un curatore per l'eredità giacente: comma 5 dell'art. 28 cit.*) <sup>(3)</sup>.

Pertanto, salvo aspetti concomitanti di segno opposto, *non appaiono costituire atti di accettazione tacita la denuncia (dichiarazione) di successione (Cass., Sez. III, 13 maggio 1999, n. 4756; Cass. Sez. II, 28 febbraio 2007, n. 4783), il pagamento delle relative imposte, la richiesta di registrazione del testamento e la sua trascrizione. Questi ultimi atti non sarebbero interpretabili quale univoca intenzione di assunzione della qualità di erede, essendo nella maggior parte dei casi animati da meri scopi conservativi, che non implicano l'oggettiva volontà, seppure tacita, di accettare l'eredità e che non presuppongono, in capo a chi la realizza, l'indispensabile qualità*

---

<sup>(2)</sup> GALLO ORSI G., *L'imposta sulle successioni*, Torino, 1976, p. 46.

<sup>(3)</sup> “5. I chiamati all'eredità e i legatari sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione se, anteriormente alla scadenza del termine stabilito nell'art. 31, hanno rinunciato all'eredità o al legato **o, non essendo nel possesso di beni ereditari, hanno chiesto la nomina di un curatore dell'eredità a norma dell'art. 528, primo comma, del codice civile, e ne hanno informato per raccomandata l'ufficio del registro, allegando copia autentica della dichiarazione di rinuncia all'eredità o copia dell'istanza di nomina autenticata dal cancelliere...**”.

di erede (per compiere tali atti è infatti sufficiente essere un mero chiamato all'eredità, per legge o testamento).

In termini confermativi è l'art. 7, ult. co., d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 dove è stabilito che “fino a quando l'eredità non è stata accettata [...], l'imposta è determinata **considerando come eredi i chiamati che non vi hanno rinunciato**”. Dalla formulazione della norma risulta evidente come il “venire considerati eredi” dei chiamati ai fini dell'imposta sottende che sostanzialmente di veri e propri eredi non si possa ancora parlare (Cass., Sez. II, 29 marzo 2005, n. 6574, in Riv. not., 2005, p. 587 e ss., Cass., 4 maggio 1999, n. 4414, in Riv. not., 2000, p. 175 e ss. ).

Ad avviso di Cass. n. 3611 del 24.2.2016, è onere dell'Erario dimostrare che i chiamati abbiano assunto la qualità di eredi a seguito di accettazione, per poter esigere a carico di essi l'adempimento delle obbligazioni tributarie del loro dante causa. A questo fine, la prova non può essere assolta deducendo la presentazione della sola dichiarazione di successione <sup>(4)</sup>.

Quali possono essere le ragioni per una presentazione della dichiarazione di successione senza aver (ancora) accettato l'eredità? **Potrebbe trattarsi di ragioni di urgenza.**

Esempi:

- dividendi per i quali vi sia pericolo di prescrizione: l'incasso di dividendi deliberati e messi in pagamento, di cui sia imminente il rischio di prescrizione (la società emittente le azioni cui essi si riferiscono non può infatti procedere al pagamento dei dividendi, se non sia stata data prova della presentazione della dichiarazione di successione con l'indicazione delle azioni: art. 48, comma 4, del D. lgs. n. 346 del 1990) <sup>(5)</sup>;
- svincolo di somme liquide per pagare debiti ereditari in imminente scadenza, evitando le conseguenze dell'inadempimento (art. 460, comma 2: atto conservativo): si consideri il caso dei tributi locali sugli immobili relativi ai ratei di possesso da parte del de cuius, nonché ai ratei di possesso successivo, finché non vi sia nomina del curatore dell'eredità giacente. Si veda oltre);

---

<sup>(4)</sup> Si veda EUTEKNE info del 25 febbraio 2016.

<sup>(5)</sup> Tale prova viene fornita attraverso la presentazione ai debitori e detentori di beni **del c.d. modello 240** (la traccia della relativa istanza di rilascio è proposta sul sito dell'Ag. Entrate). Le imposte di successione vengono liquidate dall'Ag. Entrate solo dopo la presentazione della dichiarazione stessa, mentre le tasse e le imposte ipotecarie e catastali, nonché i tributi da pagare per ricevere il mod. 240 debbono essere versati prima di procedere alla registrazione della dichiarazione di successione, mediante due distinti mod. F23 (in prospettiva, F24: si veda oltre), le cui ricevute debbono essere allegate alla dichiarazione.



- *crediti verso lo Stato, enti pubblici che gestiscono forme di previdenza e di assistenza sociale, compresi quelli per rimborso di imposte o contributi, riconosciuti al nome del de cuius, con provvedimento dell'amministrazione debitrice, quando vi sia pericolo di estinzione del titolo di spesa (art. 48, comma 3, cit.).*

## **2.2. Finanziamento dell'imposta di successione**

*In dottrina <sup>(6)</sup> si afferma come nell'amministrazione temporanea ex art. 460 cod. civ., di carattere ordinario, oltre il pagamento dell'imposta di successione (ed in genere dei debiti ereditari), rientri l'eventuale stipulazione di contratti di finanziamento necessari a pagarla, previa autorizzazione del Giudice che riscontri ragioni di necessità e di urgenza (applicazione estensiva del comma 2 dell'art. 460 cit.). Ciò conferma quindi che, se vi è denaro ereditario che sia in grado di evitare l'accensione del debito, lo svincolo con la procedura indicata in precedenza ha un fondamento pratico oggettivo.*

## **2.3. Chiamati e curatore dell'e.g., rispetto alla Dichiarazione di successione**

***La presentazione della dichiarazione di successione è "inibita" ai chiamati, quando vi sia stata nomina del curatore dell'eredità giacente (Cass. 12 maggio 2004, n. 7252).***

## **3. TRASCRIZIONE DEL CERTIFICATO DI SUCCESSIONE**

*La trascrizione del certificato di successione comprensiva di immobili (art. 5 del D. Lgs. n. 347 del 1990) è a sua volta elemento non implicante accettazione tacita, in quanto (oltretutto) adempimento d'ufficio a seguito della liquidazione dell'imposta di successione (che si è visto poter essere presentata da meri chiamati).*

In giurisprudenza si è specificato:

- (a) Trib. Ascoli Piceno, 12/04/2010 (Vittoriano c. Liberati e altri): "Non può essere considerata quale accettazione tacita di eredità la trascrizione nei registri immobiliari della denuncia di successione in quanto produttiva di effetti esclusivamente fiscali, e comunque effettuata d'ufficio dagli organi amministrativi competenti dopo la presentazione della dichiarazione di successione".
- (b) Trib. Verbania (Ord.), 07/02/2003: "Quando il bene oggetto di pignoramento si assume essere stato acquistato dall'esecutato per successione mortis causa a titolo universale, e dalla documentazione ipocatastale depositata a corredo

---

<sup>(6)</sup> JANNUZZI, *Manuale della volontaria giurisdizione*, Milano, 2000, p. 607.

dell'istanza di vendita non emerge un'accettazione espressa o tacita dell'eredità, non può considerarsi provata la proprietà dei beni pignorati in capo all'esecutato medesimo (**avendo la trascrizione del certificato di denunciata successione valenza esclusivamente tributaria**), non sussistono i presupposti per l'accoglimento dell'istanza di vendita, con la conseguenza che l'esecuzione deve essere dichiarata improcedibile e deve essere cancellato il pignoramento”.

Più in dettaglio, **Cass. pen. Sez. V Sent., 20/03/2007, n. 31435** - Procuratore Generale di Catanzaro c. C.E.C., ha specificato: “La trascrizione del certificato di successione non è formalità idonea a spiegare efficacia ai sensi degli artt. 2643 e 2644 c.c. sul piano civilistico-sostanziale in quanto la dichiarazione di successione costituisce adempimento esclusivamente tributario”.

#### **4. VOLTURE CATASTALI**

*Molto delicato è invece l'aspetto delle volture catastali.*

*Qui la legge stabilisce, a carico di chi è tenuto alla presentazione della dichiarazione di successione, l'obbligo di presentare domanda di voltura catastale nei trenta giorni dalla registrazione della dichiarazione di successione (art.t. 3, 20 e 28 del R.D.L. n. 652 del 1939, quanto ai fabbricati; Circolare dell'Agenzia del Territorio N. 3/2006 del 11/04/2006).*

*In argomento, decisioni della giurisprudenza (Cassazione civile, 12/04/2002, n. 5226, sez. II. Cassazione civile, 07/07/1999 n. 7075, sez. II) recentemente richiamate anche in Cass. civ., sez. II 11-05-2009, n. 10796, avrebbero inteso conferire valenza di accettazione dell'eredità alla richiesta di voltura catastale, sul presupposto che la voltura abbia anche effetti civili e non solo fiscali e quindi certifichi (anche) il passaggio di proprietà per successione.*

**In particolare, la predetta Cass. civ. Sez. II, 11/05/2009, n. 10796 (rv. 608105) - P.A. c. Z.G., ritiene che: “L'accettazione tacita di eredità, che si ha quando il chiamato all'eredità compie un atto che presuppone la sua volontà di accettare e che non avrebbe diritto di compiere se non nella qualità di erede, può essere desunta anche dal comportamento del chiamato, che abbia posto in essere una serie di atti incompatibili con la volontà di rinunciare o che siano concludenti e significativi della volontà di accettare; ne consegue che, mentre sono inidonei allo scopo gli atti di natura meramente fiscale, come la denuncia di successione, l'accettazione tacita può essere desunta dal compimento di atti che siano al contempo fiscali e civili, come la voltura catastale, che rileva non solo dal punto di vista tributario, ma anche da quello civile”.**

Adde: Cass. civ. Sez. VI - 2 **Ordinanza**, 21/10/2014, n. 22317 (rv. 632918) - Gaetano e altri c. Condominio Palazzo De Sensi di Lamezia Terme e altri

**Peraltro, il significato di accettazione viene ascritto alla sola richiesta di voltura formulata dal chiamato della cui accettazione si tratta, ma non da altro chiamato alla stessa eredità (Cass. 26 maggio 2014, n. 11638, par. 6.2).**

**Gli aspetti di complessità segnalati possono quindi indurre a sospendere gli adempimenti, per questo aspetto.**

**Come difatti meglio si vedrà in seguito, la richiesta di voltura deve essere effettuata entro 30 giorni dal momento in cui la mutazione nello stato dei beni delle unità già censite si verifica. Il che potrebbe far ritenere che la richiesta di voltura possa essere effettuata dalla persona o ente cui l'eredità si devolve a chiusura dello stato di giacenza. In questo senso deporrebbe anche la modulistica, la quale è strutturata per segnalare la «mutazione» fra un dante causa ed un avente causa definiti (la Circ. Ag. Territorio n. 3/2006 dell'11 aprile 2006 conferma da parte sua che le mutazioni debbono essere dichiarate entro 30 giorni dal momento in cui esse si sono verificate e, in effetti, la mutazione si verifica solo quando dal de cuius vi sia passaggio ad un erede a chiusura della procedura di giacenza).**

## **5. DICHIARAZIONE DEI REDDITI PER IL DE CUJUS**

Presentare la dichiarazione dei redditi, per il de cuius, da parte dei chiamati può evidenziare aspetti critici, come emerge dalla seguente massima di Commiss. Trib. I grado Milano, 21/05/1985: **“La dichiarazione dei redditi per un soggetto defunto non è un atto dovuto, così come (i.e.: a differenza del-) la denuncia di successione, ma un atto facoltativo che presuppone l'acquisizione della qualità di erede; essa non è certamente atto conservativo, e pertanto equivoco, ma atto di gestione; ne rileva, su tali basi, la concludenza quale accettazione tacita di eredità”.**

**Con riserva di esaminare i termini speciali per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi da parte del curatore dell'eredità giacente, a valle della sua nomina, si ricorda che, in base al comma 3 dell'art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973, tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro 4 mesi da essa, compreso il termine per presentare la dichiarazione (dei redditi ed irap) e quello per ricorrere contro gli avvisi di accertamento, sono prorogati di 6 mesi in favore degli eredi.**

**Ai fini dell'IVA, salvi i termini speciali per i curatori di eredità giacenti, dei quali si dirà, l'art. 35-bis del d.p.r. n. 633 del 1972 stabilisce che gli obblighi**

**derivanti dall'applicazione del tributo possono essere adempiuti dagli eredi, anche se i relativi termini siano scaduti non oltre 4 mesi prima della data della morte del contribuente, entro 6 mesi da questa data.**

## **6. TRIBUTI LOCALI SUI CESPITI IMMOBILIARI**

### **(i) Precedenti legislativi (I.C.I.)**

**Art. 3 del D. Lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992** (*Soggetti passivi*)

1. Soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'*articolo 1*, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività.

2. Nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

**Art. 10 del medesimo D. Lgs.** (*Versamenti e dichiarazioni*)

1. L'imposta è dovuta dai soggetti indicati nell'*articolo 3* per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde una autonoma obbligazione tributaria.

\* \* \* \* \*

In base a queste disposizioni, si è spesso sostenuto in via di prassi che i chiamati avrebbero acquisito la soggettività passiva di tributo dal giorno del decesso del contribuente, e ciò a prescindere dallo svolgimento di qualsiasi adempimento successorio (come la presentazione della dichiarazione di successione occorrente ai fini del pagamento dell'imposta di successione).

Di contro, fino all'apertura della successione, soggetto passivo di tributo avrebbe dovuto ritenersi il dante causa.

Si sarebbero pertanto potute verificare due ipotesi:

- (a) frazioni di possesso attribuibili al de cuius fra l'ultima scadenza pagata dal dante causa e l'apertura della successione;

(b) frazioni di possesso attribuibili agli eredi dall'apertura della successione in avanti.

In condizioni normali, la prima avrebbe dovuto attribuirsi al de cuius, con pagamento da parte degli eredi, in quanto "coobbligati" (in questi termini, la redazione del mod. F24). Ciò in applicazione della regola sancita dall'art. 65, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, a termini del quale:

"Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa" (7).

La seconda frazione avrebbe invece dovuto attribuirsi agli eredi (8).

La scarsissima giurisprudenza esprime tuttavia una **posizione diversa**.

**Infatti, ad avviso di C.T.R. Lazio 27 febbraio 2007, n. 246, "il soggetto passivo dell'I.C.I. per tutto il periodo intercorrente fra l'apertura della successione e l'accettazione dell'eredità, è indubbiamente il curatore dell'eredità giacente".**

Questa impostazione sembra trovare conferma nell'ulteriore (ed altrettanto scarsa) giurisprudenza che ritenne come l'erede fosse obbligato al pagamento dell'ICI dal momento in cui si aprì la successione, anche se l'accettazione dell'eredità fosse avvenuta successivamente (C.T.P. Foggia n 205 del 27 agosto 2002. In quella sede, pertanto, il Giudice respinse il ricorso dell'erede che eccepiva come negli anni in cui l'I.C.I. non era stata pagata il possesso dei beni ereditari era sotto il controllo degli esecutori testamentari. Venne difatti osservato come l'eventuale mancato pagamento da parte degli esecutori avrebbe potuto al più indurre un'azione di danno a loro carico, soluzione che fa ritenere come vi siano argomenti per affermare che il tributo faccia carico all'amministratore dell'eredità).

Nel predetto sistema, non avrebbe potuto porsi in dubbio né la possibilità che il Comune esercitasse l'azione interrogatoria, né quella che l'Ente richiedesse la nomina di un curatore dell'eredità giacente.

---

(7) Tuttavia, questa disposizione – secondo diversa tesi – non esprime un principio valevole per tutte le imposte essendo circoscritto alle sole imposte sui redditi, senza che questo leda il principio di uguaglianza (Corte Cost. 20 marzo 1985, n. 67).

(8) Al riguardo, si ricorda che ai fini dell'I.C.I., ed ora per l'I.M.U. (e per estensione anche alla TASI) il possesso si considera per l'intero mese se si protrae per un periodo superiore a 15 giorni. Quindi se il decesso è avvenuto entro il 15 del mese, gli eredi devono considerare, ai fini del versamento in nome e per conto proprio, il mese per intero. Se, invece il decesso è avvenuto dopo il 15 del mese il pagamento deve essere fatto (da uno degli eredi) a nome del defunto compreso il mese in cui si è verificato il decesso, indicando nel campo "coobbligato" del modello F24 il codice fiscale dell'erede che esegue il versamento.

