


Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Attualità

La riforma del sistema tributario (21): l'eredità giacente soltanto un'opera di 'pulizia' e restyling

4 Novembre 2003

L'intervento mira a coordinarne le disposizioni con il resto del rinnovato impianto normativo

 Uno degli articoli che, nel quadro del Tuir riformato, rimane praticamente indenne da modificazioni, fatta salva la rinumerazione e la soppressione del riferimento alla soggettività Irpeg, è quello riguardante la determinazione e le caratteristiche del reddito dell'eredità giacente. Si tratta dell'articolo 131 del Testo unico versione 1986, il cui disposto è pressoché integralmente trasfuso nel nuovo articolo 189.

Fondamenti della fattispecie nel diritto privato

L'"eredità giacente" si manifesta quando, al momento della morte del *de cuius*, l'eredità non viene accettata immediatamente dall'erede (articolo 459 del codice civile). Nel periodo compreso tra l'apertura della successione e l'accettazione, il patrimonio ereditario rimane quindi privo del proprio titolare. Normalmente, il chiamato all'eredità, oltre a non accettarla immediatamente, ha il possesso reale dei beni.

Se la giacenza dell'eredità si protrae oltre il periodo d'imposta nel corso del quale la successione si è aperta, possono sorgere alcuni problemi in relazione ai connessi obblighi tributari.

Secondo il Testo unico delle imposte sui redditi del 1986:

- se il chiamato all'eredità è una persona fisica, il reddito dei cespiti ereditari è determinato provvisoriamente con i criteri previsti per l'Irpef
- se il chiamato non è noto, si presume che esso sia una persona fisica

- se il chiamato è un soggetto Irpeg, la determinazione provvisoria dei redditi soggiace alle regole di tale tributo.

In via generale, a seguito dell'accettazione, i redditi dei beni ereditari concorrono a formare il reddito complessivo dell'erede per ciascun periodo d'imposta, compreso quello in cui si è aperta la successione.

Tenuto conto che il diritto all'accettazione dell'eredità si prescrive in dieci anni, ai sensi dell'articolo 480 del codice civile, ciò può anche accadere molto tempo dopo l'apertura della successione.

Se, inoltre, l'erede designato è una persona fisica o è ignoto, il richiamo all'articolo 7, comma 3, del Tuir consente la tassazione separata in via provvisoria con l'applicazione al reddito imponibile dell'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito (corrispondente al 23 per cento, anche nella futura Ire che verrà introdotta in sede di completa attuazione della delega di cui all'articolo 3 della legge 7.4.2003, n. 80).

I criteri di tassazione dell'eredità giacente sono estesi alla devoluzione dell'eredità sotto condizione sospensiva (ai sensi dell'articolo 457 del codice civile) e in favore del nascituro non ancora concepito. In questi casi, il reddito dei beni ereditari è provvisoriamente determinato con i criteri previsti dalle norme che regolano l'Irpef.

Adempimenti del curatore e dell'erede

Per quanto disposto dalle norme di coordinamento sistematico-formale recate dall'articolo 19 del Dpr 4.2.1988, n. 42, gli obblighi del curatore e dell'erede accettante sono indicati come segue.

Il curatore dell'eredità giacente e l'amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituri non ancora concepiti, oltre alle dichiarazioni dei redditi di cui all'articolo 131 del Tuir, da presentare nei termini ordinari, relative al periodo d'imposta nel quale ha assunto le rispettive funzioni nonché ai periodi d'imposta successivi fino a quello anteriore al periodo d'imposta nel quale cessa la curatela o l'amministrazione, è tenuto a presentare, entro sei mesi dall'assunzione delle funzioni:

- le dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta nel quale si è aperta la successione, se anteriore a quello nel quale hanno assunto le funzioni, e agli altri periodi d'imposta già decorsi anteriormente a quest'ultimo
- la dichiarazione dei redditi posseduti nell'ultimo periodo d'imposta dal *de cuius* e, se il relativo termine non era scaduto alla data del decesso, quella dei redditi posseduti nel periodo d'imposta precedente.

