



Successione mortis causa e responsabilità fiscale dell'erede

Premessa

Nel nostro ultimo intervento abbiamo avuto modo di occuparci della responsabilità dei soci per i debiti fiscali della società estinta, in relazione, quindi, ad un'ipotesi impropria di "successione", almeno in termini giuridici.

Una recente ordinanza della Corte di Cassazione ([n.21101 del 13/10/10](#)), ci permette ora di "chiudere il cerchio", occupandoci del problema della responsabilità fiscale nei casi di successione in senso stretto, quando cioè si verifichi il decesso di una persona fisica e conseguentemente il trasferimento, appunto *mortis causa*, di tutto o parte il patrimonio del defunto.

La responsabilità dell'erede nelle imposte sui redditi e nell'Iva

L'ordinamento tributario disciplina l'ipotesi della responsabilità per debiti fiscali in caso di successione *mortis causa* con diverse norme e ponendo principi non sempre coincidenti nelle varie imposte.

Nelle **imposte sui redditi**, l'art.65 DPR n.600/73 dispone che:

- gli eredi del contribuente sono solidalmente responsabili per le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa;
- gli eredi del contribuente devono comunicare all'Ufficio delle imposte le proprie generalità ed il proprio domicilio fiscale;
- tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa sono prorogati di sei mesi in favore degli eredi;
- la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui sopra.

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, dunque, alla piena responsabilità (in via solidale) di tipo sostanziale per le obbligazioni d'imposta del defunto, si accompagna una responsabilità di ordine procedimentale, nel senso che in capo a tali soggetti sono posti anche gli adempimenti formali (es. dichiarazione) che erano del *de cuius*, oltre che specifici adempimenti di comunicazione.

Allo stesso tempo, però, si procede ad una sospensione dei termini pendenti, per rendere possibile l'attuazione dei diversi obblighi.

La logica sottesa all'art. 65 ora esaminato è confermata ai fini dell'**Imposta sul Valore Aggiunto**, dall'art. 35 *bis*, DPR n.633/72 e, quindi, con riferimento alle ipotesi di decesso di imprenditore individuale (persona fisica) soggetto passivo Iva.

L'articolo da ultimo citato prevede, infatti, che:

gli obblighi fiscali, sia di tipo sostanziale (pagamento del tributo) sia di tipo formale, sono adempiuti dagli eredi entro sei mesi dalla data della morte del contribuente, ancorché i relativi termini siano scaduti non oltre quattro mesi prima di tale data.

Nonostante il decesso dell'imprenditore, alle operazioni effettuate dagli eredi relativamente all'azienda ricevuta in successione, sono applicate, ai sensi dell'art. 35-*bis*, co.2, DPR n.633/72, le norme in materia di Iva.

Ciò anche quando l'erede, che non ha e non assume la qualifica imprenditoriale, si limita a liquidare l'azienda ricevuta; le operazioni di liquidazione dovranno quindi essere assoggettate ad Iva (e, per la regola della alternatività, alla eventuale imposta fissa di registro), con una continuità, a questi fini, del numero di partita Iva già in possesso dell'imprenditore defunto.

Il passaggio *mortis causa* dell'azienda comporta dunque un effetto di trascinamento della normativa in materia di Iva, anche oltre la cessazione dell'esercizio della impresa, ma solo nelle ipotesi di "successione" in senso proprio e con esclusivo riferimento al rapporto tra *de cuius* ed eredi.

Successione *mortis causa* ed imposta sulle successioni

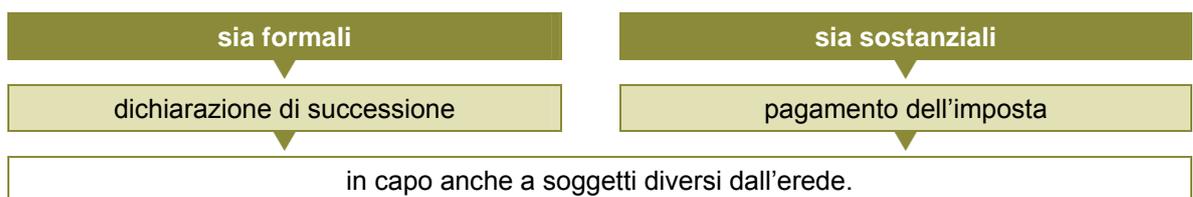
Considerazioni in parte differenti devono essere svolte in relazione all'**imposta sulle successioni e donazioni**, principalmente perché, in questo caso, la successione *mortis causa* rappresenta essa stessa il presupposto impositivo.