Il curatore, difatti, sebbene non nominato fra i soggetti passivi di tributo, avrebbe sicuramente dovuto provvedere ai pagamenti, in adempimento dei doveri di amministrazione caratterizzanti il suo ufficio.

**Si può quindi concludere che gli adempimenti facciano capo al curatore, se ed in quanto abbia assunto le relative funzioni.**

Nel più complesso caso in cui fra l'apertura della successione e la nomina del curatore vi fosse stata la prospettiva che i termini di pagamento potessero scadere prima della nomina del curatore, il chiamato non accettante (né in possesso dei beni ereditari) – che avesse inteso mantenere tale status – in base ai principi dell'art. 460 cod. civ., avrebbe potuto agire come segue:

- (i) procedere al pagamento come atto urgente di amministrazione, non pregiudizievole del suo stato di semplice chiamato,
- (ii) farsi promotore della richiesta di nomina del curatore dell'eredità giacente, se non già fatto da altri,
- (iii) fornire rendiconto al curatore, una volta nominato, in prospettiva di esercitare la rivalsa sul compendio di quanto anticipato, in quanto creditore ereditario (per le somme relative al rateo di pertinenza del de cuius) o come soggetto che addebita al compendio un "peso ereditario" che non gli compete (in quanto chiamato, ma non anche erede) per i ratei a valle dell'apertura della successione <sup>(9)</sup>.

#### **(ii) I.U.C. e quota di essa rappresentata dall'imposta municipale propria**

Lo schema (ed i relativi aspetti controversi) non ha (non hanno) subito mutamenti con il sopravvenire dei tributi in riferimento.

Difatti, l'art. 1 della L. 27 dicembre 2013, n. 147 (testo aggiornato in base alla Legge di stabilità 2016, n. 208 del 2015), stabilì:

639. È istituita l'**imposta unica comunale** (IUC). Essa si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore e l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La IUC si

---

<sup>(9)</sup> Su questo aspetto, si veda **Trib. Trieste, 05/04/2011** (Pa.Gi. e altri c. Pe.Ga. e altri), ad avviso del quale: "Le spese relative al recupero degli esborsi per ICI, TARSU, e per le spese funerarie, rientrano tra i pesi ereditari, ossia tra quegli oneri che sorgono in conseguenza dell'apertura della successione e, pur dovendo essere distinti dai debiti ereditari, gravano sugli eredi per effetto dell'acquisto dell'eredità, concorrendo a costituire il passivo ereditario, che è composto sia dai debiti del defunto sia dai debiti dell'eredità. Ne consegue che colui che ha anticipato tali spese ha diritto di ottenere il rimborso dagli eredi, sempre che non si tratti di spese eccessive sostenute contro la volontà espressa dai medesimi".

compone dell'**imposta** municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, escluse le unità immobiliari destinate ad abitazione principale dal possessore nonché dall'utilizzatore e dal suo nucleo familiare, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, e nella tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

Per parte sua, l'art. 9 del D. Lgs. n. 23 del 2011 (*Applicazione dell'imposta municipale propria*), ha stabilito:

1. Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

2. L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria.

3. I soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al comune per l'anno in corso in due rate di pari importo, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. Resta in ogni caso nella facoltà del contribuente provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno.

(II)

## **7. AZIONE INTERROGATORIA - Procedura ed aspetti specifici**

L'art. 481, cod. civ., dichiara che chiunque vi abbia interesse può chiedere che l'autorità giudiziaria fissi un termine entro il quale il chiamato dichiari se accetta o rinuncia all'eredità. Trascorso tale termine senza che abbia fatto la dichiarazione il chiamato perde il diritto di accettare.

L'azione in parola è strumento potenzialmente in grado di evitare la giacenza di eredità, **laddove permette di stabilire se essa si devolva o meno ai primi chiamati, od**

a quelli di ordine successivo che abbiano accettato in pendenza delle decisioni dei primi chiamati.

### **7.1. Azione interrogatoria su iniziativa dell'Ufficio Finanziario (richiesta alternativa: nomina di un curatore dell'eredità giacente)**

L'esercizio dell'azione interrogatoria è, fra gli altri, consentito anche all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per l'applicazione dell'imposta sulle successioni (identificato, di principio, in base all'art. 6 del D. Lgs. n. 346 del 1990, in quello nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto: si veda anche oltre).

L'art. 36, comma 4, del D. Lgs. n. 346 del 1990, stabilisce, in particolare, come l'Ufficio dell'Agenzia possa chiedere la fissazione di un termine per l'accettazione dell'eredità a norma dell'art. 481, cod. civ., **o la nomina di un curatore dell'eredità giacente a norma dell'art. 528 dello stesso codice.**

In merito a questa seconda alternativa, **Commiss. Trib. Prov. Padova, 19/10/2001, n. 230** (Fall. Lazzarin c. Agenzia entrate), osservò che:

«In caso del fallimento del "de cuius" e di rinuncia dei chiamati all'eredità, deve ritenersi che la successiva notifica dell'accertamento tributario effettuata alla moglie ed ai figli del fallito non sia valida per carenza di legittimazione passiva dei notificati, con l'ulteriore conseguenza che anche la notifica della successiva cartella esattoriale è nulla, perchè la rinuncia all'eredità non opera con riguardo alla sola fase della riscossione, ma tale evento ha effetti immediati anche rispetto all'accertamento di carichi d'imposta dovuti dal "de cuius", e poichè i chiamati all'eredità non succedono nella situazione giuridica ed economica del "de cuius", non possono essere destinatari di atti allo stesso indirizzati; **nel caso in esame l'ufficio avrebbe dovuto individuare altri successibili ed eventualmente attivare la procedura di cui all'art. 528 c.c.** ».

### **7.2. Segue: il procedimento**

L'art. 749, cod. proc. civ. ("Dei procedimenti relativi all'apertura delle successioni") regola il procedimento per la fissazione del termine (e della eventuale proroga).

Di seguito, il testo della disposizione:

*L'istanza per fissazione di un termine entro il quale una persona deve emettere una dichiarazione o compiere un determinato atto, se non è proposta nel corso di un giudizio, si propone con ricorso al tribunale del luogo in cui si è aperta la successione [c.c. 456].*



*Il giudice fissa con decreto l'udienza di comparizione del ricorrente e della persona alla quale il termine deve essere imposto e stabilisce il termine entro il quale il ricorso e il decreto debbono essere notificati [c.p.c. 137], a cura del ricorrente alla persona stessa.*

*Il giudice provvede con ordinanza, contro la quale è ammesso reclamo al tribunale in composizione collegiale a norma dell'articolo 739. Il collegio, del quale non può far parte il giudice che ha emesso il provvedimento reclamato, provvede con ordinanza non impugnabile in camera di consiglio [c.p.c. 737], previa audizione degli interessati a norma del comma precedente.*

*Le stesse forme si osservano per chiedere la proroga di un termine stabilito dalla legge. La proroga del termine stabilito dal giudice si chiede al giudice stesso.*

In merito, si ricorda che, in base all'art. 152, cod. proc. civ.:

*I termini per il compimento degli atti del processo sono stabiliti dalla legge; **possono essere stabiliti dal giudice anche a pena di decadenza, soltanto se la legge lo permette espressamente.***

*I termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiari espressamente perentori.*

### **7.3. Segue: destinatari dell'azione**

Viene escluso che il curatore dell'eredità giacente possa essere destinatario dell'azione interrogatoria per conto del chiamato.

Pertanto se il chiamato è noto, è a tale persona che deve indirizzarsi l'azione.

Se il chiamato non è noto, la successione si intende devoluta ai chiamati successivi (se a loro volta noti), a norma dell'art. 70, cod. civ., i quali pertanto sono gli unici soggetti legittimati a dichiarare se intendono accettare l'eredità (si veda, in luogo di molti, JANNUZZI, *Manuale della volontaria giurisdizione*, VIII ed., Milano, 2000, p. 618).

L'art. 70, cod. civ., dispone:

*Quando s'apre una successione alla quale sarebbe chiamata in tutto o in parte una persona di cui s'ignora l'esistenza, la successione è devoluta a coloro ai quali sarebbe spettata in mancanza della detta persona salvo il diritto di rappresentazione.*

*Coloro ai quali è devoluta la successione devono innanzi tutto procedere all'inventario dei beni, e devono dare cauzione.*

(III)

**8. EREDITA' GIACENTE**

Una volta nominato (art. 528, cod. civ.), il curatore “è tenuto a procedere all’inventario dell’eredità”, oltre che a compiere le attività ed altre operazioni indicate dal’art. 529, cod. civ.

**(i) Inventario: assoggettamento ad imposta di registro in termine fisso ed in misura fissa (E. 200,00)**

La Ris. Ag. Entrate n. 342/E, del 23 novembre 2007, riprendendo un’impostazione data per i verbali di inventario dei beni dei minori (nella Ris. Agenzia delle entrate n. 126 del 5/6/2003) conferma che il verbale d’inventario redatto dal curatore dell’eredità giacente è atto pubblico non avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale.

Come tale, è soggetto a registrazione in termine fisso con applicazione dell’imposta di registro in misura fissa (attualmente E. 200,00). ai sensi dell’art. 11 della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986.

Si ritiene che anche eventuali sopravvenienze che richiedano una modificazione dell’inventario, con redazione di un supplemento di esso, determinino il prelievo dell’imposta di registro in misura non eccedente quella fissa.

**(ii) Redazione dell’inventario (schema e contenuto)**

**Art. 364, cod. civ.:**

Nell’inventario **si indicano** gli immobili, i mobili, i crediti e i debiti e **si descrivono** le carte, note e scritture relative allo stato attivo e passivo del patrimonio, osservando le formalità stabilite nel codice di procedura civile.

**Art. 775, c.p.c.:**

Il processo verbale d’inventario **contiene:**

1. la descrizione degli immobili, mediante l’indicazione della loro natura, della loro situazione, dei loro confini e dei numeri del catasto e delle mappe censuarie;
2. la descrizione e la stima dei mobili, con la specificazione del peso e del marchio per gli oggetti d’oro e d’argento;
3. l’indicazione della quantità e specie delle monete per il danaro contante;

4. l'indicazione delle altre attività e passività;

5. la descrizione delle carte, scritture e note relative allo stato attivo e passivo, le quali debbono essere firmate in principio e in fine dall'ufficiale precedente. Lo stesso ufficiale deve accertare sommariamente lo stato dei libri e dei registri di commercio, firmarne i fogli, e lineare gli intervalli.

### **(iii) Rapporti dell'inventario con la dichiarazione di successione (mod. 4)**

La dichiarazione di successione deve identificare le attività e le passività rilevanti per la liquidazione dell'imposta (ipotecaria, catastale e) di successione, *secondo le regole allo scopo stabilite nel Capo II del D. lgs. n. 346 del 1990.*

I relativi valori non necessariamente riflettono i valori indicati nell'inventario. Vi è una convergenza solo tendenziale: si consideri l'esempio dei crediti (l'inventario li menziona per il loro valore nominale, mentre in alcuni casi essi concorrono alla formazione della base imponibile per la dichiarazione di successione in base al relativo "valore attuale")<sup>(10)</sup>.

Altra fattispecie riguarda le attività e le passività delle *aziende* cadute in successione.

In merito, **Cass. civ. Sez. V, 19/03/2007, n. 6494, ha osservato:**

“La base imponibile, in caso di caduta in successione di aziende, viene determinata secondo regole specifiche, contenute nell'art. 15 del D. Lgs. n. 346/1990 che prevede criteri di valutazione differenziati a seconda che l'azienda appartenesse ad un piccolo imprenditore oppure ad un imprenditore tenuto alla redazione dell'inventario ai sensi dell'art. 2214 c.c. Nel primo caso, infatti, la base imponibile è costituita dal valore "dei beni e dei diritti che la compongono, [compreso l'avviamento ed: **principio superato: nostra nota**] esclusi i beni indicati nell'art. 12 [beni non compresi

---

<sup>(10)</sup> **Art. 18** del D. Lgs. n. 346 del 1990 *Crediti* (Art. 24 D.P.R. n. 637/1972)

1. La base imponibile, relativamente ai crediti compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo:

a) per i crediti fruttiferi, il loro importo con gli interessi maturati;

b) per i crediti infruttiferi con scadenza dopo almeno un anno dalla data dell'apertura della successione, il loro valore attuale calcolato al saggio legale di interesse [il **D.M. 11 dicembre 2015 fissa questo tasso dal 1° gennaio 2016 al saggio dello 0,20%, in ragione di anno**];

c) per i crediti in natura, il valore dei beni che ne sono oggetto;

d) per il diritto alla liquidazione delle quote di società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e di quelle ad esse equiparate ai fini delle imposte sui redditi, di cui all'art. 2289 del codice civile, il valore delle quote determinato a norma dell'art. 16.

nell'attivo ereditario <sup>(11)</sup>], al netto delle passività risultanti a norma degli articoli da 21 a 23, mentre, nel secondo caso, "si ha riguardo alle attività e alle passività indicate nell'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti successivamente intervenuti e dell'avviamento". Si tratta di due criteri di valutazione del tutto autonomi, basati, il primo, sul valore venale dei beni, in difetto di una loro preesistente ed affidabile valutazione, e, il secondo, sul valore di inventario (sia delle attività che delle passività) e quindi su valori già determinati secondo le regole contabili. Di conseguenza, l'esclusione dal conteggio dei beni di cui all'art. 12 sancita per le piccole imprese (ove più difficile è il discrimine fra i beni aziendali e quelli personali dell'imprenditore) non può essere estesa alle imprese "non piccole"

**Si ricorda che il valore di dichiarazione riguardante partecipazioni in azioni o quote, nonché aziende non include l'avviamento (art. 8, comma 1-bis, del D. Lgs. n. 346). Collegamento con gli artt. 15 e 16.**

In base all'art. 22, comma 2, del D. Lgs. n. 346 del 1990, **i saldi di conto corrente bancario**, da indicare come tali nell'inventario, sono rettificati in aumento per gli addebitamenti dovuti ad assegni od operazioni fatte negli ultimi sei mesi, eccetto le operazioni fatte e gli assegni emessi nell'esercizio di imprese, arti o professioni (e comunque senza tenere conto degli addebitamenti dipendenti da assegni non presentati al pagamento almeno 4 giorni prima dell'apertura della successione: comma 3). Ovviamente, se le poste rappresentano costi ammessi in deduzione come passività, il pagamento effettuato trova riconoscimento.

Di rilievo è altresì la Ris. Ag. Entrate n. 158/E del 17 aprile 2008, in merito al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni da cui partire in caso di rivendite: **vale l'ammontare indicato per l'imposta di successione se il cespite sia stato acquisito dal 3 ottobre 2006 (art. 68, comma 6, del T.U.I.R.), aumentato dell'imposta di successione.**

**(iv) Segue: Inventario e presunzioni di esistenza nell'asse di gioielli, denaro contante e mobilia <sup>(12)</sup>**

---

<sup>(11)</sup> Esempio: crediti contestati giudizialmente al momento dell'apertura della successione.