Inoltre, i curatori e gli amministratori devono:

- se nell'asse ereditario sono comprese aziende commerciali o agricole, adempiere per i periodi d'imposta menzionati sopra gli obblighi contabili e quelli a carico dei sostituti d'imposta
- presentare, entro sei mesi dall'assunzione delle funzioni, le dichiarazioni di sostituto d'imposta relative ai pagamenti effettuati nei periodi d'imposta sopra indicati
- comunicare mediante raccomandata all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate (nel testo, non aggiornato, "ufficio delle imposte"), entro sessanta giorni, l'assunzione e la cessazione delle funzioni. La comunicazione di cessazione deve indicare i dati identificativi degli eredi e le quote ereditarie di ciascuno di essi.

Nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta nel quale è cessata la curatela o l'amministrazione, l'erede deve dare comunicazione della cessazione e indicare l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del *de cuius*, i dati identificativi del curatore o dell'amministratore e degli altri eredi e la propria quota di eredità.

Nella stessa dichiarazione può essere esercitata, per ciascuno degli anni per i quali i redditi di cui all'articolo 131 del Testo unico sono stati determinati in via provvisoria, la facoltà prevista nell'articolo 16 , comma 3, del Tuir (ovvero la possibilità di manifestare l'opzione per la rinuncia alla tassazione separata).

Dalla data di presentazione della suddetta dichiarazione, o in mancanza dalla data in cui essa avrebbe dovuto essere presentata, decorre il termine per la liquidazione definitiva delle imposte a norma dell'articolo 131 del Tuir.

La condizione dell'amministratore giudiziario

Secondo l'amministrazione, che si è pronunciata con circolare del 7.8.2000, n. 156/E, in riferimento alla legge 31.5.1965, n. 575, "Disposizioni contro la mafia", alla situazione del curatore dell'eredità giacente è assimilabile quella dell'amministratore giudiziario dei beni sequestrati (i cui proventi vanno assoggettati a tassazione ai sensi dell'articolo 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537).

Infatti, "i beni sequestrati, in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, configurano un patrimonio separato, assimilabile per analogia, sotto il profilo che qui interessa, all'eredità giacente (...).

In entrambi i casi,... l'amministratore esercita in via provvisoria l'amministrazione di un patrimonio, nell'attesa che lo stesso sia devoluto ad un soggetto che attualmente non è individuato a titolo definitivo e che pertanto non ne ha la disponibilità.

La veste di soggetto passivo d'imposta spetta a colui il quale assumerà, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni sequestrati: ne consegue che, come nel caso dell'eredità giacente è considerato soggetto passivo il chiamato che accetti, con effetto retroattivo, l'asse ereditario, così nel caso di sequestro il soggetto passivo d'imposta sarà individuato solo a posteriori (seppure con effetto ex tunc) nello Stato o nell'indiziato, a seconda che il procedimento si concluda con la confisca oppure con la restituzione dei beni.

L'amministratore giudiziario, in pendenza di sequestro, opera dunque nella veste di rappresentante in incertam personam, curando la gestione del patrimonio per conto di un soggetto non ancora individuato.

Nei confronti dell'amministratore, pertanto, possono essere applicate, con le dovute distinzioni, le regole generali previste per il curatore dell'eredità giacente e, in particolare, quelle di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 42 del 1988 citato".

L'articolo 131 del Tuir

Per quanto disposto dall'articolo 131 del Testo unico ante-riforma, se la giacenza dell'eredità si protrae oltre il periodo di imposta nel corso del quale si è aperta la successione, il reddito dei cespiti ereditari è determinato in via provvisoria:

- se il chiamato all'eredità è persona fisica o non è noto, secondo le disposizioni del titolo I
- se il chiamato è un soggetto Irpeg, secondo quelle del capo III del titolo II.

