Servizio di documentazione tributaria

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 24/08/2009 n. 234

Oggetto:
Istanza di interpello - trasmissione delazione ereditaria - obbligo di presentazione della dichiarazione successione da parte del chiamato all'eredita' (articolo 28 del D.lgs 31 ottobre 1990, n. 346)

Testo:
Con l'interpello in esame, concernente l'interpretazione dell'articolo 28, comma 2, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e' stato esposto il seguente:

Quesito

L'istante, posto che:
. in data 15 settembre 2008 e' deceduta la propria madre senza lasciare testamento;
. i soggetti chiamati all'eredita' sono l'istante e la propria sorella che e' deceduta in data 4 ottobre 2008, senza essere in possesso dei beni ereditari;
. unica erede della sorella e' la stessa interpellante
chiede di conoscere se nella dichiarazione di successione della madre possa indicarsi quale unica erede, considerato che la sorella e' deceduta prima di aver compiuto alcun atto di accettazione espressa o tacita dell'eredita' della madre.
Inoltre, qualora l'amministrazione finanziaria intenda confermare, quale soggetto passivo di imposta, il chiamato che non ha accettato l'eredita', l'istante chiede di sapere se possa essere considerata unica erede della madre, nel caso in cui proceda alla rinuncia dell'eredita' della medesima, in nome e per conto della sorella deceduta di cui e' l'unica erede.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante ritiene di essere obbligata alla presentazione di un'unica dichiarazione di successione, quella della madre, indicandosi quale unica erede, in quanto la sorella (deceduta successivamente all'apertura della successione della madre) non ha compiuto alcun atto di accettazione d'eredita', ne' espressa ne' tacita e, quindi, non puo' essere considerata soggetto passivo d'imposta.
Nel caso in cui l'amministrazione ritenga di confermare - dopo le modifiche intervenute con il Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con il decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito TUS) - la natura di soggetto passivo di imposta al chiamato che non ha accettato l'eredita', l'istante ritiene ugualmente di potersi indicare quale unica erede nella dichiarazione di successione della propria madre, previa rinuncia, in nome e per conto della sorella, alla eredita' della madre.

Parere dell'Agenzia

L'articolo 28, comma 2, del TUS dispone che "Sono obbligati a presentare la dichiarazione: i chiamati all'eredita' e i legatari...".
Il successivo comma 5 dispone, altresi', che "I chiamati all'eredita' e i legatari sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione se, anteriormente alla scadenza del termine stabilito nell'art. 31, hanno rinunziato all'eredita' o al legato o, non essendo nel possesso di beni ereditari, hanno chiesto la nomina di un curatore dell'eredita' a norma dell'art. 528, primo comma, del codice civile, e ne hanno informato per raccomandata l' ufficio del registro, allegando copia autentica della

Servizio di documentazione tributaria

dichiarazione di rinunzia all'eredita' o copia dell'istanza di nomina autenticata dal cancelliere della pretura".

L' articolo 7, comma 4, del TUS stabilisce che: "...fino a quando l'eredita' non e' stata accettata, o non e' stata accettata da tutti i chiamati l'imposta e' determinata considerando come eredi i chiamati che non vi hanno rinunziato".

Dal quadro normativo delineato emerge che l'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione grava anche sul chiamato che non ha ancora accettato l'eredita', mentre e' esonerato il chiamato che, anteriormente alla scadenza del termine di cui all'articolo 31 del TUS, provi di aver rinunciato all'eredita' stessa.

Secondo consolidata giurisprudenza lo "status" di delato assume connotazioni peculiari in ambito tributario. Infatti, ai fini dell'applicazione del tributo successorio, la delazione determina per se stessa l'acquisto dell'eredita', differenziandosi dalla disciplina civilistica. In tal senso si e' espressa la Corte di Cassazione, affermando che "...?nell'ambito della legge tributaria delle successioni non sono del tutto applicabili i principi del codice civile che regolano l'acquisto della qualita' di erede' atteso che in detto ambito gia' la sola delazione determina per se stessa l'acquisto dell'eredita'" (cfr. sentenza del 10 marzo 2008, n. 6327)

L'obbligo tributario grava, quindi, sul soggetto che e' chiamato all'eredita', ancorche' questi gode del diritto di accettare l'eredita'.

Da cio' deriva che il presupposto del tributo successorio va individuato nell'apertura della successione, che coincide con la morte, a prescindere dall'accettazione dell'eredita'.

Conseguentemente, come chiarito con la risoluzione n. 351040 del 16 marzo 1992 "...chi acquisisce il patrimonio relitto in via definitiva (a seguito di plurimi e temporalmente successivi decessi di propri danti causa) dovra' soggiacere all'onere di presentare, oltre alla propria dichiarazione anche le precedenti (nel caso in cui non vi abbiano o non abbiano potuto provvedervi i precedenti chiamati) e sottoporsi a piu' tassazioni per effetto del meccanismo successorio, secondo cui il chiamato all'eredita', che abbia o meno manifestato la volonta' di accettare, e' soggetto, per l'appunto, all'obbligo di presentare la dichiarazione di successione e di corrispondere l'imposta dovuta".