<sup>(12)</sup> **Dichiarazione di successione in assenza di inventario dei beni mobili etc.:**

**Cass. civ. Sez. V Sent., 25/02/2008, n. 4751 (rv. 602014):** In tema di imposta di successione, l'art. 9, comma 2, del d.lgs 31 ottobre 1990, n. 346 - che prevede che il denaro, i gioielli e la mobilia si presumono compresi nell'attivo ereditario per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore - deve essere interpretato nel senso che il valore presunto di tali beni comprenda **anche quanto eventualmente dichiarato dal contribuente, con la conseguenza che è illegittima la pretesa del fisco di calcolare la percentuale presuntiva del dieci per cento sull'attivo ereditario, dopo avere aggiunto il valore dichiarato dall'erede per denaro, gioielli e mobilia.** In presenza, pertanto, di un valore dichiarato inferiore a quello presunto,

L'art. 9, comma 2, del D. Lgs. n. 346 del 1990, stabilisce:

“2. Si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto **imponibile** dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore, **salvo che da inventario analitico redatto a norma degli articoli 769 e seguenti del codice di procedura civile non ne risulti l'esistenza per un importo diverso.**”

**Poiché l'inventario che il curatore deve redigere nel termine assegnatogli dal Giudice deve formarsi ai sensi dei ricordati artt. 769 ss., c.p.c.** (art. 484, comma 2, e 531, cod. civ.), tale inventario che menzioni beni siffatti darà quindi la misura analitica (“a favore” od eventualmente “a sfavore”, rispetto alla soglia del 10%) del relativo concorso di detti beni alla formazione della base imponibile.

#### (v) Giurisprudenza

**Le massime di cui oltre, sebbene espresse con riferimento alla redazione d'inventario da parte di un notaio o del cancelliere, in caso di giacenza dell'eredità, debbono essere ricondotte all'azione del curatore, tenuto a redigere l'inventario.**

**(sulla modalità di superamento della presunzione del 10%)**

**Cass. civ., Sez. V, 24/05/2013, n. 12935**

In tema di imposta sulle successioni, la presunzione posta dall'art. 9, comma 2, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, secondo il quale "si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore, salvo che da inventario analitico ... non ne risulti l'esistenza per un importo diverso", può essere vinta **solo se l'inventario ivi previsto sia redatto "post mortem" in conformità agli artt. 769 e seguenti cod. proc. civ.**, e cioè se esso risponda ai requisiti di validità formale e sostanziale fissati dal codice, essendo

---

l'imposta principale di successione deve essere sempre calcolata, per quanto riguarda i beni mobili, sul valore presunto, mentre l'imposta complementare [per l'ipotesi in cui l'imposta principale sia stata per avventura calcolata sul dichiarato, inferiore al predetto 10%: nostra nota] deve essere liquidata sulla differenza tra valore presunto e quello dichiarato. (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Trento, 23 Gennaio 2002).

In altri termini (massima alternativa, semplificata): La presunzione posta dall'art. 9, comma 2, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, secondo cui "si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario" non si calcola sul valore dei beni mobili dichiarati senza procedere a formale inventario, mentre tale valore deve invece essere defalcato dal 10% presunto in base al valore degli altri beni.

lo scopo della norma evitare il facile occultamento di detti beni; tale presunzione, pertanto, non può ritenersi superata nel caso in cui l'inventario sia eretto, come nella specie, in sede di procedimento d'interdizione prima del decesso del "de cuius". (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Roma, 27/03/2007)

**(denaro gioielli e mobilia di pertinenza di terzi, presso il defunto)**

**Cass. civ. Sez. V Sent., 14/03/2007, n. 5974**

F.A. c. Amministrazione delle Finanze dello Stato

In tema di imposta sulle successioni, la presunzione posta dall'art. 9, comma 2, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, secondo il quale "si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore, salvo che da inventario analitico ... non ne risulti l'esistenza per un importo diverso", può essere vinta solo se l'inventario ivi previsto sia redatto in conformità agli artt. 769 e seguenti cod. proc. civ., e cioè se esso risponda ai requisiti di validità formale e sostanziale fissati dal codice. Ciò in quanto, atteso che per l'applicazione dell'imposta presupposto indefettibile resta sempre l'appartenenza dei beni al patrimonio del defunto, la norma dell'art. 9, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990, **con la presunzione da essa istituita, va correlata a denaro, gioielli e mobilia che risultino di diretta pertinenza del defunto.** (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Torino, 23 Gennaio 2001): **pertanto, non rilevano i beni di terzi presso il defunto.**

**Base di calcolo del 10%**

**(asse al netto della quota esente)**

**Cass. civ. Sez. V, 11/04/2011, n. 8191**

Agenzia Entrate c. Volonte' e altri

In tema di imposta sulle successioni, si considerano parte dell'attivo, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 (come sostituito dall'art. 5 della legge 17 dicembre 1986, n. 880, applicabile "ratione temporis"), denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore complessivo netto dell'asse ereditario, detratto un ammontare pari a quello degli scaglioni non assoggettabili a imposta, anche se dichiarati per un importo minore, salvo che siano dichiarati e analiticamente indicati in inventario per il minore importo idoneamente dimostrato, ed il valore dell'asse ereditario netto, su cui calcolare la predetta percentuale, è quello che risulta all'esito della previa sottrazione della quota esente, secondo una nozione di valore tassabile che trova altresì conferma nell'omologo art. 9 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, che ha riguardo al valore globale netto **imponibile** dell'asse ereditario e,

dunque, esclude in detto calcolo la quota esente. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Milano, 24/05/2005).

**(asse al netto dei legati)**

**Commiss. Trib. Prov. Emilia-Romagna Bologna Sez. XII, 23/03/2011**

Do.Ug. c. Ag. Entrate Direzione Provinciale Bologna

Se al fine del calcolo della percentuale del 10% relativa alla presunzione dell'appartenenza all'attivo dell'asse ereditario di gioielli e mobilia ex art. 9 co. 2 D.Lgs. 346/90, occorre far riferimento al valore globale netto dell'asse ereditario, si deve assumere il valore dei beni ereditati al netto dei legati.

**(completezza dell'inventario, quale condizione di superamento della presunzione)**

**Cass. civ. Sez. V, 23/03/2011, n. 6612**

Ministero dell'Economia c. M.C.C.

Per vincere la presunzione di esistenza nell'attivo ereditario di denaro, gioielli e mobilia per un importo pari al dieci per cento del valore globale dell'asse cui all'art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 346/1990 l'inventario deve essere strumentale all'accettazione beneficiata dell'eredità e valido sia sostanzialmente che formalmente: deve quindi essere completo, e cioè comprendere tutti i beni facenti parte dell'attivo ereditario, e redatto secondo il regime formale previsto in via generale dall'art. 769 c.p.c. e art. 192 disp.att.c.p.c.

**(inventario – valenza probatoria in caso di dichiarazione tardiva)**

**Cass. civ. Sez. V, 26/02/2009, n. 4626**

F.D. c. Ministero dell'Economia e Delle Finanze

In tema d'imposta di successione, la presentazione dell'inventario prescritto dall'art.9, secondo comma, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n.346, oltre il termine fissato dall'art.31 del medesimo d.lgs., non inficia la sua valenza probatoria; infatti, il termine di sei [or aun anno] mesi dalla data di apertura della successione per presentare la dichiarazione di successione e gli allegati, non è previsto espressamente dalla legge come perentorio, nè può ritenersi tale, non essendo sanzionata specificamente la sua inosservanza, ma solo l'omissione della dichiarazione, ed essendo, anzi, previsto dall'art.33 del d.lgs. citato che essa possa essere presentata anche dopo la scadenza del termine, purchè prima della notifica dell'accertamento d'ufficio; è, quindi, consentita la regolarizzazione della dichiarazione, se questa sia stata presentata prima dell'accertamento, anche se la documentazione non sia stata interamente prodotta, ma

sia stata richiesta, entro la stessa data. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Bologna, 15/06/2004).

### **(inventario e sigillazione preventiva)**

**Cass. civ. Sez. V, 07/07/2006, n. 15532**

Amministrazione delle Finanze c. GA.MO.

In tema di imposta di successione, l'osservanza delle forme e dei termini per la redazione dell'inventario prescritto dall'art. 9, comma secondo, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, non risponde alla finalità di limitare la responsabilità patrimoniale degli eredi per i debiti del "de cuius", ma a quella di fissare un sistema probatorio per la ricostruzione della consistenza dell'eredità devoluta: avuto riguardo a tale esigenza, nonché all'esplicito richiamo degli artt. 769 e ss. cod. proc. civ. da parte della norma in esame, l'inventario, per poter vincere la presunzione di esistenza di denaro, gioielli e mobilia nell'attivo ereditario, dev'essere quindi valido sostanzialmente e formalmente, e cioè dev'essere completo (ossia comprendere realmente tutti i beni facenti parte dell'attivo relitto), nonchè redatto secondo il regime formale dettato in via generale per tutti gli inventari, ed in particolare per quelli del corrispondente tipo, onde quello afferente all'accettazione beneficiata dell'eredità dev'essere stato preceduto dall'adempimento della preventiva sigillazione, ***quando questa sia prescritta a pena d'invalidità dell'inventario*** <sup>(13)</sup>.

**Più restrittiva Cass. civ. Sez. V, 10/04/2006, n. 8345**, C.R. c. Amministrazione Finanziaria dello Stato, la quale pretende sempre la preventiva sigillazione:

In tema d'imposta di successione, la presunzione di cui all'art. 9, secondo comma, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, trovando fondamento nella facile occultabilità di denaro contante, gioielli e mobilia, normalmente presenti nel patrimonio di ogni individuo, in tanto può essere superata dall'inventario redatto ai sensi degli artt. 769 e ss. cod. proc. civ., in quanto quest'ultimo rappresenti, per quanto possibile, la situazione reale esistente al momento dell'apertura della successione, e quindi costituisca il momento conclusivo di un procedimento volto a garantire innanzitutto che la consistenza del patrimonio del "de cuius" non subisca alterazioni; a tal fine, non è pertanto sufficiente che l'inventario sia stato redatto da un notaio o da un cancelliere, cioè da un pubblico ufficiale abilitato ad attribuire certezza in ordine ai beni rinvenuti ed attendibilità alla loro valutazione, ***ma occorre anche l'osservanza del procedimento descritto negli artt. 752 - 777 cod. proc. civ., il quale garantisce, attraverso l'apposizione dei sigilli, che i beni inventariati esauriscano quelli posseduti dal "de cuius"***.

---

<sup>13</sup> ) Es. art. 705, cod. civ. (sigilli richiesti dall'esecutore in presenza di chiamati che siano minori, assenti, interdetti, o persone giuridiche).



**(vi) Sanzioni pecuniarie amministrative e debiti ereditari**

**L'art. 8 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472** (*Intrasmissibilità della sanzione agli eredi*), stabilisce, con riferimento alle sanzioni tributarie amministrative:

“1. L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi”.

In giurisprudenza si precisa (**Cass. civ. Sez. V, 3 ottobre 2006, n. 21326**):

«In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la sostituzione delle soprattasse (e delle pene pecuniarie) con sanzioni pecuniarie di uguale importo, disposta dall'art. 26, comma primo, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, comporta che le soprattasse sono divenute sanzioni a tutti gli effetti, con la conseguenza che anche ad esse deve ritenersi applicabile il nuovo regime delle sanzioni, ivi compreso il principio di intrasmissibilità agli eredi, previsto dall'art. 8 del d.lgs. n. 472 cit. Tale principio rappresenta a sua volta un corollario del principio della responsabilità personale, codificato dall'art. 2 del medesimo decreto, il quale, ai sensi dell'art. 25, si applica anche ai giudizi in corso alla data di entrata in vigore della nuova disciplina, **con il solo limite rappresentato dalla eventuale definitività dell'irrogazione della sanzione.** (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Roma, 23 Novembre 1999)».

Di conseguenza, le sanzioni dette, irrogate a titolo definitivo, sono debiti ereditari (**da rilevare come tali da parte del curatore dell'eredità giacente in sede di inventario**), mentre quelle per illeciti non ancora contestati o contestati, ma senza approdo ad un provvedimento definitivo di irrogazione, divenuto tale entro l'apertura della successione, si estinguono.

**(vii) Accettazione di delazione ereditaria (art. 479, cod. civ.)**

L'art. 479, cod. civ. stabilisce:

**“”” *Trasmissione del diritto di accettazione.***

*Se il chiamato all'eredità muore senza averla accettata, il diritto di accettarla si trasmette agli eredi.*

*Se questi non sono d'accordo per accettare o rinunciare, colui che accetta l'eredità acquista tutti i diritti e soggiace a tutti i pesi ereditari, mentre vi rimane estraneo chi ha rinunciato.*

*La rinuncia all'eredità propria del trasmittente include rinuncia all'eredità che al medesimo è devoluta “””.*

In linea di principio, l'art. 782, comma 2, c.p.c., stabilisce:

“L'amministrazione del curatore si svolge sotto la vigilanza del giudice. Questi, quando lo crede opportuno, può prefiggere, con decreto, termini per la presentazione dei conti della gestione, e può in ogni tempo revocare o sostituire il curatore.

Gli atti del curatore che eccedono l'ordinaria amministrazione debbono essere autorizzati dal giudice”.

**Secondo la dottrina <sup>(14)</sup>, peraltro, al curatore dell'eredità giacente sarebbe precluso il diritto di accettare eredità cui il defunto era stato chiamato, ma da lui non accettata e pertanto devoluta per via di trasmissione ereditaria al chiamato. Il relativo potere è difatti riservato dall'art. 479, comma 1, cod. civ., agli eredi del defunto non accettante.**

Alla stessa conclusione negativa si deve giungere per la rinuncia e per la petizione di eredità, trattandosi di atti che può compiere solo il chiamato all'eredità.

*In sede fiscale, è stato tuttavia stabilito:*

**Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 09/10/2014, n. 21394 (rv. 632358)**

Agenzia delle Entrate c. Leone

In tema di imposta sulle successioni, presupposto dell'imposizione tributaria è la chiamata all'eredità e non già l'accettazione. Ne consegue che, allorché la successione riguardi anche l'eredità devoluta al dante causa e da costui non ancora accettata, l'erede è tenuto al pagamento dell'imposta anche relativamente alla successione apertasi in precedenza a favore del suo autore, la cui delazione sia stata a lui trasmessa ai sensi dell'art. 479 cod. civ. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Palermo, 17/05/2012)

Di conseguenza, il curatore che dovesse rendere la dichiarazione di successione (in quanto in ipotesi già non presentata dai chiamati non accettanti) immetterà nella dichiarazione di successione anche il compendio rispetto cui è stato trasmesso il diritto di accettazione, assumendo come “erede”, per il calcolo dell'imposta, il primo chiamato all'eredità di colui che morì senza aver accettato l'eredità devolutagli <sup>(15)</sup>.

---

<sup>(14)</sup> JANNUZZI, *cit.*, ed ivi precedenti conformi, p. 617.

<sup>(15)</sup> **Cass. civ. Sez. II, 07/07/1999, n. 7075** (Musso c. Musso e altri): “La facoltà di accettazione tacita dell'eredità spetta anche agli eredi del chiamato all'eredità il quale sia deceduto prima di averla accettata; infatti, ai sensi dell'art. 479 c.c., la delazione resta identica nel passaggio dal chiamato al suo erede e pertanto questi, oltre ad accettare l'eredità così come poteva accettarla il suo autore, può compiere, rispetto all'eredità, il cui diritto di accettare gli viene trasmesso, tutti gli atti spettanti al primo chiamato”. **Cass. civ. Sez. I, 28/10/1995, n. 11320** (Ferin e Francois e altri c. Min. fin. e D.): “ Ai fini dell'imposta sulle successioni, nel

**(viii) Eredità giacente indotta da limiti ai poteri del curatore dell'eredità giacente**

Ferma la soluzione fiscale di cui si è detto (i compensi si sommano), il compendio del quale è stato trasmesso il diritto di accettazione non esercitato potrebbe a sua volta essere oggetto di giacenza, finchè non si risolve la giacenza del compendio di cui tale diritto faccia parte.

Possono quindi esservi effetti sugli adempimenti fiscali (ad esempio: qualora il compendio rispetto cui il diritto di accettazione non fu esercitato contenesse un'azienda, con propria posizione I.V.A., di cui dovesse condursi l'esercizio provvisorio, o portare a compimento la liquidazione).

**(ix) Dichiarazione di successione, come strumento per lo svincolo di crediti, somme e valori (richiesta del c.d. mod. 240, in allegato alla dichiarazione di successione) <sup>(16)</sup>**

La normativa di riferimento è contenuta nelle disposizioni che regolano i c.d. "divieti ed obblighi a carico di terzi" (art. 48 del D. Lgs. n. 346 del 1990)

“””

...