Dopo l'accettazione dell'eredità il reddito di tali cespiti concorre a formare il complessivo reddito dell'erede per ciascun periodo d'imposta, compreso quello in cui si è aperta la successione, e si procede alla liquidazione definitiva delle relative imposte.

I redditi di cui all'articolo 7, comma 3 (ovvero i redditi del contribuente deceduto tassati separatamente in capo agli eredi o ai legatari che li hanno percepiti), se il chiamato all'eredità è persona fisica o non è noto, sono in via provvisoria tassati separatamente con l'aliquota del primo scaglione di reddito, salvo conguaglio dopo l'accettazione della eredità.

Le predette regole si applicano anche nei casi di delazione dell'eredità sotto condizione sospensiva o in favore di un nascituro non ancora concepito.

Il nuovo Testo unico

Nella formulazione dell'articolo 189 del nuovo Testo unico, qui commentato, non vi sono cambiamenti sostanziali rispetto alle sopra illustrate norme del Tuir versione ante-riforma.

Le innovazioni si limitano all'indicazione, per la tassazione separata provvisoria, dell'aliquota stabilita dall'articolo 12 (e non più 11) per il primo scaglione di reddito, nonché (operazione

doverosa dopo l'abrogazione del tributo) all'espunzione del comma 3, relativo all'applicazione in via definitiva dell'Ilor per ciascun periodo d'imposta.

La determinazione dell'imposta

Il testo dell'articolo 12 ricalca comunque quasi per intero quello dell'articolo 11 del Tuir del 1986.

Le modalità di determinazione dell'imposta erano state ripetutamente sottoposte a revisione, con la riduzione e la semplificazione del sistema degli scaglioni d'imposta a seguito delle leggi succedutesi nel tempo.

Allo stato, l'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione di cui all'articolo 10-*bis* (corrispondente al nuovo articolo 11), le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- fino a 15mila euro, 23 per cento
- oltre 15mila euro e fino a 29mila euro, 29 per cento
- oltre 29mila euro e fino a 32mila 600 euro, 31 per cento
- oltre 32mila 600 euro e fino a 70mila euro, 39 per cento
- oltre 70mila euro, 45 per cento.

In attuazione dell'articolo 3 della legge-delega n. 80/2003, dovrà attendersi l'emanazione di un ulteriore schema di decreto legislativo delegato, il quale, istituendo l'Ire, porterà l'imposta alla configurazione fin dal principio prevista, con due sole aliquote (23 e 33 per cento), oltre alla *no tax area*, introdotta, con il "primo modulo" della riforma, dalla legge finanziaria 2003 (vedasi l'attuale articolo 10-*bis* del Tuir).

Il calcolo dell'imposta netta

L'imposta netta è determinata operando sull'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, le detrazioni previste negli articoli 12 , 13 e 13-*bis* (ovvero, detrazioni per carichi di famiglia, "altre detrazioni", detrazioni per oneri).

Da tale valore si detrae l'ammontare dei crediti d'imposta spettanti al contribuente a norma degli articoli 14 e 15 (si tratta, rispettivamente, del credito d'imposta sui dividendi e del credito per imposte pagate all'estero).

Salvo quanto si dirà più avanti, se l'ammontare dei crediti d'imposta è superiore a quello dell'imposta netta, il contribuente ha diritto, alternativamente:

- a scomputare l'eccedenza dall'imposta relativa al periodo d'imposta successivo
- a chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi
- al credito d'imposta limitato.

Il credito d'imposta spettante sui dividendi, per la parte che trova copertura nell'ammontare delle imposte di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 105 (cosiddetto "basket B"), è riconosciuto come credito limitato ed è escluso dall'applicazione dell'ultimo periodo del comma 3 (ovvero dalla possibilità di scomputare dall'imposta o chiedere il rimborso dell'eccedenza).