👉 La morte del *de cuius* è il fatto generatore della responsabilità tributaria diretta dell'erede (oltre che del legatario) e non, invece, una vicenda giuridica in grado di comportare (come nell'Iva e nelle imposte sui redditi) una successione nel debito fiscale del *de cuius*.

Il sistema dell'imposta sulle successioni (D.Lgs. n. 346/90) prevede che:

- ➡ i soggetti passivi dell'imposta siano gli eredi ed i legatari (art. 5);
- ➡ sono obbligati a presentare la dichiarazione della successione i chiamati all'eredità ed i legatari (o i loro rappresentanti), gli amministratori dell'eredità, i curatori delle eredità giacenti, gli esecutori testamentari (art. 28, co.2);
- ➡ sono obbligati al pagamento dell'imposta: gli eredi, solidalmente tra loro; il coerede che ha accettato con beneficio di inventario, nel limite del valore della propria quota ereditaria; i legatari, relativamente ai rispettivi legati;
- ➡ i chiamati all'eredità e gli altri soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione, fino a quando l'eredità non sia stata accettata, rispondono solidamente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti (art. 36). Peraltro, l'art. 7, ultimo comma, prevede che *"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"*.

Il sistema dell'imposta sulle successioni si presenta dunque come complesso, soprattutto perché pone obblighi:



La responsabilità fiscale del legatario risulta chiara ed inequivocabile, vista la successione a titolo particolare che si realizza a suo favore e la relativa responsabilità tributaria per l'imposta corrispondente.

Si ritiene, peraltro, che il Legislatore fiscale abbia accolto l'interpretazione civilistica tradizionale secondo cui il legato sia acquisito dal beneficiario per effetto dell'apertura della successione, senza necessità di atto di accettazione (che, ove sussistente, precluderebbe solo la possibilità di rinuncia).

In questa prospettiva, l'eventuale rinuncia da parte del legatario esonererebbe quest'ultimo da ogni responsabilità di ordine fiscale (art. 28, co.5), conformemente alla portata retroattiva che alla stessa è riconosciuta nel diritto civile, con eventuale diritto al rimborso dell'imposta eventualmente pagata (se la rinuncia è successiva al termine di presentazione della dichiarazione).

Più problematica risulta la posizione del chiamato all'eredità, ossia di colui che è nominato (per testamento o per legge) quale erede ma non ha ancora proceduto alla accettazione dell'eredità.

Infatti, considerando proprio gli obblighi di dichiarazione e di pagamento del tributo, per molto tempo dottrina e giurisprudenza hanno ritenuto che il chiamato all'eredità potesse essere considerato quale "soggetto passivo" del tributo successorio.

L'interpretazione attualmente dominante rifiuta però tale conclusione, ritenendo che solo l'accettazione dell'eredità sia in grado di realizzare il presupposto e di far sì che il chiamato divenga erede e soggetto passivo del tributo, coerentemente con la ricostruzione di diritto civile della fattispecie giuridica.

Ed è da notare che l'accettazione del chiamato può essere espressa oppure tacita (artt. 475 e 476 c.c.); in quest'ultimo caso graverà sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare l'esistenza del comportamento concludente quale fatto costitutivo della pretesa fiscale.

L'eventuale imposta pagata dal chiamato, nelle ipotesi in cui costui sia nel possesso temporaneo dei beni, avrà quindi una natura provvisoria (in attesa, cioè, della accettazione) e sarà rimborsabile qualora l'accettazione non arrivasse o vi fosse espressa rinuncia.