2. Gli impiegati dello Stato e degli enti pubblici territoriali ed i pubblici ufficiali, con esclusione dei giudici e degli arbitri, non possono compiere atti relativi a trasferimenti 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 dell'intervenuto accertamento d'ufficio, e non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di presentare la dichiarazione. I giudici e gli arbitri devono comunicare all'ufficio del registro competente, entro quindici giorni, le notizie relative a trasferimenti per causa di morte apprese in base agli atti del processo.

---

vigore del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 637 (come già nella vigenza del r.d. 30 dicembre 1923 n. 3270 e, da ultimo, poi, del t.u. 31 ottobre 1990 n. 346), deve ritenersi acquisito il principio per cui la delazione determina per se stessa (diversamente che agli effetti civilistici) l'acquisto dell'eredità. Pertanto, anche in caso di trasmissione della delazione ex art. 479 c.c., a favore dell'erede del chiamato, morto prima di accettare l'eredità devolutagli, la fattispecie successoria si considera perfezionata sul piano tributario, **anche in ordine alla precedente devoluzione per cui è dovuto, anche su questa, il correlato tributo da parte del secondo chiamato.**

<sup>(16)</sup> V. MASONI, *Guida alla volontaria giurisdizione*, Milano, 2011, p. 206.

3. I debitori del defunto ed i detentori di beni che gli appartenevano non possono pagare le somme dovute o consegnare i beni detenuti agli eredi, ai legatari e ai loro aventi causa, 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 crediti e dei beni suddetti, 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. I debitori del defunto devono comunicare per lettera raccomandata all'ufficio del registro competente, entro dieci giorni, l'avvenuto pagamento dei crediti di cui all'**art. 12**, lettere d) ed e).

4. Le aziende e gli istituti di credito, 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.

**(x) Apertura di cassette di sicurezza**

Segue da art. 48 cit.:

“”

...

6. Le cassette di sicurezza non possono essere aperte dai concessionari, prima che gli stessi abbiano apposto la loro firma, con l'indicazione della data e dell'ora dell'apertura, su apposito registro tenuto dai concedenti in forma cronologica e senza fogli o spazi bianchi e abbiano dichiarato per iscritto sul registro stesso che le eventuali altre persone aventi facoltà di aprirle sono tuttora in vita. Le cassette di sicurezza, dopo la morte del concessionario o di uno dei concessionari, possono essere aperte solo alla presenza di un funzionario dell'Amministrazione finanziaria o di un notaio, che redige l'inventario del contenuto, previa comunicazione da parte del concedente all'ufficio del registro, nella cui circoscrizione deve essere redatto l'inventario, del giorno e dell'ora dell'apertura.

7. Le disposizioni del comma 6 si applicano anche nel caso di armadi, casseforti, borse, valige, plichi e pacchi chiusi depositati presso banche o altri soggetti che esercitano tale servizio.

\* \* \* \* \*

Rispetto a tale normativa, è sempre opportuno guardare alla prassi, in quanto, ad esempio, lo svincolo delle somme se ed in quanto si dia prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione di successione è riferita a rapporti con eredi, legatari e loro aventi causa: quindi, potrebbe non ritenersi strettamente necessaria, qualora il curatore – dando idonea prova dell'assunzione delle proprie funzioni – richieda lo svincolo.

Per converso, ove si debbano aprire cassette di sicurezza, anche il curatore appare sottoposto alla procedura di cui si è detto.

## 9. CODICE FISCALE DELL'EREDITA' GIACENTE?

Il curatore ha l'esigenza pratica di concentrare le liquidità di cassa del compendio (originaria e, o derivante da smobilizzi) in forma separata, anche ai successivi fini di rendiconto.

**Sebbene l'eredità giacente non sia una persona giuridica, la modulistica fa comprendere come alla stessa sia attribuibile un codice fiscale, che verrà utilizzato - ad esempio - per l'apertura del conto di cassa della gestione e, (si afferma) nella dottrina pratica, anche per effettuare la denuncia di successione e le volture catastali al nome dell'eredità giacente (MASONI, *Guida alla volontaria giurisdizione*, Milano, 2011, p. 205). Ma si veda oltre.**

**Si veda il mod. AA5/6** (soggetti diversi dalle persone fisiche).

Le relative istruzioni evidenziano come detto modello sia riservato ai “soggetti” diversi dalle persone fisiche, non obbligati alla dichiarazione di inizio attività ai fini dell'IVA (v. Premessa). La richiesta di codice fiscale è sottoscritta da chi lo chiede per l'e.g., con indicazione del codice fiscale del richiedente (in ipotesi il curatore).

Al par. “Soggetto d'imposta”, si specifica come occorra indicare la natura giuridica del soggetto per cui il codice si richiede, identificando tale soggetto in base ad apposita tabella di codici (Tabella generale di classificazione natura giuridica).

Fra tali codici, il n. 13 nomina le altre organizzazioni di persone **“o” di beni** senza personalità giuridica, escluse le comunioni <sup>(17)</sup>.

---

<sup>(17)</sup> In altri termini, il compendio è riguardato come un'organizzazione patrimoniale autonoma, anche se non dotata di personalità giuridica. In alcune Convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, l'eredità giacente è oggetto di specifica considerazione (si veda la Convenzione Italia-Regno Unito di Gran Bretagna del 21 ottobre 1988, resa esecutiva in Italia con la L. 5 novembre 1990, n. 329, sub art. 22, § 1; nonché

Nel quadro C, riservato al rappresentante, compare il codice di carica “2”, riservato fra gli altri ai curatori di eredità giacenti ed agli amministratori di eredità devolute sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito.

Questa terminologia, che richiama specificamente i compendi patrimoniali soggetti alle regole dell’eredità giacente (art. 187, comma 2, del T.U.I.R.), **unitamente al fatto che lo stesso modulo è destinato ad attribuire il codice fiscale a compendi patrimoniali non aventi soggettività passiva di IVA (condomini)**, fa concludere che esso sia anche deputato ad attribuire il codice fiscale all’eredità giacente (che non è, come tale, evidentemente una persona fisica).

Il codice fiscale così ottenuto non appare peraltro utilizzabile per la presentazione della dichiarazione di successione o per le dichiarazioni fiscali (redditi e I.V.A.) che dovesse fare il curatore in pendenza della procedura, poiché la modulistica e le istruzioni emanate per la compilazione dei modelli fanno riferimento al codice fiscale (e partita I.V.A., ove del caso) del defunto.

Ai fini dell’I.V.A. sarà dovuta: (i) **una dichiarazione di variazione di dati** per rappresentare la giacenza d’eredità, con utilizzazione del mod. **AA9/12** - Imprese individuali e lavoratori autonomi, cui farà seguito - a tempo debito, (ii) **la dichiarazione di cessazione dell’attività**, a conclusione delle operazioni di liquidazione aziendale o di cessione dell’azienda caduta in successione, senza prosecuzione di attività. **Verrà utilizzato invece il mod. AA4/8 per la cessazione del codice fiscale del de cuius, (è a ritenere) a chiusura della giacenza.**

(IV)

## **10.SCHEMA GENERALE degli ADEMPIMENTI (con particolare riguardo ai curatori delle eredità giacenti)**

### **10.1. Dichiarazione di successione (D. Lgs. n. 346 del 1990) – Liquidazione, salvo riliquidazione (dichiarazione sostitutiva o integrativa)**

Ci si concentra particolarmente sull’imposta di successione, non senza ricordare che contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione debbono essere state versate le imposte ipotecarie e catastali, la tassa ipotecaria, l’imposta di bollo e i tributi speciali <sup>(18)</sup>, con allegazione delle relative ricevute.

---

**la Convenzione con gli USA del 25 agosto 1999, resa esecutiva con la L. 3 marzo 2009, n. 20, il cui art. 3, § 1, lett. a), include i patrimoni ereditari (estates) fra le “persone”, cui si può applicare il Trattato ai fini reddituali.**

<sup>(18)</sup> Si ricorda che, indicando gli estremi dei cespiti immobiliari caduti in successione nella dichiarazione di successione (senza obbligo di allegarne gli estratti catastali: cfr. la Ris. Ag. Entrate 13 febbraio 2013, n.

Il pagamento delle imposte ipotecarie e catastali è adempimento correlato alla presentazione della dichiarazione di successione, ma non implica anche che debbano presentarsi le richieste di voltura catastale, **il cui termine (30 giorni) decorre dall'evento che determina il c.d. "mutamento" del catasto (espressione che quindi appare potersi ricondurre alla chiusura del procedimento di giacenza)** <sup>(19)</sup>.

Si ricorda che, anche tenuto conto di quanto prevede l'art. 148 del D. Lgs. sulle spese di giustizia (n. 115 del 2002) <sup>(20)</sup>, non è prevista la possibilità di pagamento mediante

---

11/E), gli enti locali sono di norma in grado di identificare la vicenda successoria ed aggiornare i propri ruoli, in base all'art. 15, comma 2, della L. n. 383 del 2001, il quale stabilisce:

*“(Disposizioni di attuazione e di semplificazione)*

1. In attesa della emanazione dei decreti previsti dall'articolo 69, commi 8 e 11, della legge 21 novembre 2000, n. 342, la dichiarazione di successione, con l'indicazione degli immobili e dei diritti immobiliari oggetto di successione, è presentata secondo le modalità stabilite dagli articoli 28 e seguenti del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

2. Per gli immobili inclusi nella dichiarazione di successione l'erede ed i legatari non sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI). L'ufficio presso il quale è presentata la dichiarazione di successione ne trasmette una copia a ciascun comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili.

3. Nel caso in cui il defunto era residente all'estero, l'ufficio finanziario competente a ricevere la dichiarazione di successione è quello nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana; se quest'ultima non è conosciuta, l'ufficio competente è quello di Roma.”.

**Le istruzioni al mod. di dichiarazione IMU evidenziano tuttavia la necessità di rendere tale dichiarazione (entro 90 gg. dalla data in cui sono intervenute variazioni rilevanti ai fini del tributo) in tutte le fattispecie nelle quali non è possibile avere immediata evidenza del mutamento di titolarità e tale è quindi il caso dell'eredità giacente.** Analogamente è a dirsi agli effetti della TASI, su cui si veda la Ris. 3/DF/2015 del 25 marzo 2015, in merito all'annunciato varo di un modello uniforme (attualmente circoscritto ad IMU.TASI Enti NC, per le esenzioni di settore). La Ris. del DF, 3 giugno 2015, n. 17785, ha precisato potersi utilizzare il mod. IMU.

<sup>(19)</sup> Un'eventuale vendita di beni immobili ereditari in pendenza della procedura è invece gestibile, potendosi effettuare una voltura per mutamento a carico del de cuius ed a favore dell'acquirente dalla procedura.

<sup>(20)</sup>

## **Titolo II** **Eredità giacente attivata d'ufficio**

### **ART. 148 (L)** **(Prenotazioni a debito, anticipazioni e recupero delle spese)**

---

1. Nella procedura dell'eredità giacente attivata d'ufficio alcune spese sono prenotate a debito, altre sono anticipate dall'erario.

2. Sono spese prenotate a debito:

- a) il contributo unificato;
- b) i diritti di copia.

3. Sono spese anticipate dall'erario:

a) le spese di spedizione o l'indennità di trasferta degli ufficiali giudiziari per le notificazioni a richiesta d'ufficio;

b) le indennità e le spese di viaggio spettanti a magistrati e ad appartenenti agli uffici per il compimento di atti del processo fuori della sede in cui si svolge;

c) le spese per gli strumenti di pubblicità dei provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

4. Il magistrato pone le spese della procedura a carico dell'erede, in caso di accettazione successiva; a carico del curatore, nella qualità, se la procedura si conclude senza che intervenga accettazione.

**Comparativamente, per la procedura fallimentare si dispone:**

## **Titolo I Procedura fallimentare**

### **ART. 146 (L) (Prenotazioni a debito, anticipazioni e recupero delle spese)**

1. Nella procedura fallimentare, che è la procedura dalla sentenza dichiarativa di fallimento alla chiusura, se tra i beni compresi nel fallimento non vi è denaro per gli atti richiesti dalla legge, alcune spese sono prenotate a debito, altre sono anticipate dall'erario.

2. Sono spese prenotate a debito:

a) l'imposta di registro ai sensi dell'articolo 59, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;

b) l'imposta ipotecaria e l'imposta catastale ai sensi dell'articolo 16, comma 1, lettera e), del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347;

c) il contributo unificato;

d) i diritti di copia.

3. Sono spese anticipate dall'erario:



“iscrizione a debito”. Il che può determinare aspetti di complessità, qualora nell’asse non vi sia denaro ereditario (il tema è comune alle imposte cicliche di tipo immobiliare, quale l’IMU).

Sulla presentazione della dichiarazione di successione, dispone l’art. 27 del D. Lgs. n. 346 del 1990, in base al quale:

1. La successione deve essere dichiarata all'ufficio del registro [ora: Ufficio dell’Agenzia delle Entrate], a norma degli *articoli da 28 a 30*, **nel termine stabilito dall'art. 31 (v. *il par. successivo*)**.

2. L'imposta è liquidata dall'ufficio (<sup>21</sup>) in base alla dichiarazione della successione, a norma dell'*art. 33*, **ed è nuovamente liquidata, a norma dello stesso articolo, in caso di successiva presentazione di dichiarazione sostitutiva o integrativa di cui all'art. 28, comma 6 (<sup>22</sup>)**.

---

a) le spese di spedizione o l'indennità di trasferta degli ufficiali giudiziari per le notificazioni a richiesta d'ufficio;

b) le indennità e le spese di viaggio spettanti a magistrati e ad appartenenti agli uffici per il compimento di atti del processo fuori dalla sede in cui si svolge;

c) le spese ed onorari ad ausiliari del magistrato;

d) le spese per gli strumenti di pubblicità dei provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

4. Le spese prenotate a debito o anticipate sono recuperate, appena vi sono disponibilità liquide, sulle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo.

5. Il giudice delegato assicura il tempestivo recupero.

N.B.: La Corte costituzionale con sentenza 28 aprile 2006, n. 174 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del presente comma nella parte in cui non prevede che sono spese anticipate dall’Erario "*le spese ed onorari*" al curatore.

**(<sup>21</sup>) Tenuto conto degli abbattimenti ex art. 25 del D. lgs. n. 346 del 1990, in caso di precorse successioni apertesi sugli stessi cespiti nei cinque anni precedenti.**

(<sup>22</sup>) 6. Se dopo la presentazione della dichiarazione della successione sopravviene un evento, diverso da quelli indicati all'*art. 13*, comma 4, e dall'erogazione di rimborsi fiscali **che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa**. Si applicano le disposizioni dei commi 1, 3 e 8.

Termine (annuale) di presentazione (art. 31, comma 2, lett. “e”, del D. Lgs. n. 346): “... Il termine decorre: ... 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; ...”.

## 10.2. Soggetti obbligati (il curatore dell'eredità giacente)

In base all'art. 28 del D. lgs. n. 346 del 1990 (obbligo di presentazione da parte dei curatori di eredità giacenti, se ed in quanto la dichiarazione non sia stata presentata dai chiamati nelle more della nomina):

2. Sono obbligati a presentare la dichiarazione: i chiamati all'eredità e i legatari, anche nel caso di apertura della successione per dichiarazione di morte presunta, ovvero i loro rappresentanti legali; gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente; gli amministratori dell'eredità e **i curatori delle eredità giacenti**; gli esecutori testamentari.

Non sembra che il curatore possa esimersi dal presentare la dichiarazione adducendo che i successibili da lui identificati avrebbero potuto esserne esentati (coniuge e parenti in linea retta del defunto, con attivo ereditario non superiore a E. 100.000,00, purchè non includente immobili: art. 28, comma 7, del D. Lgs. n. 246 del 1990). Ciò si argomenta dal fatto che l'omessa dichiarazione è sanzionabile, anche "se non è dovuta imposta" (art. 50, comma 1, del D. Lgs. cit., a termini del quale: "Chi omette di presentare la dichiarazione della successione, quella sostitutiva o la dichiarazione integrativa è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta 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 dal sessanta al centoventi 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**".