Il credito limitato si considera utilizzato prima degli altri crediti di imposta e va portato in detrazione fino a concorrenza della quota dell'imposta netta relativa agli utili per i quali è attribuito, determinata in base al rapporto tra l'ammontare di tali utili comprensivo del credito limitato e l'ammontare del reddito complessivo comprensivo del credito stesso e al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

Relativamente al credito d'imposta limitato, i contribuenti possono comunque avvalersi delle disposizioni dei commi 4 e 5 dell'articolo 14 (il comma 3, qui commentato, come modificato dall'articolo 2, comma 1, n. 1, del Dlgs 18.12.1997, n. 467, si applica relativamente alle distribuzioni degli utili di esercizio, delle riserve e degli altri fondi, nonché delle riduzioni di capitale sociale o del fondo di dotazione deliberate a decorrere dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996).

L'articolo 12 del nuovo Testo unico

Le innovazioni introdotte in forza del nuovo articolo 12 riguardano il solo comma 3, e sono conseguenti all'abrogazione del meccanismo del credito d'imposta sui dividendi (e dell'articolo 14 del Tuir ante-riforma).

Per effetto delle nuove regole, dall'imposta netta va detratto l'ammontare dei crediti d'imposta spettanti al contribuente a norma dell'articolo 167 (ove è contenuta, nel Testo unico riformato, la disciplina del credito per imposte pagate all'estero).

Se l'ammontare dei crediti d'imposta è superiore a quello dell'imposta netta il contribuente ha il diritto di optare per lo scomputo dell'eccedenza dall'imposta relativa al periodo di imposta successivo, ovvero per il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi.

Gli eredi e i "condoni" del 2003

A proposito delle disposizioni di sanatoria introdotte dalla legge n. 289/2003, i cui termini di accesso sono stati recentemente prorogati al 16 marzo 2004 per effetto dell'articolo 34 del decreto legge 30.9.2003, n. 269, attualmente in sede di conversione, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 21.02.2003, n. 12/E (par. 2.1.1), si è espressa sulla legittimazione degli eredi

all'adozione delle procedure agevolative.

Le considerazioni che seguono, riferite alla dichiarazione integrativa semplice, sono da intendersi riferite anche agli altri tipi di "sanatoria".

Secondo l'Agenzia, gli eredi possono presentare dichiarazioni integrative per definire la posizione tributaria dei loro danti causa per i periodi d'imposta definibili.

A tali fini, gli eredi possono avvalersi del disposto degli articoli 65, comma 3, del Dpr n. 600/1973 e 35-bis, comma 1, del Dpr 26.10.1972, n. 633, in base ai quali sono prorogati di sei mesi tutti i termini pendenti alla data del decesso ovvero scadenti entro quattro mesi da essa.

La proroga opera anche a favore degli eredi dei soci di società di persone per gli adempimenti di cui al comma 11 dell'articolo 8 (relativi alla presentazione della dichiarazione integrativa per i soci di società personali).

Nessuna proroga dei termini era invece stabilita per gli eredi dei contribuenti deceduti entro il 15.12.2002, i quali, se tenuti alla presentazione delle dichiarazioni integrative riguardanti i redditi del *de cuius*, hanno dovuto farlo nei termini ordinari.

La soppressa imposta sulle successioni

Nel commentare la normativa in materia di eredità giacente, appare opportuno un pur limitato richiamo all'imposta che fino a poco tempo fa era associata all'accettazione dell'eredità, in essa trovando il proprio presupposto, ovvero l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al Testo unico approvato con decreto legislativo 31.10.1990, n. 346.

Tale tributo è stato soppresso in virtù dell'articolo 13 della legge 18.10.2001, n. 383, con decorrenza dal 25.10.2001; allo stato, esso rileva pertanto solamente ai fini della prosecuzione delle attività di accertamento e dell'eventuale contenzioso instauratosi.

L'articolo 1 del predetto Testo unico, nella versione vigente a decorrere dal 10.12.2000, disponeva che l'imposta era applicata ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte e ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi.