Alle luce delle considerazioni che precedono l'istante sarebbe, quindi, tenuta alla presentazione di due dichiarazioni di successione, quella relativa alla successione della propria madre, indicando in essa, quali chiamati, se stessa e la sorella defunta e quella relativa alla successione della predetta sorella.

Con riguardo all'ulteriore quesito, concernente le conseguenze fiscali dell'eventuale rinuncia all'eredita' della madre, in nome e per conto della sorella, si fa presente che, ai sensi dell'articolo 479, comma 1, del codice civile, "Se il chiamato all'eredita' muore senza averla accettata il diritto di accettarla si trasmette agli eredi".

Per effetto di tale disposizione il diritto di accettare non si estingue, quindi, con la morte del chiamato prima dell'accettazione, ma si trasmette ai suoi successori a titolo universale, determinando la "successione nella delazione".

Pertanto, il trasmissario, accettata l'eredita' del trasmittente, potra' successivamente accettare l'eredita' dell'originario dante causa ovvero rinunciare alla stessa.

Cio' premesso in linea generale, occorre peraltro soffermarsi sui particolari effetti che dall'eventuale rinuncia all'eredita' della madre, effettuata dall'istante in nome e per conto della sorella defunta, deriverebbero nel caso di specie.

Non puo' trascurarsi, infatti, la circostanza che, in tale particolare ipotesi, la rinuncia non produrrebbe alcun mutamento nella devoluzione ereditaria, che opererebbe comunque in favore della contribuente istante, divenendo la medesima erede universale della propria madre.

L'unico scopo della rinuncia sarebbe quello di acquisire un vantaggio in tema di imposte sulle successioni, ipotecarie e catastali. Detto vantaggio si realizza attraverso l'omissione di un passaggio successorio e si concretizza nella differenza di aliquote e franchigie che intercorre fra le devoluzioni in linea retta e quelle in linea collaterale.

Servizio di documentazione tributaria

Al riguardo, occorre interrogarsi sulla ammissibilita' di un comportamento consistente nell'utilizzare i poteri e le facolta' attribuiti dall'ordinamento al soggetto titolare per il perseguimento di finalita' diverse da quelle riconosciute e tutelate dal legislatore.

Nell'ordinamento tributario italiano non sussiste una norma antielusiva generale, mentre sussistono svariate disposizioni volte a fronteggiare i fenomeni elusivi in relazione a determinati settori impositivi ed a fattispecie specificamente individuate.

A detta carenza ha posto rimedio la giurisprudenza della Corte di Cassazione con la formulazione della teoria dell'abuso del diritto, secondo la quale la strumentalizzazione degli istituti giuridici per conseguire indebiti risparmi d'imposta stravolge lo scopo dei principi fondamentali dell'ordinamento.

La nozione di abuso del diritto, quindi, secondo l'indirizzo giurisprudenziale della Corte Suprema, assume il ruolo di una clausola generale utilizzabile per l'intero ordinamento tributario.

Al riguardo la Corte, con le recenti pronunce (n. 30055, n. 30056 n. 30057 del 23 dicembre 2008 e n. 15029 del 26 giugno 2009), rese a Sezioni Unite, ha riconosciuto l'esistenza di un principio generale antielusivo, con la precisazione che la fonte di esso, in tema di tributi non armonizzati, va rinvenuta negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano ed, in particolare, nei principi della capacita' contributiva e di progressivita' di cui all'articolo 53 della Costituzione.

In particolare, la Corte Suprema ha affermato che "i principi di capacita' contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressivita' dell'imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali norme evidentemente finalizzate alla piu' piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non puo' non ritenersi insito nell'ordinamento, con diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non puo' trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale." (cfr. Corte di Cassazione sentenza n. 30057 del 23 dicembre 2008).

Sulla base di quanto sopra rappresentato, si esprime l'avviso che nella fattispecie in esame, lo strumento giuridico della rinuncia, sia pure non contrastante con alcuna specifica disposizione, e' utilizzato dall'istante al solo scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale e concretizza, pertanto, sulla base dei principi enunciati dalla Corte di Cassazione, un "abuso del diritto".

Tali conclusioni sono, del resto, avvalorate dalle affermazioni dell'istante che sostiene sia suo intendimento "...nel caso in cui l'amministrazione ritenga di confermare, anche dopo le modifiche apportate dal Dlgs. 346/1990, la natura di soggetto passivo del chiamato,...di potersi ugualmente indicare quale unica erede nella successione della propria madre oggetto dell'interpello, previa rinuncia all'eredita' effettuata in nome e per conto della sorella, anch'essa chiamata all'eredita' della madre".

L'istante fa presente inoltre che "... Non essendo stato pertanto compiuto, ... alcun atto di accettazione tacita da parte della propria sorella, e' possibile, ove lo si ritenga necessario, provvedere alla rinuncia all'eredita' della predetta madre alla quale la sottoscritta e' legittimata in qualita' di unica erede della propria sorella defunta".

Conseguentemente, ferma restando la liceita' della scelta operata, la rinunzia all'eredita' che s'intende porre in essere, nei modi e nei termini sopra evidenziati, non potra' essere opposta all'Amministrazione Finanziaria.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinche' i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformita'.