## 10.3. Il termine per il curatore predetto

L'art. 31 del D. lgs. n. 346 del 1990 pone la seguente regola generale:

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

Peraltro,

2. Il termine decorre:

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

## 10.4. Coordinamento dei termini (chiamati e curatore)

I chiamati, ancorché non accettanti, sono fra gli obbligati a presentare la dichiarazione entro un anno dall'apertura della successione.

I curatori debbono procedere all'adempimento entro il medesimo termine, **che tuttavia decorre da quando hanno notizia della nomina** (la quale è, per forza, posteriore rispetto alla data di apertura della successione).

*Quid juris* se la nomina interviene oltre l'anno dall'apertura della successione?

Si ritiene che il chiamato che abbia richiesto la nomina del curatore (prudenzialmente entro il termine di un anno dall'apertura della successione, se possibile) ed informato del fatto l'Ufficio Finanziario nella forma prevista (art. 28, comma 5, del D. Lgs. n. 346 del 1990) <sup>(23)</sup>, non avrà obblighi di dichiarazione.

### **10.5. La dichiarazione di successione è emendabile “a favore”, per errori?**

Si premette che **non rientrano nella nozione di sopravvenienza le rettifiche del dichiarato che comportino un minore imponibile (ad esempio: la scoperta di una ulteriore passività: arg. ex art. 28, comma 6, del D. Lgs. n. 346 del 1990).**

Quanto al tema in oggetto, occorre fare riferimento alla Ris. Ag. Entrate 13 gennaio 2012, n. 8/E, la quale in base alla giurisprudenza ritiene che ciò possa avvenire, mediante “dichiarazione sostitutiva a favore”, **entro il termine biennale (art. 27, comma 3, del D. Lgs. n. 346 del 1990)** - successivo al pagamento dell'imposta principale - entro cui l'Ufficio può rettificare la dichiarazione originaria, o quella presentata in fattispecie di “sopravvenienze”.

La giurisprudenza richiamata nella Ris. precisa inoltre che l'inosservanza del termine annuale per la presentazione della dichiarazione (di base, integrativa o sostitutiva “a sfavore”) comporta l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 50 del D. Lgs. n. 346 del 1990 (dal 120% al 240% dell'imposta liquidata o riliquidata dall'Ufficio): **cfr. Cass. 18 novembre 2011, n. 24265 <sup>(24)</sup>.**

---

<sup>(23)</sup> L'art. 28, comma 5, cit. stabilisce:

I chiamati all'eredità e i legatari sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione se, anteriormente alla scadenza del termine stabilito nell'*art. 31*, hanno rinunciato all'eredità o al legato o, non essendo nel possesso di beni ereditari, hanno chiesto la nomina di un curatore dell'eredità a norma dell'art. 528, primo comma, del codice civile, e ne hanno informato per raccomandata l'ufficio del registro, allegando copia autentica della dichiarazione di rinuncia all'eredità o copia dell'istanza di nomina autenticata dal cancelliere [della pretura].

<sup>(24)</sup> La cui massima di base è la seguente:

**“In virtù dei principi costituzionali di capacità contributiva e di buona amministrazione, dei principi di leale collaborazione e buona fede fra contribuente ed Amministrazione finanziaria, la denuncia di successione, similmente alle altre dichiarazioni di natura fiscale, può essere emendata dal**

---

contribuente anche successivamente al decorso del termine di presentazione purché anteriormente alla notificazione di atti impositivi”.

E, in motivazione:

“...Questa Corte, infatti, "con indirizzo ormai consolidato" (tale definito da Cass., trib., 6 agosto 2008 n. 21196, che richiama "sez. un. n. 14088/04; Cass. n. 8972/02") ha condivisibilmente affermato che **"la dichiarazione di successione, come ogni dichiarazione fiscale, può essere ritrattata e modificata, anche dopo la scadenza del termine fissato nel D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 31"** (con la precisazione che l'eventuale "mancata osservanza" di tale termine **"potrà comportare solo l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 50 e ss."**), **"purché prima della notificazione dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta"**: "in tale arco temporale è, fra l'altro, consentito al contribuente correggere la dichiarazione stessa, per adeguarla ai criteri legali di valutazione ed automatica (art. 34, comma 5 e ss., citato D.Lgs.), e l'Ufficio non potrà ignorare la correzione, apportata uniformandosi ai parametri legali, perchè così finirebbe per assoggettare il dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico".

Cfr., altresì, Cass., trib., 25 febbraio 2008, n. 4755, secondo la quale (1) "il contribuente che nel dichiarare il valore di un bene ereditario abbia commesso un errore... può legittimamente chiedere il rimborso dell'eccedenza d'imposta cui lo stesso abbia dato luogo, essendo gli errori del contribuente emendabili, sia in virtù di un principio generale del sistema tributario, secondo cui la dichiarazione non assume valore confessorio e non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria, sia alla luce dei principi costituzionali di capacità contributiva e di buona amministrazione, nonché del principio della collaborazione e della buona fede, che deve improntare i rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente" e (2) "a tale correzione non osta nè l'intervenuta scadenza del termine per la presentazione della denuncia di successione, non avendo detto termine natura decadenziale e non vertendosi nella fattispecie di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 31, comma 3 [**relativa al caso di modificazione della dichiarazione iniziale entro il termine base dall'apertura della successione**], che concerne le modifiche da apportare agli elementi oggettivi e soggettivi della dichiarazione, nè la circostanza che l'Amministrazione abbia provveduto alla liquidazione dell'imposta, mediante avviso non impugnato dal contribuente, il quale vi abbia anzi dato esecuzione, concordando una dilazione e pagando la prima rata"....”.

**Invece, Cass. civ. Sez. V, 20/03/2013, n. 6940 (rv. 625510)**, Gianoncelli c. Agenzia Entrate Sondrio e altri, sostiene che la dichiarazione **tardiva** non è sanzionabile, purché sia presentata prima che l'Ufficio liquidi l'imposta (tesi da cui correttamente la dottrina pratica si dissocia: si veda CISSELLO e MAURO, *Nessuna sanzione per la successione tardiva*, in EUTEKNEInfo del 5 novembre 2013). Come segue:

In tema di imposta di successione, la violazione dell'art. 31 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, a norma del quale - nel testo "ratione temporis" vigente - la denuncia di successione va presentata entro sei mesi dalla apertura della successione, non è più sanzionata specificamente, a meno che non trasmodi in vera e propria omissione, la quale, come si evince dall'art. 33, comma primo, d.lgs. cit., si verifica allorché, scaduto il termine, l'accertamento d'ufficio preceda la dichiarazione del contribuente: l'art. 50 del medesimo d.lgs., come sostituito dall'art. 2, comma primo, lettera d), del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, a far data dal 1° aprile 1998, si limita infatti a sanzionare l'omissione della denuncia, mentre l'art. 52 si riferisce al solo pagamento dell'imposta oltre il termine a tal fine stabilito dall'art. 37. Poiché, inoltre, ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, applicabile anche ai giudizi in corso alla data del 1° aprile 1998, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile, la nuova disciplina sanzionatoria può essere utilmente invocata anche in riferimento alle violazioni

Tale precedente autorizza a ritenere che siano sanzionati anche gli omessi versamenti d'imposta dovuti in sede di presentazione della dichiarazione (le imposte ipotecarie e catastali), a termini della disposizione che ora sostituisce l'abrogato art. 52 del D. Lgs. n. 346 (vale a dire l'art. 13, comma 2, del D. lgs. n. 471 del 1997: sanzione pari al 30% del versamento omesso), salve le contemplate possibilità di ravvedimento <sup>(25)</sup>.

---

commesse anteriormente alla predetta data. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Milano, 15/09/2006).

Si devono quindi distinguere i seguenti casi:

- (i) presentazione nel termine base;
- (ii) modificazione nel termine base;
- (iii) presentazione tardiva, con modificabilità prima che l'Ufficio notifichi atti impositivi, salva la sanzione per la tardività;
- (iv) presentazione di dichiarazione modificativa dell'originaria, quando vi sia mutamento della devoluzione dell'eredità od applicazione dell'imposta in misura maggiore.

<sup>(25)</sup> Su cui si veda l'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997, a termini del quale:

1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai

## 10.6. Moduli di versamento e codici tributo

In vista del 1° aprile, giorno a partire dal quale è possibile pagare tramite modello F24 le somme dovute per la **dichiarazione di successione**, l'Agenzia delle Entrate ha istituito, con la risoluzione n. 16 del 25 marzo 2016, i codici tributo che saranno operativi a partire da tale data.

Si ricorda, infatti, che con provvedimento n. 40892 del 17 marzo, l'Amministrazione finanziaria ha **esteso le modalità di versamento** previste dall'art. 17 del D.Lgs. 241/97 alle somme dovute per la dichiarazione di successione. Dal 1° aprile 2016, dunque, si potranno versare con F24 le imposte sulle successioni, ipotecaria, catastale e di bollo, le tasse ipotecarie, l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e i tributi speciali, oltre ai relativi accessori, interessi e sanzioni, dovuti in relazione alla presentazione della dichiarazione di successione.

---

sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter) e b-quater) si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

[4. Nei casi di omissione o di errore, che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, il ravvedimento esclude l'applicazione della sanzione, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore. ]

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

Il provvedimento è stato emanato in attuazione dell'art. 2 del DM 8 novembre 2011. Si ricorda infine che sino al **31 dicembre 2016** tutti i contribuenti potranno usare l'F23 in alternativa all'F24, mentre dal 1° gennaio 2017 i versamenti dovranno essere effettuati esclusivamente mediante quest'ultimo modello.

La ris. n. 16/2016 istituisce i seguenti “codici tributo”:

- in sede di presentazione della dichiarazione di successione (codici da “1530” a “1537”, anche per sanzione e interessi da ravvedimento);
- a seguito degli avvisi di liquidazione emessi dagli Uffici (codici da “A140” ad “A152”);
- a seguito di definizione per acquiescenza *ex art.* 15 del DLgs. n. 218/1997 o per il pagamento spontaneo delle somme richieste con avvisi di accertamento o di liquidazione emessi dagli Uffici (codici da “A153” ad “A164”);
- a seguito di definizione delle sole sanzioni *ex art.* 17 del DLgs. 472/1997 richieste con avvisi di accertamento o di liquidazione emessi dagli Uffici (codici da “A165” ad “A168”);
- a seguito di accertamento con adesione - DLgs. 218/1997 su avvisi di accertamento o di liquidazione emessi dagli Uffici (codici da “A169” ad “A180”);
- a seguito di conciliazione giudiziale *ex artt.* 48, 48-*bis* e 48-*ter* del DLgs. 546/1992 su avvisi di accertamento o di liquidazione (codici da “A181” ad “A192”).

La risoluzione fornisce anche regole sulle **modalità di compilazione**.

Per quanto riguarda il caso della presentazione della dichiarazione di successione, il modello F24 si predispone per ogni singola dichiarazione. Nella sezione “Contribuente” sono riportati il codice fiscale e i dati anagrafici dell'erede [**da intendersi, in senso fiscale, anche come “chiamato”: nostra nota**]. Il campo “codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare” è valorizzato con il codice fiscale del defunto unitamente al codice “08” istituito dalla stessa ris. n. 16/2016. Tale codice identificativo è da riportare nel campo “codice identificativo”. I codici tributo sono invece esposti nella sezione “Erario”.

#### **10.7. Versamenti tardivi – Una questione specifica, seppur minima, in materia di bollo**

Come detto, sono dovuti - in sede di presentazione della dichiarazione di successione mod 4 - le imposte ipotecarie e catastali, le tasse ipotecarie e **l'imposta di bollo** (calcolata in euro 48,00, in base al n. delle pagine del mod. 4, giusta il disposto dell'art. 1, Tar. Parte I allegata al d.p.r. n. 642 del 1972, più una marca da euro 16,00, per ottenere copia conforme alla dichiarazione di successione): totale Euro 64,00.

In caso di mancato versamento della tassa di bollo, nella prassi si tende ad affermare che la sanzione applicabile per il tardivo versamento sia quella del 30% del tributo (prevista dall'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997), ravvedibile ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997.

L'imposta di bollo mantiene tuttavia ancora un sistema autonomo di sanzioni, nella specie l'art. 25 del D.P.R. n. 642 del 1972, il quale statuisce una sanzione amministrativa dal 100% al 500% del tributo dovuto sin dall'origine.

Posto quindi che l'omesso versamento è ravvedibile ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472, il pagamento dell'imposta di bollo entro trenta giorni dovrebbe comportare il versamento aggiuntivo di una somma pari a 64/10 (euro 6,40, pari in altri termini a 1/10 del minimo contemplato dall'art. 25 cit. e non ad 1/10 della sanzione prevista dall'art. 13 del D. Lgs. n. 471).

Se invece prevalessse la tesi dell'applicazione dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471, la sanzione base sarebbe quella del 30%, da ridursi alla metà, ove il versamento avvenga con un ritardo non superiore a 90 giorni, e da ridursi a 1/10 se il versamento del tributo avviene nei 30 giorni ( $30/10 = 3$  euro).

La modulistica F24 per il pagamento dei tributi correlati alla dichiarazione di successione non scioglie il dubbio, ma si limita a prevedere unicamente il "codice tributo" per il ravvedimento.

### **10.8. Ufficio competente per ricevere la dichiarazione di successione**

**Tale Ufficio si determina in modo indipendente rispetto al foro competente per le cause in materia di successione, come segue:**

**Art. 6** del D. Lgs. n. 346 del 1990 (*Ufficio competente*)

1. Competente per l'applicazione dell'imposta alle successioni è l'ufficio del registro (ora Ufficio Territoriale dell'Agenzia delle Entrate) nella cui circoscrizione era



l'ultima residenza del defunto o, se questa era all'estero o non è nota, l'ufficio del registro (ora Ufficio Territoriale...) di Roma <sup>(26)</sup>).

2. La competenza per l'applicazione dell'imposta alle donazioni è determinata secondo le disposizioni relative all'imposta di registro.

## **11.GIACENZA e SOGGETTIVITA' PASSIVA DI TRIBUTO – RESPONSABILITA' del curatore PER IL PAGAMENTO DELL'IMPOSTA**

L'art. 7 del D. Lgs. n. 346 del 1990 (liquidazione dell'imposta in pendenza di accettazione) stabilisce:

**“4. Fino a quando l'eredità non è stata accettata, o non è stata accettata da tutti i chiamati, l'imposta è determinata considerando come eredi i chiamati che non vi hanno rinunciato”.**

**Ad avviso di Cass. 15 luglio 2009, n. 16428, il curatore - in quanto soggetto obbligato a presentare la dichiarazione - è tenuto, ai sensi dell'art. 36, commi 3 e 4 , del D. Lgs. n. 346 del 1990, al pagamento del relativo tributo, nei limiti del valore dei beni ereditari in suo possesso.**

### **11.1. Solidarietà fra i chiamati per il pagamento dell'imposta – Presenza del curatore - Esclusione**

In base all'art. 36 del D. Lgs. n. 346 del 1990:

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. Si applica l'art. 58 del testo unico sull'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

La presenza del curatore, che si assume fiscalmente possessore dei beni sotto la sua amministrazione elimina la solidarietà fra i chiamati.

Tanto si argomenta da **Cass. n. 16428 del 15 luglio 2009**, ad avviso della quale: **“In tema di imposte di successione, il curatore dell'eredità giacente, in quanto soggetto obbligato, ai sensi dell'art. 28, comma 2, del d.lgs. n. 346 del 1990, alla presentazione della dichiarazione di successione, è tenuto, ai sensi dell'art. 36,**

---

<sup>(26)</sup> Si veda anche la Circ. Ag. Entrate n. 91/E del 18 ottobre 2001. Adde CONS.NAZ.NOTARIATO, Studio n. 194-2009/T.

commi 3 e 4 del d.lgs. n. 346 del 1990, al pagamento del relativo tributo, **nei limiti del valore dei beni ereditari in suo possesso**”.