In questa prospettiva, è da osservare che:

- anche l'Ufficio del registro può chiedere, così come chiunque vi abbia interesse, la fissazione di un termine per l'accettazione ai sensi dell'art.481 c.c.;
- inoltre, l'eventuale rinuncia ai diritti di successione, fatta verso corrispettivo o a favore di alcuni soltanto dei chiamati, comporta accettazione dell'eredità ex art. 478 c.c..

L'ordinanza della Cassazione n.21101/10 e l'obbligo di provare la qualifica di "erede"

Nella fattispecie oggetto dell'ordinanza n. 21101/10, si discuteva di un debito Irpef non assolto dalla madre defunta di tre fratelli, ai quali l'Amministrazione Finanziaria chiedeva (successivamente al decesso) il pagamento del tributo.

Senonché, nell'avviso di accertamento notificato ai tre fratelli, l'Ufficio fiscale non aveva fornito alcuna prova rispetto alla qualifica di "eredi" di tali soggetti, limitandosi invece ad invocare la loro responsabilità nella veste di "chiamati alla eredità".

Difendendosi in giudizio, l'Ufficio fiscale aveva altresì invocato le disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni, che fondano una responsabilità fiscale non solo degli eredi ma anche dei soggetti chiamati alla eredità. Le argomentazioni dell'Ufficio erano poi state accolte dalla sentenza della CTR Campania.

La Corte di Cassazione afferma invece l'insostenibilità di tali argomentazioni, cassando con rinvio la sentenza impugnata, sulla base, principalmente, di due rilievi.

In primo luogo, ad avviso della Corte, le previsioni di cui all'imposta sulle successioni, relative alla posizione del chiamato all'eredità, non sono suscettibili di applicazione al di fuori delle specifiche ipotesi contemplate.

E quindi, dalle stesse non può essere costruito un principio per affermare a livello generale la responsabilità tributaria del chiamato alla eredità.

In questo senso, la Corte rileva correttamente che l'ipotesi della responsabilità per il debito fiscale del *de cuius* è ben diversa da quella della responsabilità tributaria derivante (nell'imposta sulle successioni) proprio dalla successione ereditaria.

In questo
secondo caso



si tratta di un debito proprio dell'erede la cui riscossione, come si è notato, può essere anticipata (ma in ipotesi limitate) al momento della chiamata della eredità;

nel primo caso,
invece,



si tratta di un debito del *de cuius* che si trasmette all'erede, alla stessa stregua di ogni altro debito di natura privatistica, per effetto della successione universale.

In quest'ultima ipotesi, nota la Corte, la responsabilità fiscale dell'erede può essere affermata solo "*a seguito della confusione dei patrimoni*", il soggetto potendo essere chiamato a rispondere solo qualora sia effettivamente colui che ha beneficiato di tale successione.

Queste affermazioni hanno poi un importante riflesso a livello probatorio ed è questo il secondo corno delle osservazioni della Corte nella ordinanza in commento.

Dato che la successione universale (e quindi la confusione dei patrimoni) costituisce la fonte necessaria della responsabilità fiscale dell'erede per le imposte non pagate dal *de cuius*, tale elemento deve essere specificamente provato dall'Amministrazione Finanziaria la quale non potrà limitarsi ad osservare che i fratelli sono, in quanto figli della madre defunta, naturali "chiamati" alla eredità, ma dovrà invece

"provare l'accettazione della eredità da parte del chiamato, per potere esigere l'adempimento dell'obbligazione del suo dante causa" (in questo senso anche la [sentenza della Corte Cassazione, Sez.Trib., n. 2820/05](#)).

Quest'ultimo punto risulta di estremo interesse, perché in grado di fondare uno specifico onere probatorio in capo all'Amministrazione, che non può (una volta tanto...) avvalersi di alcuna "presunzione di eredità", dovendo questa essere appositamente provata.

In mancanza, sembra potersi delineare una carenza insanabile nella ripresa fiscale dell'Ufficio contenuta nell'avviso di accertamento.