Si consideravano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.

L'imposta era poi applicata anche nei casi di immissione nel possesso temporaneo dei beni dell'assente e di dichiarazione di morte presunta, nonché in caso di donazione presunta.

L'imposta non era invece applicata nei casi di donazione o liberalità di cui agli articoli 742 e 783 del codice civile (donazione remuneratoria; donazioni di modico valore).

Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, l'imposta non era infine applicata nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, se per l'atto era prevista l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, o dell'Iva.

L'abrogazione dell'imposta ha inteso soprattutto facilitare i trasferimenti intergenerazionali di beni, soprattutto in relazione a quelle fattispecie che non si prestavano alla facile elusione dell'obbligo tributario, attraverso la costituzione di società di capitali e la trasformazione del trasferimento del cespite in trasferimento delle quote o delle azioni.

Prassi recente dell'Amministrazione

In riferimento alla problematica qui affrontata, sarà peraltro opportuno segnalare quanto dedotto dalla direzione centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate relativamente a un'ipotesi di sequestro giudiziario di quote sociali, nella risoluzione del 13.10.2003, n. 195/E.

La pronuncia muove da un'istanza di interpello inerente gli adempimenti tributari posti a carico del custode giudiziario di quote sociali.

In particolare - nonostante la proposizione congiunta dell'istanza di interpello da parte del custode giudiziario e del legale rappresentante della società ne abbia determinato l'inammissibilità - la direzione centrale ha risposto nel merito ritenendo applicabile rispetto all'amministrazione giudiziaria dei beni oggetto di sequestro penale di cui alla legge 31.5.1965, n. 575 (cosiddetto sequestro "anti-mafia") la disciplina dell'eredità giacente, qui illustrata.

Le motivazioni del prospettato indirizzo interpretativo sono fondate sulla provvisorietà della situazione determinatasi in pendenza di sequestro.

Nel caso del sequestro giudiziario, quindi, la veste di soggetto passivo d'imposta compete a colui che assumerà, con effetto retroattivo, la titolarità dei beni (ovvero allo Stato oppure all'indiziato, nei due casi in cui il procedimento si concluda con la confisca o con la restituzione dei beni stessi).

L'amministratore giudiziario opera quindi, in pendenza di sequestro, come rappresentante *in incertam personam*, con piena applicazione delle regole sopra esposte e secondo le indicazioni della già citata circolare n. 165/E del 2000.

Conclusioni

In definitiva, la disciplina delle eredità giacenti subisce non un rivolgimento, ma piuttosto un'opera di "pulizia" e *restyling* intesa a coordinarne le disposizioni con il resto dell'impianto normativo scaturente dalla riforma.

Pur essendo questa ormai nota come "riforma dell'Ires", poiché la porzione più rilevante della delega è stata compresa all'interno di uno schema di decreto legislativo implicante modificazioni strutturali della vigente disciplina delle imposte sui redditi, a partire dall'attuazione dell'articolo 4 della legge-delega n. 80/2003, l'amplissima opera di ristrutturazione e rielaborazione intrapresa dal legislatore delegato investe sia l'Irpef (in attesa dell'introduzione della nuova Ire), sia le disposizioni comuni, queste ultime importantissime e "strategiche", poiché poste a presidio di istituti vitali per l'ordinamento tributario, come quelli riguardanti le operazioni straordinarie interne e comunitarie, le operazioni concorsuali, eccetera.

Pertanto, ancor prima di cogliere i problemi applicativi al loro emergere, sarà sempre opportuno un monitoraggio puntuale sul tessuto normativo investito dalla riforma, seguendo l'opera di raccordo e coordinamento necessaria a garantirne l'ingresso il più indolore possibile nel contesto socio-economico del Paese.

di

Fabio Carriolo

URL: <https://fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/riforma-del-sistema-tributario-21-leredita-giacente-soltanto-unopera>