## **12.FRANCHIGE ED ESONERI**

**In questo contesto, peraltro, il tributo dovrà liquidarsi tenendo conto delle eventuali franchige esistenti (esempio: la franchigia di E. 1 mil., nelle successioni verso chiamati che siano discendenti in linea retta del de cuius, tenuto conto degli impieghi da imputarsi alle donazioni pregresse) e potrebbe quindi non emergere alcuna imposta da versare, se non in presenza di patrimoni di una certa consistenza.**

**L’art. 28, comma 7, del D. Lgs. n. 346 del 1990, dichiara:**

«7. Non vi è obbligo di dichiarazione se l'eredità è devoluta al coniuge e ai parenti in linea retta del defunto e l'**attivo** ereditario ha un valore non superiore a euro centomila e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari, salvo che per effetto di sopravvenienze ereditarie queste condizioni vengano a mancare».

Da ricordare che: “attivo” non significa base imponibile (attività meno passività). Inoltre, l’eventuale mancata dichiarazione in base a questa norma potrebbe creare difficoltà in sede di svincolo di valori (somme di denaro, valori mobiliari) presso debitori, depositari o emittenti, dal momento che la dichiarazione di esonero da dichiarazione, ai fini dello svincolo, può essere resa soltanto dagli “interessati”, che si indentificano negli eredi, legatari ed aventi causa (art. 48, commi 2, 3 e 4). Poiché il curatore non rappresenta tali soggetti, è quindi preferibile che egli presenti la dichiarazione, nei termini a lui riservati, anche se l’entità dell’attivo non avrebbe richiesto l’adempimento.

Da questo sistema si argomenta inoltre che se l’attivo supera i 100.000 Euro, la dichiarazione deve essere presentata nel termine, anche se a causa delle franchige non sia dovuta imposta, come si argomenta dall’art. 50 del D. lgs. cit., in cui viene sanzionata da E. 258,00 a E. 1.032,00 l’omessa dichiarazione, quando l’imposta non sia dovuta.

## **13.DETERMINAZIONE DELL’IMPOSTA E CHIAMATI NON CONOSCIUTI – CASI DI ESENZIONI NON APPLICABILI**

**Come precisa Cass. civ., Sez. V, 20/06/2001, n. 8373 (Monica c. Min. fin.):**

**In tema di imposta sulle successioni, detta imposta deve essere applicata in base alla legge vigente alla data di apertura della successione, che avviene al momento della morte del "de cuius", e non in base a quella vigente al momento della presentazione**

della denuncia di successione (si vedano gli artt. 1 ss. della L. n. 578 del 1993 e D.M. 11 aprile 2008, per l'identificazione del momento della morte).

**Il comma 4 dell'art. 7, prima ricordato, pone un tema specifico sulla liquidazione dell'imposta di successione, quando le ricerche iniziali ed il certificato anagrafico (che si richiede sia prodotto con il ricorso per la nomina del curatore) non consentano di individuare un successibile, ma nemmeno di escluderlo.**

**In tal caso, le ricerche del curatore potrebbero richiedere tempi maggiori del termine assegnatogli per presentare la dichiarazione di successione (adempimento che potrebbe essere pressante, specie ove ciò sia necessario per lo svincolo di somme da impiegarsi nei pagamenti).**

**Sembra pertanto che in questo caso non sia irragionevole immaginare la presentazione di una dichiarazione di successione assumendo di liquidare l'imposta "come se" devoluta allo Stato e quindi senza debito d'imposta, salva la riliquidazione, in base a dichiarazione sostitutiva, ex art. 28, comma 6, del D. lgs. n. 346 del 1990, qualora si identifichino successibili diversi dallo Stato (tale vicenda rientra nella nozione giuridica di sopravvenienza, che non descrive quindi soltanto eventi che comportino l'incremento dell'asse inizialmente dichiarato, ma anche i mutamenti nella delazione, o devoluzione).**

**Dispone, difatti, in merito l'art. 3 del D. Lgs. n. 346 del 1990 (*Trasferimenti non soggetti all'imposta*):**

“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 ...”.

**In alcuni casi, possono insorgere temporanee preclusioni a che siano applicate esenzioni e conseguenti abbattimenti d'imponibile. In questi casi, qualora le condizioni di esenzione sopravvenissero potrebbe procedersi a riliquidazione con rimborso (art. 42, comma 1, ad esempio, in base alle lettere "e" [sopravvenuto**

mutamento della devoluzione ereditaria] e “f” [sopravvenuta spettanza di esenzioni o riduzioni]).

*Esempio: presenza di un'azienda acquisibile da discendenti in linea retta o dal coniuge, con assunzione dell'obbligo di proseguire l'esercizio d'impresa per almeno cinque anni: art. 3, comma 4-ter, del D. Lgs. n. 346 del 1990. Essendo detta assunzione d'obbligo da dichiararsi da parte degli interessati, non vi è modo di rendere equivalente una dichiarazione del curatore, anche tenuto conto che – specie se non si autorizzi l'esercizio provvisorio – vi è l'elevata probabilità che si ricerchino il più celermente possibile occasioni per cedere l'azienda.*

#### **14. PRINCIPIO DELLA LIQUIDAZIONE PROVVISORIA E MUTAMENTO DELLA DEVOLUZIONE**

**Il curatore presenta la dichiarazione di successione in modo che l'imposta, se dovuta, sia calcolata considerando eredi i chiamati che non vi abbiano rinunciato.**

**Se, in pendenza di procedura o a conclusione di essa, vi sia mutamento nell'identificazione dei chiamati, occorre fare riferimento all'art. 28 del D. Lgs. n. 346 del 1990 (Dichiarazione della successione), a termini del quale:**

**... 6. Se dopo la presentazione della dichiarazione della successione sopravviene un evento, diverso da quelli indicati all'art. 13, comma 4, e dall'erogazione di rimborsi fiscali che dà luogo a mutamento della devoluzione dell'eredità o del legato ovvero ad applicazione dell'imposta in misura superiore, i soggetti obbligati, anche se per effetto di tale evento, devono presentare dichiarazione sostitutiva o integrativa. Si applicano le disposizioni dei commi 1, 3 e 8.**

**Il meccanismo descritto ha stretti parallelismi con i metodi di tassazione previsti in caso di istituzioni sotto condizione o a favore di nascituri.**

#### **15. FALLIMENTO DEL DEFUNTO (art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 346 del 1990) - Alcuni collegamenti con la legge fallimentare (R.D. 267 del 1942 e succ. mod., di seguito anche “L.F.”)**

**Sembrano opportuni alcuni raccordi con la legge fallimentare, qualora si apra la successione di un imprenditore individuale esposto a fallimento:**

- (i) pendente alla data di apertura della successione, oppure:**
- (ii) dichiarato dopo tale data.**

**L'art. 10 della L.F. stabilisce (Fallimento dell'imprenditore che ha cessato l'esercizio dell'impresa):**

Gli imprenditori individuali e collettivi possono essere dichiarati falliti **entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese**, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo.

**In caso di impresa individuale o di cancellazione di ufficio degli imprenditori collettivi, è fatta salva la facoltà per il creditore o per il pubblico ministero di dimostrare il momento dell'effettiva cessazione dell'attività da cui decorre il termine del primo comma.**

\* \* \* \*

**Primo caso: Imprenditore dichiarato fallito post mortem, entro un anno dalla cessazione dell'attività (coordinamento fra gli artt. 10 e 11 della L.F.).**

**Art. 11** (*Fallimento dell'imprenditore defunto*)

L'imprenditore defunto può essere dichiarato fallito **quando ricorrono le condizioni stabilite nell'articolo precedente.**

L'erede può chiedere il fallimento del defunto, purché l'eredità non sia già confusa con il suo patrimonio; l'erede che chiede il fallimento del defunto non è soggetto agli obblighi di deposito di cui agli *articoli 14 e 16*, secondo comma, n. 3).

Con la dichiarazione di fallimento cessano di diritto gli effetti della separazione dei beni ottenuta dai creditori del defunto a norma del *codice civile*.

**Secondo caso: Imprenditore dichiarato fallito in vita (nei termini del predetto art. 10, L.F.) e deceduto in pendenza di fallimento**

**Art. 12** (*Morte del fallito*)

Se l'imprenditore muore dopo la dichiarazione di fallimento, **la procedura prosegue nei confronti degli eredi**, anche se hanno accettato con beneficio d'inventario.

Se ci sono più eredi, la procedura prosegue in confronto di quello che è designato come rappresentante. In mancanza di accordo nella designazione del rappresentante entro quindici giorni dalla morte del fallito, la designazione è fatta dal giudice delegato.

**Nel caso previsto dall'art. 528 del codice civile, la procedura prosegue in confronto del curatore dell'eredità giacente** e nel caso previsto dall'art. 641 del codice civile (Istituzione di erede sotto condizione sospensiva) nei confronti dell'amministratore nominato a norma dell'art. 642 dello stesso codice.

Questa disposizione assume quindi nominato il curatore e successivamente dichiarato il fallimento. In questo caso, il curatore potrebbe aver già presentato la dichiarazione di successione (l'eventuale liquidazione dell'imposta si conguaglierà alla chiusura del fallimento: si veda oltre).

## 15.1. DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE, in caso di fallimento <sup>(27)</sup>

### La dichiarazione – Il termine

L'art. 31 del D. Lgs. n. 346 del 1990 (Termine per la presentazione della dichiarazione) stabilisce:

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 dalla data, successiva a quella di apertura della successione, in cui hanno avuto notizia legale della loro nomina;

b) **nel caso di fallimento del defunto in corso alla data dell'apertura della successione o dichiarato entro sei mesi dalla data stessa, dalla data di chiusura del fallimento; ...**

### La base imponibile

L'art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 346 del 1990, dichiara: *“In caso di fallimento del defunto si tiene conto delle sole attività che pervengono agli eredi e ai legatari a seguito della chiusura del fallimento”*.

\* \* \* \*

Dal sistema che precede, si avranno quindi i seguenti casi:

(a) **Fallimento in corso alla data di apertura della successione**: la dichiarazione verrà presentata entro un anno dall'esecutività del decreto che dichiara chiuso il fallimento, ricomprendendo nell'attivo ereditario solo i beni e diritti che residuano dopo detta chiusura;

(b) **Fallimento dichiarato entro i sei mesi dalla morte**: si veda sub (a);

---

<sup>(27)</sup> Si veda C.N.N., Strumenti, voce 0930.

(c) **Fallimento dichiarato dopo i sei mesi dalla morte ma entro l'anno dalla cessazione dell'impresa (che potrebbe coincidere con l'evento morte)**: il caso non è regolato dalla normativa speciale e quindi gli obbligati devono presentare la dichiarazione di successione nei termini ordinari (**per il curatore, vale perciò quanto già precisato in merito**). Se, quindi, alla chiusura del fallimento, la base imponibile sia minore, si farà luogo a rimborso ex art. 42, comma 1, lett. h), a termini del quale sarà rimborsata con gli accessori l'imposta "risultante pagata in più a seguito della chiusura del fallimento dopo la presentazione della dichiarazione di successione" (salva la possibilità di concordare una dichiarazione sostitutiva, se non vi fu ancora liquidazione della prima);

(d) **Fallimento dichiarato dopo la presentazione della dichiarazione di successione**: in base ai residui attivi a chiusura del fallimento, si procederà agli opportuni conguagli.

Esempio di coordinamento dei termini:

**Primo caso (fallimento dichiarato ante mortem)**

Fallimento	Ottobre 2015
Apertura della successione	Febbraio 2016
Chiusura del fallimento	Gennaio 2017
Termine per presentare la dichiarazione di successione, rispetto al residuo restituito dal fallimento	Gennaio 2018

**Secondo caso (fallimento dichiarato post mortem dopo sei mesi dall'apertura della successione ed entro l'anno dalla cessazione dell'impresa)**

Apertura della successione	Ottobre 2015
Nomina del curatore	Novembre 2015
Fallimento	Maggio 2016

Chiusura del fallimento	Aprile 2017
Termine per la presentazione della dichiarazione di successione	<b>Novembre 2016 (il termine decorre dalla nomina del curatore) – Aprile 2018 (tenuto conto che la base imponibile, in pendenza di fallimento, è incerta)?</b>

*Nota:* In questa ipotesi potrebbe porsi la necessità di effettuare conguagli fra il dichiarato nel novembre 2016 ed il restituito ad aprile 2017, salvo che – ove mancasse ancora la liquidazione dell’imposta sulla prima dichiarazione – potesse procedersi a dichiarazione sostitutiva.

In pendenza di fallimento, ove non sia stata presentata la dichiarazione di successione, appare ragionevole escludere che gli atti di disposizione del curatore fallimentare siano impediti dall’art. 48, comma 2, del D. Lgs. n. 346 del 1990, come si argomenta dal fatto che la dichiarazione di successione potrebbe presentarsi anche all’esito della chiusura del fallimento.

Nella pratica, si ritiene che le volture catastali possano farsi direttamente dal de cuius all’acquirente dal fallimento. Nel caso di eredità giacente, tale soluzione è sicuramente semplificativa: ove si ritenesse di dover dare atto della continuità dei passaggi, in assenza di dichiarazione di successione, la voltura all’acquirente potrebbe essere accompagnata da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio che indichi la morte del soggetto fallito ed i potenziali successori, se noti.

(V)

## **16.GLI ATTI DISPOSITIVI DEL CURATORE dell’eredità giacente (in particolare: le vendite di beni)**

### **16.1. Nozione di “beni ereditari”**

In dottrina (si veda JANNUZZI, cit., p. 383), si qualificano beni ereditari solo quelli soggetti ad una particolare disciplina attinente l’amministrazione o l’alienazione, perché non appartengono ancora al chiamato alla successione, o che, pur appartenendo già all’erede, costituiscono un patrimonio separato dagli altri suoi beni in vista della soddisfazione di particolari interessi di altri soggetti.

I beni amministrati dal chiamato (possessore o non possessore (art. 460 e 486, cod. civ.), **o dal curatore dell’eredità giacente** (art. 528 cod. civ.), o da curatori speciali



(art. 644, cod. civ.), rientrano in detta categoria (*adde*: beni dell'eredità beneficiata; beni oggetto di sostituzione fedecommissaria o affidati alla gestione di un esecutore testamentario).

Gli atti di disposizione su questi beni e solo su questi sono regolati dall'art. 747, cod. proc. civ.

## 16.2. Atti di alienazione del curatore

L'art. 529, cod. civ. conferma il potere del curatore di vendere i beni ereditari (mobili ed immobili).

Il relativo procedimento è disciplinato nell'art. (782 e) 783, cod. proc. civ., da coordinarsi con la disposizione generale dell'art. 747 dello stesso codice, entrambi concernenti la vendita di beni ereditari (JANNUZZI, cit., p. 393 e 615).

Pertanto, si farà riferimento alle seguenti disposizioni:

(i) Art. 747, comma 1, cod. proc. civ.: L'autorizzazione a vendere beni ereditari si chiede con ricorso diretto al tribunale del luogo in cui si è aperta la successione (art. 456, cod. civ.)

(ii) Art. 748 (forma della vendita): la vendita dei beni ereditari deve compiersi **nelle forme previste per la vendita dei beni dei minori** e il giudice, quando occorre fissa le modalità per la conservazione e per il reimpiego del prezzo ricavato;

(iii) Art. 783 (vendita di beni ereditari): la vendita dei beni mobili deve essere promossa dal curatore nei trenta giorni successivi alla formazione dell'inventario, salvo che il giudice, con decreto motivato non disponga altrimenti [*questa riserva giustifica, ad esempio, il decreto di autorizzazione all'esercizio provvisorio dell'azienda caduta in successione, cespitate che, ai fini della disposizione in esame, viene collocato fra i "beni mobili"*: si veda JANNUZZI, cit., p. 617, nota 35, ed ivi riferimenti].

Quella dei beni immobili può essere autorizzata dal tribunale con decreto in camera di consiglio soltanto nei casi di necessità od utilità evidente. Il decreto è soggetto a reclamo alla Corte d'Appello (art. 747 e 739, cod. proc. civ.)

Il rinvio alla "**forma prevista per la vendita dei beni dei minori**" comporta l'applicazione degli artt. 733 e 734 cod. proc. civ., per effetto dei quali:

(i) Se viene disposta la vendita per pubblici incanti, saranno osservate le disposizioni degli artt. 534 e seguenti, cod. proc. civ., premesse le forme di pubblicità disposte dal tribunale;

(ii) Se al primo incanto non è fatta offerta superiore o uguale al prezzo fissato a norma dell'art. 376, comma 1, cod. civ., il tribunale se non crede di revocare l'autorizzazione o disporre una nuova vendita su prezzo base inferiore, autorizza la vendita a trattativa privata (disp. att., art. 191).

Gli artt. 534 ss., citt., fanno parte **della sez. III del Capo II del Titolo II del Libro III** <sup>(28)</sup>

**Non pare quindi, per obiettive limitazioni testuali,** che alle alienazioni immobiliari si applichi l'art. 16 del D.L. n. 18 del 2016, conv. dalla L. n. 49 del 2016, il quale per quanto qui rileva dispone **(con richiamo al Capo IV, Titolo II del Libro III, relativo all'espropriazione immobiliare):**

1. *Gli atti e i provvedimenti recanti il trasferimento della proprietà o di diritti reali su beni immobili emessi, a favore di soggetti che svolgono attività d'impresa, nell'ambito di una procedura giudiziaria di espropriazione immobiliare di cui al libro III, titolo II, capo IV, del codice di procedura civile, ovvero di una procedura di vendita di cui all'articolo 107 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, sono assoggettati alle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna a condizione che l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro due anni.* <sup>(31)</sup>

2. *Ove non si realizzi la condizione del ritrasferimento entro il biennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria e si applica una*

---

<sup>(28)</sup> Rilevano gli artt. da 534 a 542, a termini dei quali, per quanto qui maggiormente rileva:

art. 534

Quando la vendita deve essere fatta ai pubblici incanti, il giudice dell'esecuzione, con il provvedimento di cui all'articolo 530, stabilisce il giorno, l'ora e il luogo in cui deve eseguirsi, e ne affida l'esecuzione al cancelliere o all'ufficiale giudiziario o a un istituto all'uopo autorizzato [c.c. 147, n. 2; disp. att. c.p.c. 159, 168].

Nello stesso provvedimento il giudice dell'esecuzione può disporre che, oltre alla pubblicità prevista dal primo comma dell'articolo 490, sia data anche una pubblicità straordinaria a norma del comma terzo dello stesso articolo.

art. 534-bis

Il giudice, con il provvedimento di cui all'articolo 530, delega all'istituto di cui al primo comma dell'articolo 534, ovvero in mancanza a un notaio avente sede preferibilmente nel circondario o a un avvocato o a un commercialista, iscritti nei relativi elenchi di cui all'articolo 179-ter delle disposizioni di attuazione del presente codice, il compimento delle operazioni di vendita con incanto ovvero senza incanto di beni mobili iscritti nei pubblici registri [per il caso di cui nel testo, è a ritenere che ciò valga anche per le vendite immobiliari]. La delega e gli atti conseguenti sono regolati dalle disposizioni di cui all'articolo 591-bis, in quanto compatibili con le previsioni della presente sezione.

*sanzione amministrativa del 30 per cento oltre agli interessi di mora di cui all'articolo 55, comma 4, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. Dalla scadenza del biennio decorre il termine per il recupero delle imposte ordinarie da parte dell'amministrazione finanziaria.*

*2-bis. Gli atti e i provvedimenti di cui al comma 1 emessi a favore di soggetti che non svolgono attività d'impresa sono assoggettati alle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna sempre che in capo all'acquirente ricorrano le condizioni previste alla nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In caso di dichiarazione mendace nell'atto di acquisto, ovvero di rivendita nel quinquennio dalla data dell'atto, si applicano le disposizioni indicate nella predetta nota.<sup>(32)</sup>*

*3. Le disposizioni del presente articolo hanno effetto per gli atti emessi dalla data di entrata in vigore del presente decreto fino al 31 dicembre 2016.*

### **16.3. Regime fiscale degli atti di aggiudicazione (principi ritraibili da fattispecie affini)**

Il telegramma Min. Finanze n. 562739 del 10 febbraio 1973, ebbe a chiarire che è dovuta l'IVA sulle operazioni di vendita giudiziaria di beni provenienti da imprese, nonchè sulle vendite effettuate da curatori fallimentari.

Successivamente, con la circolare del Ministero delle Finanze 17 gennaio 1974, n. 6, avente ad oggetto “IVA. Adempimenti dei curatori fallimentari e degli incaricati delle vendite giudiziarie”, richiamando il telegramma n. 526739 del 10/2/1973, si è ribadito il principio che è dovuta l'imposta sul valore aggiunto per le vendite effettuate dal curatore e per le vendite giudiziarie aventi ad oggetto beni provenienti da imprese.

Riguardo alle vendite forzate, non effettuate in sede di procedura fallimentare, bensì esecutiva ordinaria, con la recente Risoluzione del 26 novembre 2001, n° 193, la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate, rispondendo ad un'istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n° 212, in merito al corretto trattamento tributario, ai fini IVA ed imposta di registro, cui assoggettare le operazioni di vendita all'incanto di beni immobili, oggetto di espropriazione forzata, a carico di una società cooperativa costruttrice degli stessi, ha fornito chiarimenti riguardo ai requisiti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto che assumono valenza anche per la fattispecie in esame.

Per quanto riguarda la rilevanza oggettiva ai fini IVA delle vendite forzate, secondo la predetta risoluzione, nell'ampia formula definitoria adottata dal legislatore per

caratterizzare la nozione di cessione di beni di cui all'articolo 2 del Decreto del Presidente della Repubblica n° 633 del 1972, rientrano non soltanto le figure negoziali tipiche di diritto privato, **ma tutti gli atti giuridici che comportano, come effetto giuridico, un trasferimento della proprietà di beni di ogni genere (ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento) a titolo oneroso**, *“ivi compresi gli atti autoritativi della Pubblica Amministrazione, come espropriazione e requisizione in proprietà, nonché gli atti giurisdizionali come le vendite forzate e le sentenze che importano trasferimento di proprietà o costituzione di diritti reali di godimento”*.

Tale tesi è avvalorata dalla sentenza della Corte di Cassazione n° 7528 depositata il 12 agosto 1997, citata dalla stessa risoluzione, secondo cui le vendite forzate costituiscono cessioni di beni agli effetti dell'IVA, poiché l'articolo 2, primo comma del D.P.R. 633/72 non distingue *“(...) fra la natura volontaria o coattiva del trasferimento che, nella specie, è peraltro a titolo derivativo, traducendosi nella trasmissione dello stesso diritto vantato dal debitore esecutato (...)”* (cfr. anche Cass. 1299/77).

Accertato che la vendita forzata può ricondursi alla categoria delle cessioni di beni di cui al comma 1 dell'art 2 del D.P.R. n. 633/72, occorre che tali cessioni *“siano effettuate nell'esercizio di impresa, ovvero che il debitore esecutato sia qualificato come soggetto passivo d'imposta e che i beni siano inerenti l'attività esercitata dallo stesso. Al riguardo, non rileva la circostanza che le operazioni di vendita siano effettuate coattivamente, con l'intervento del Giudice delle esecuzioni, in considerazione del fatto che tali cessioni dispiegano i loro effetti giuridici ed economici direttamente sul patrimonio dell'imprenditore esecutato che è e resta il soggetto passivo d'imposta”*.

Alla luce delle considerazioni esposte, conclude l'Organo Centrale nella risoluzione 193/01, qualora la cessione sia effettuata nell'esercizio di impresa (nelle accezioni di cui sopra), *“il prezzo pagato dall'aggiudicatario costituisce l'attribuzione patrimoniale a favore del debitore esecutato ed assume natura di corrispettivo, come tale da assoggettare ad IVA all'atto del pagamento, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica N° 633 del 1972, e, conseguentemente, ad imposta di registro in misura fissa”*.

La citata Circ. del Ministero delle Finanze 17 gennaio 1974, n° 6, avente ad oggetto *“IVA. Adempimenti dei curatori fallimentari e degli incaricati delle vendite giudiziarie”*, ha poi dettato gli adempimenti che il curatore fallimentare e gli incaricati degli istituti di vendite giudiziarie devono osservare.

Riguardo agli adempimenti per le cessioni conseguenti ad esecuzione specifica, la circolare 6/74 ha affermato che:

- 1) *Per le vendite giudiziarie, l'I.V.A. si rende dovuta, (...), soltanto quando i beni oggetto della vendita siano provenienti da impresa.*
- 2) *Tale provenienza deve esplicitamente risultare dai processi verbali di sequestro o di pignoramento, nei quali l'ufficiale giudiziario procedente deve riportare le dichiarazioni rese dal rappresentante dell'impresa esecutata.*
- 3) *Quest'ultima, nell'accennata ipotesi, deve annotare nelle proprie scritture, a norma dell'art. 53, terzo comma, l'avvenuta consegna dei beni all'incaricato della vendita (commissionario, cancelliere, ufficiale giudiziario, Istituto di vendite giudiziarie) il quale, come è stato precisato per gli incaricati delle vendite fallimentari, ha l'obbligo di emettere la fattura con l'addebito della relativa imposta sul valore aggiunto.*
- 4) ***Copia della fattura, in uno all'importo del tributo riscosso, dovrà essere trasmessa all'impresa cedente (soggetto esecutato) la quale provvederà, entro quindici giorni dal ricevimento, alla registrazione del documento ed agli altri adempimenti prescritti dalle norme che disciplinano l'applicazione del tributo.***

\* \* \* \*

Riguardo a questi ultimi due punti, pare opportuno sottolineare, come già esposto, che l'interpretazione ministeriale non costituisce fonte idonea a porre l'obbligo di fatturazione a carico dell'incaricato della vendita.

E' pur vero che l'articolo 21, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, nel disporre che "per ciascuna operazione imponibile deve essere emessa una fattura", non specifica se l'obbligo di emissione sia delegabile a terzi, lasciando margine all'ipotesi di fatturazione in nome e per conto dell'impresa esecutata <sup>(29)</sup>, ma le indicazioni dell'A.F. dell'Organo Centrale non sono titolo idoneo per conferire tale delega all'incaricato della vendita.

Pertanto, il soggetto obbligato all'emissione della fattura all'aggiudicatario resta l'impresa esecutata, responsabile per le eventuali violazioni formali e sostanziali in materia I.V.A.

---

<sup>(29)</sup> L'Amministrazione Finanziaria, con prassi costante, ha pure affermato in relazione a talune fattispecie l'ammissibilità della fatturazione del cessionario in nome e per conto del cedente: ris. 4 dicembre 2001 n. 202/E; ris. n. 4457/07/91 del 28 luglio 1992; ris. n. 441445 del 12 gennaio 1993; ris. n. 50 del 29 maggio 1998; ris. n. 24 del 12 febbraio 1999; ris. n. 75 del 7 maggio 1999).

Nell'ipotesi che essa non emetta fattura, incomberà sull'aggiudicatario l'obbligo di emettere un'autofattura, versando anche la relativa imposta a debito per l'esecutato. Dispone in tal senso l'articolo 6, comma 8, del D. Lgs n. 471/97, che pone in capo al cessionario o committente [nell'esercizio di imprese, arti o professioni] l'obbligo, altrimenti sanzionato, di provvedere a sostituirsi nell'adempimento dello stesso <sup>(30)</sup>.

**Questi principi possono far concludere che, in sede di vendite di beni ereditari interessati dall'applicazione dell'I.V.A., gli adempimenti di fatturazione e dichiarativi saranno eseguiti dal curatore dell'eredità giacente, in quanto amministratore in luogo del contribuente. Tali adempimenti terranno conto dell'eventuale alternatività con l'imposta di registro, quando previsto, delle eventuali aliquote agevolate, e simili.**

**Fuori dei casi di alternatività, potranno ricorrere anche casi di vendite di beni ereditari soggetti (esclusivamente) ad imposta di registro.**

**Tale è il caso dell'eventuale vendita di azienda (come emerge dai precedenti reperiti, riguardanti vendite di farmacie, nel cui provvedimento autorizzativo si indica con molta precisione il fatto che la cessione è soggetta ad imposta di registro sul compendio, incluso l'avviamento).**

**A questo si aggiungono le cessioni di beni non provenienti da attività d'impresa in vita esercitata dal de cuius.**

In merito, ai sensi del primo comma dell'art. 44 del T.U.R. *“per la vendita di beni mobili e immobili fatta in sede di espropriazione forzata ovvero all'asta pubblica e per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione diminuito, nell'ipotesi prevista dall'articolo 587 del codice di procedura civile, della parte già assoggettata all'imposta”*.

Il citato articolo 587 cpc rubricato, *“Inadempienza dell'aggiudicatario”*, dispone che *“Se il prezzo non è depositato nel termine stabilito, il giudice dell'esecuzione con decreto dichiara la decadenza dell'aggiudicatario, pronuncia la perdita della cauzione a titolo di multa e quindi dispone un nuovo incanto. Per il nuovo incanto si*

---

<sup>(30)</sup> Si ricorda peraltro che, in base all'art. 60-bis del D.P.R. n. 633 del 1972: *“3-bis. Qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione. Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione.”*

*procede a norma degli articoli 576 e seguenti. Se il prezzo che se ne ricava, unito alla cauzione confiscata, risulta inferiore a quello dell'incanto precedente, l'aggiudicatario inadempiente è tenuto al pagamento della differenza”.*

#### **16.4. Segue: Vendite giudiziarie di beni soggetti ad I.V.A. ad acquirenti privati – Indicazioni interpretative per il caso di specie (paralleli fra posizione del custode giudiziario e del curatore dell’e.g.)**

Il tema è oggetto di esame da parte dell’Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione 16/05/2006 n. 62/E [**Obblighi IVA del professionista delegato al compimento delle operazioni di vendita ai sensi dell'art. 591-bis c.p.c. nell'ambito della procedura di espropriazione immobiliare di cui agli articoli 555 ss. c.p.c.**].

Si riterrebbe che l’analisi ivi condotta consenta di trarre indicazioni anche per gli adempimenti del curatore dell’eredità giacente. Come segue:

“”””

ALFA ha chiesto alla scrivente chiarimenti in merito agli obblighi IVA che il professionista delegato al compimento delle operazioni di vendita ai sensi dell'articolo 591-bis c.p.c. deve assolvere nell'ambito della procedura di espropriazione immobiliare di cui agli articoli 555 ss. c.p.c., qualora il debitore esecutato non emetta fattura relativa al trasferimento dell'immobile a seguito della sua aggiudicazione e l'aggiudicatario non sia a volta soggetto passivo IVA.

Al riguardo, si segnala che, recentemente, con risoluzione **n. 158/E del 11 novembre 2005**, l’Agenzia delle Entrate si è pronunciata sugli adempimenti tributari gravanti sul custode giudiziario con riferimento ai canoni derivanti da un contratto di locazione di un immobile oggetto di espropriazione forzata.

In particolare, circa il trattamento ai fini IVA di tali canoni, in base alla ricostruzione della fattispecie processual-civilistica, l’Agenzia **ha ritenuto che in capo al debitore esecutato, pur sempre soggetto passivo d'imposta, permanga l'obbligo di liquidazione, versamento e dichiarazione del tributo, mentre obbligato ad emettere fattura, in nome e per conto del contribuente, sia il custode giudiziario**, trattandosi di una formalità strettamente funzionale alla riscossione dei canoni di locazione. Quest'ultima attività, infatti, rientra tra i compiti fondamentali del custode, che provvede non solo alla custodia del bene pignorato, ma anche alla conservazione dei suoi frutti. La citata risoluzione ha evidenziato che in tutti i casi in cui il custode giudiziario si trovi nell'impossibilità di trasmettere copia della fattura e l'importo dell'IVA incassata all'esecutato, come ad esempio nell'ipotesi in cui lo stesso si renda irreperibile, costui dovrà corrispondere direttamente il tributo all'amministrazione finanziaria.

A tale proposito, si precisa ulteriormente che se da un lato il custode giudiziario non assume la titolarità del bene oggetto di espropriazione forzata, che va riconosciuta pur sempre in capo al debitore, quest'ultima non si delinea come una titolarità piena nel suo esercizio, in quanto priva, appunto, del potere dispositivo sul bene.

Ne consegue che anche la soggettività passiva d'imposta del debitore esecutato, deve ritenersi, per così dire, in parte "limitata" sotto il profilo dei concreti adempimenti che ne discendono, in particolare con riguardo agli obblighi di fatturazione e versamento del tributo.

La procedura espropriativa di cui agli articoli 555 ss. c.p.c., del resto, rappresenta un momento patologico nella circolazione del bene immobile, cosicché anche sotto il diverso profilo della necessità della tutela degli interessi dell'erario, i medesimi obblighi di fatturazione e versamento del tributo, non solo nell'ipotesi di irreperibilità del contribuente, **ma in ogni caso, devono ritenersi accentrati nella procedura stessa, anziché in capo al debitore esecutato.**

Ciò premesso in via generale, si è del parere che, nella prospettata fattispecie del professionista delegato a compiere le operazioni di vendita ai sensi dell'art. 591-bis c.p.c., anch'essa caratterizzata da un vuoto normativo quanto agli obblighi IVA, non ricorrano elementi distintivi tali da giustificare una soluzione diversa rispetto a quella già adottata per il custode giudiziario con la risoluzione n. 158/E del 11 novembre 2005.

**Sia il custode che il professionista delegato**, infatti, intervengono nell'ambito della medesima procedura di espropriazione immobiliare di cui agli articoli. 555 e seguenti c.p.c., seppure in fasi differenti, ossia, rispettivamente, in quella del pignoramento e in quella della vendita del bene, ed entrambi a seguito di ordinanza del giudice dell'esecuzione.

In base alle considerazioni sopra esposte, quindi, **si è del parere che obbligato ad emettere fattura in nome e per conto del contribuente e a versare il l'IVA incassata all'amministrazione finanziaria sia il professionista delegato delle operazioni di vendita ai sensi dell'articolo 591-bis c.p.c.**

Costui, del resto, ai sensi dell'articolo 591-bis c.p.c è tenuto a vigilare sul versamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario, oltre che ad eseguire le formalità di registrazione, trascrizione e voltura catastale del decreto di trasferimento.

Ai sensi, infatti, dell'articolo 6, comma 2, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, per le cessioni di beni mobili o immobili conseguenti ad un atto della pubblica autorità il momento impositivo si determina all'atto del pagamento del corrispettivo, ossia con



riferimento al caso di specie, nel momento in cui il prezzo viene pagato ai sensi degli articoli 585 e 590, terzo comma, c.p.c.

“””””

## **16.5. Segue: “prezzo – valore”**

*Agenzia delle Entrate*

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 17/05/2007 n. 102

### **Oggetto:**

Prezzo valore in seguito ad aggiudicazione all'asta di immobile di proprietà SCIP

### **Testo:**

Con riferimento alla nota del 30 marzo 2007 di codesta associazione si fa presente quanto segue.

Il comma 497, dell'articolo 1, della legge n. 266 del 2005 (legge finanziaria 2006) ha introdotto una deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, per le cessioni immobiliari, stabilendo che, in presenza di determinati requisiti (soggettivi e oggettivi) e di specifiche condizioni, la base imponibile e' costituita dal "valore catastale", indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato in atto.

Ai sensi del comma 497, nella sua formulazione originaria, infatti, la determinazione della base imponibile con l'applicazione dei coefficienti catastali era possibile a condizione che:

1. la cessione fosse posta in essere fra persone fisiche che non agissero nell'esercizio di "attività commerciali, artistiche o professionali" (requisito soggettivo);
2. la cessione riguardasse "immobile ad uso abitativo e relative pertinenze" (requisito oggettivo);
3. la parte acquirente rendesse al notaio apposita richiesta sulla modalità di determinazione della base imponibile, scelta ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006).

Il comma 21, dell'articolo 35, del decreto legge n. 223 del 2006, novellando il comma 497, ha posto l'obbligo per le parti di indicare comunque nell'atto il corrispettivo pattuito.

L'articolo 1, comma 309, della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (legge finanziaria 2007) ha modificato il requisito soggettivo, nel senso che l'agevolazione si applica alle cessioni effettuate da chiunque (anche soggetti IVA) a favore di persone fisiche, semprechè si tratti di immobili ad uso abitativo.

Il testo attualmente in vigore del comma 497 e' il seguente:

"In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, (...) per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad

oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali e' costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto.

Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito..."

Il comma 497, quindi, introduce una deroga alla previsione legislativa che considera il valore del bene o del diritto trasferito quale base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro (articolo 43 del TUR).

Infatti, l'articolo 43 stabilisce le modalità di determinazione della base imponibile per le diverse fattispecie di contratti e atti salvo quelle individuate negli articoli seguenti, dal 44 al 49.

In particolare, l'articolo 44, comma 1, stabilisce, per la vendita di beni mobili e immobili fatta in sede di espropriazione forzata, asta pubblica o aggiudicati in seguito a pubblico incanto, che "...la base imponibile e' costituita dal prezzo di aggiudicazione, diminuito, nell'ipotesi prevista dall'art. 587 del codice di procedura civile, della parte già assoggettata all'imposta..."

In proposito, la Corte di Cassazione con sentenza n. 6403 del 22 aprile 2003 ha precisato che "...la norma (articolo 44 del TUR) comporta dunque presupposti rigidi di applicabilità, richiedendo:

- a) che il trasferimento sia fatto in sede di espropriazione forzata ovvero all'asta pubblica (oppure tramite contratti aggiudicati o stipulati a pubblico incanto);
- b) che vi sia un prezzo di aggiudicazione fissato in sede di una pubblica gara, cui commisurare la base imponibile..."

Conclude ritenendo inapplicabile l'articolo 44 nell'ipotesi in cui "...non sussistono gli estremi ne' di forma ne' di sostanza per l'applicazione della norma speciale (che deroga ai normali criteri di determinazione del valore ai fini dell'imposizione non sussistono i presupposti formali)".

Da ciò discende che per il trasferimento di immobile abitativo in seguito ad aggiudicazione all'asta pubblica la base imponibile e', quindi, determinata ai sensi dell'articolo 44 del TUR, pertanto la deroga prevista dall'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005 non può essere applicata a detti trasferimenti, poichè riferita espressamente al solo articolo 43 del TUR.

Pertanto, tutte le fattispecie disciplinate dall'articolo 44 del T.U.R non possono essere attratte nell'ambito della novella del comma 497, poichè la base imponibile e' determinata con riferimento al prezzo di aggiudicazione, all'indennizzo e non al valore, con la conseguente inapplicabilità ai predetti trasferimenti, delle disposizioni contenute nel richiamato articolo 52, commi 4 e 5, del T.U.R.

In definitiva, la base imponibile per il trasferimento di immobile abitativo in seguito ad aggiudicazione all'asta pubblica e' costituita dal prezzo di aggiudicazione e non può essere calcolata col meccanismo del c.d. "prezzo-valore".

Con riferimento ai trasferimenti di unità immobiliari ad uso abitativo posti in essere dalle SCIP a favore di persone fisiche si applicano i medesimi criteri sopra evidenziati, pertanto qualora gli stessi sono attuati a mezzo della procedura di asta pubblica non rientrano nel campo di applicazione del comma 497 citato, in tutti gli altri casi, quale ad esempio la cessione di immobile ad uso abitativo a favore dei conduttori titolari del diritto di opzione all'acquisto, in cui la base imponibile è determinata ai sensi dell'articolo 43 del TUR, opera il criterio individuato dal comma 497.

## **16.6. Altri atti di straordinaria amministrazione**

In dottrina (JANNUZZI, *cit.*, p. 616), si evidenzia come l'art. 782, comma 2, cod. proc. civ., sia norma idonea a regolare la procedura di compimento di altri atti di straordinaria amministrazione, diversi dalla vendita di beni mobili ed immobili (ad esempio: la stipulazione di transazioni; riscossione di capitali ereditari con liberazione del debitore). Per tali atti, si applicheranno le ordinarie disposizioni fiscali.

## **16.7. Imposta di bollo sui rapporti di conto corrente della procedura**

**In base all'art. 1, lett. b), del D.M. 24 maggio 2012, non si considerano rapporti aperti con un "cliente" quelli aperti per ordine dell'autorità giudiziaria.**

*Si ricorda che, in base all'art. 529, cod. civ., "il curatore è tenuto a procedere all'inventario dell'eredità, a esecutarne e promuoverne le ragioni, a rispondere alle istanze proposte contro la medesima, ad amministrarla, a depositare presso le casse postali o presso un istituto di credito designato dal tribunale, il denaro che si trova nell'eredità o si ritrae dalla vendita dei mobili o degli immobili..."*

Di conseguenza, i conti correnti aperti per la procedura su disposizione del Giudice e nei quali convogliare le somme correlate alla gestione della procedura stessa (ed i relativi estratti e comunicazioni) non sono sottoposti all'imposta sostitutiva del bollo di cui all'art. 13, commi 2-bis e 2-ter, della Tariffa dell'imposta (Euro 100,00, in luogo di 34,20, non trattandosi di conti intestati a persona fisica), ma a quella ordinaria di E. 2,00 (ex 1,81) per ogni esemplare, in base all'art. 13, comma 2, della Tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 642 del 1972, qualora l'importo superi E. 77,47 (Circ. Ag. Entrate n. 48/E del 21 dicembre 2012).

## **17. IL COMPENSO DEL CURATORE dell'eredità giacente**

Una volta concluso l'ufficio e reso il rendiconto, il curatore ha diritto ad essere retribuito per l'opera prestata.

La richiesta di compenso deve avvenire in contraddittorio con i contro-interessati (Cass. 9 marzo 2006, n. 5082). La liquidazione del compenso per la curatela, unitamente alle somme a rimborso delle spese sostenute, si imputa all'asse ereditario, in pre-deduzione e quindi a preferenza di creditori e legatari.

Oltre al diritto di pre-deduzione si ritiene applicabile analogicamente l'art. 495, comma 2, cod. civ., onde il curatore avrà diritto di regresso verso i legatari, quando l'asse venga esaurito nel pagamento dei creditori e dei legatari (RADAELLI, *L'eredità giacente*, Milano, 1948, p. 164).

Avverso il provvedimento di liquidazione del compenso in favore del curatore dell'eredità giacente, emesso in data successiva all'entrata in vigore del d.p.r. n. 115 del 2002 (art. 3), non è ammissibile il ricorso per cassazione ex art. 111 Cost., difettando il requisito della definitività del provvedimento, che può essere impugnato con l'opposizione prevista dall'art. 170 del d.p.r. cit., diretta al presidente dell'ufficio giudiziario competente.

Qualora la richiesta di nomina del curatore sia fatta da un creditore (e quindi, più in generale, mediante iniziativa diversa dalla promozione della nomina d'ufficio), il compenso – in caso di eredità incapiente - è posto a carico del richiedente (Corte Cost. Ord. n. 446 del 2007, in relazione all'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 115 del 2002). Si argomenta quindi che, in caso di eredità capiente (originaria o sopravvenuta), il compenso fa carico al compendio da consegnarsi all'erede accettante, come “peso ereditario”, e con esso le spese e le anticipazioni.

In caso di nomina d'ufficio, l'art. 148 del D.P.R. n. 115 del 2002, pone le spese prenotate a debito (fra cui gli onorari del curatore, in quanto ausiliare del Giudice: art. 131, commi 3 e 4, lett. c), del D.P.R. n. 115 del 2002) e le spese anticipate dall'Erario (indennità; spese di viaggio e spese per l'adempimento dell'incarico) a carico dell'erede accettante **e, in mancanza, a carico del curatore nella qualità**, vale a dire dell'eredità ove devoluta allo Stato, ex art. 586, cod. civ., nei limiti del valore dei beni acquistati. Entro questi stessi limiti, appare quindi addebitabile anche il compenso in senso stretto. In caso di procedimento promosso su istanza di parte ammessa al gratuito patrocinio a spese dello Stato, l'onere economico delle spettanze dovute al curatore dell'eredità giacente, se vi sia carenza, originaria o sopravvenuta, di attività ereditarie, grava sull'erario, secondo il regime della prenotazione a debito (onorari) o dell'anticipazione (indennità, spese di viaggio; spese per l'adempimento dell'incarico).

In tutti i casi, il compenso ed i rimborsi di spesa addebitati dal curatore, che abbia operato nell'esercizio di un'arte o di una professione, costituisce oggetto di fatturazione con addebito di accessori (contributo integrativo) ed I.V.A.

**L'imputazione dell'onere al compendio non appare soggetto a ritenuta in acconto dell'imposta sul reddito del professionista, in quanto l'eredità giacente non è un sostituto d'imposta.**

**Al contrario, il compenso verrà pagato sotto deduzione delle ritenute alla fonte in acconto, se l'onere è a carico di chi richiese la giacenza e tale soggetto sia un sostituto d'imposta <sup>(31)</sup>.**

L'I.V.A., oggetto di rivalsa a carico del destinatario della parcella, entra a comporre l'imposta a debito verso l'Erario della quale il curatore, come soggetto passivo di tributo, terrà conto nelle liquidazioni periodiche, mensili o trimestrali, alle quali è tenuto.

**Non sembra possibile che il provento sia irrilevante agli effetti dell'I.V.A. (e della correlata tassazione come reddito professionale), in analogia a quanto può verificarsi (limitatamente all'I.V.A., ma non ai fini reddituali) per il compenso attribuito all'esecutore testamentario.**

Quest'ultimo compenso può invero scontare l'imposta di successione così come se si trattasse di un legato, se disposto dal testatore, in deroga alla naturale gratuità dell'ufficio di esecutore (si noti che la gratuità potrebbe essere stabilita dal testatore, anche se l'attività fosse svolta come parte di un'attività professionale: Cass. n. 17382 del 2004).

L'art. 46, comma 3, del D. lgs. n. 346 del 1990 esclude difatti dalle passività deducibili dell'asse, includendole per assimilazione fra i legati (da scomputarsi dall'asse come tali e non in quanto passività dell'asse, pur se l'effetto pratico è lo stesso), gli oneri a carico dell'erede o del legatario che abbia per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente.

In questa previsione si può quindi includere il compenso stabilito dal testatore, anche in forma di equo compenso, per l'ufficio di esecutore.

Se il compenso è definito fra esecutore ed eredi, può peraltro identificarsi un caso di donazione remuneratoria ex art. 770, cod. civ., in sé sottoposta a tributo di donazione, dal quale sono escluse le sole donazioni ex artt. 742 e 783.

Nulla di tutto ciò si attaglia al curatore dell'eredità giacente, il cui emolumento appare tuttavia deducibile dalla base di calcolo dell'imposta di successione, come le ordinarie passività.

---

<sup>(31)</sup> In questi termini, è la documentazione esemplificativa rinvenuta nelle fonti pubbliche.

## **18.NOTIFICAZIONI AL CURATORE DOPO LA CESSAZIONE DELLA GIACENZA**

**Cass. civ. Sez. V, 15/07/2009, n. 16428 (rv. 609128)**

Ministero dell'Economia e delle Finanze c. P.M.

Il curatore dell'eredità giacente, pur non essendo rappresentante del chiamato all'eredità, è legittimato sia attivamente che passivamente in tutte le cause che riguardano l'eredità, anche quando sia venuta meno la situazione di giacenza, per l'adempimento degli obblighi che attengono al periodo di gestione dell'eredità. Non può quindi considerarsi inesistente la notifica al curatore del ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia dell'Entrate in un giudizio avente ad oggetto l'adempimento di obblighi di natura fiscale sorti durante il periodo di giacenza, anche se, dopo la pronuncia della sentenza di appello, sia intervenuta l'accettazione dell'eredità da parte dell'erede.