

## TASSAZIONE DELLA TRASCRIZIONE DELL'ACCETTAZIONE TACITA DELL'EREDITÀ

Si chiede di conoscere quale sia il trattamento, agli effetti dell'imposta di bollo, applicabile alla formalità di trascrizione dell'accettazione tacita dell'eredità richiesta sulla base di un atto di trasferimento immobiliare stipulato prima del 31 dicembre 2013 e trascritto dopo il 1° gennaio 2014. Si precisa che l'Agenzia delle entrate sezione territorio chiede un'autonoma imposta di bollo per la trascrizione dell'accettazione tacita di eredità.

Prima dell'entrata in vigore della riforma introdotta dall'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 si riteneva comunemente (ed al riguardo non ci sono state segnalate prassi difformi) che l'imposta di bollo forfetaria prevista per gli atti relativi a diritti immobiliari sottoposti a registrazione con procedure telematiche, fosse comprensiva anche delle formalità in esame "scaturenti da atto soggetto all'adempimento unico" (Petteruti, *Adempimenti telematici per atti relativi ad immobili. Aspetti tributari*, studio n. 87-2002/T; Santarcangelo, *La tassazione degli atti notarili*, Milano, 2011, 14).

E tale conclusione appare anche implicitamente confermata dal tenore della faq n. 3.1., Area territorio (disponibile sul sito <https://webrun.notariato.it>, nella sezione dedicata all'Adempimento unico) ove alla richiesta relativa a "quali imposte e tasse ipotecarie sono dovute per le note di trascrizione delle accettazioni tacite di eredità sia se connesse a mutui (atti in esenzione ex d.p.r. 601), sia se connesse ad atti che hanno scontato l'imposta di bollo forfetaria dovuta con l'adempimento unico", si risponde evidenziando solo la debenza della "tassa ipotecaria più la tassa fissa".

Più in dettaglio va osservato come l'estensione del bollo forfetario anche alle formalità di trascrizione dell'accettazione tacita dell'eredità sia giustificabile alla luce del dettato normativo di cui all'art. 1, comma 1-bis, della tariffa parte prima allegata al d.p.r. n. 642/1972 (secondo cui l'imposta di bollo forfetaria è stabilita per "*atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali, relativi a diritti sugli immobili, inclusi gli atti delle società o degli enti diversi dalle società, sottoposti a registrazione con procedure telematiche, loro copie conformi per uso registrazione ed esecuzione di formalità ipotecarie, **comprese le note di trascrizione ed iscrizione, le domande di annotazione e di voltura da essi dipendenti** e l'iscrizione nel registro di cui all'art. 2678 del codice civile*"), dovendosi ritenere che tali formalità, se richieste sulla base di un atto relativo a diritti su immobili registrato con il MUI, siano "dipendenti" dall'atto stesso.

La riforma della tassazione dei trasferimenti immobiliari di cui all'art. 10 d.lgs. n. 23/2011 (per approfondimenti si rinvia allo studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 1011-2013/T, *La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014*, ed alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E del 21 febbraio 2014) ed in particolare la previsione contenuta nel comma 3 del medesimo articolo (ai sensi del quale "*gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e **le formalità direttamente conseguenti** posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi*

*speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta”)* ha nuovamente posto il problema dell’applicazione dell’imposta di bollo alle formalità in questione (aggiungendo peraltro anche la questione relativa all’imposta ipotecaria).

Considerata la formulazione della previsione, e cioè il riferimento a *“gli atti e le formalità direttamente conseguenti”*, evidentemente rispetto agli *“atti assoggettati all’imposta di cui ai commi 1 e 2”* del medesimo articolo, nonché la specifica finalità degli *“atti e formalità”* i quali devono essere *“posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari”*, si è ritenuto (cfr. studio n. 1011-2013/T) – anche rispetto a questa disposizione – che la fattispecie della trascrizione dell’accettazione tacita dell’eredità, in quanto relativa e discendente dall’atto traslativo soggetto all’imposta di cui ai commi 1 e 2 dell’art. 10, fosse compresa nell’ambito applicativo del comma 3, e pertanto esente dall’imposta di bollo e dalla tassa ipotecaria (mentre non era apparsa certa la non debenza dell’imposta ipotecaria nella misura di 50 euro, non risultando chiaro se le imposte ipotecaria e/o catastale nella suddetta misura dovessero applicarsi una sola volta, con riguardo all’atto traslativo immobiliare a titolo oneroso a prescindere dal numero di eventuali *“atti e formalità direttamente conseguenti”*, oppure se le stesse imposte fossero dovute nella predetta misura fissa di 50 euro anche per ogni atto o formalità direttamente conseguente).

Di segno radicalmente opposto sono state invece le conclusioni a cui è giunta sul punto l’Agenzia delle entrate, nella circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, la quale peraltro non si limita ad escludere dall’ambito applicativo oggettivo del comma 3 dell’art. 10 la trascrizione dell’accettazione tacita dell’eredità (che resterebbe quindi assoggettata all’imposta ipotecaria fissa di 200 euro, a tassa ipotecaria ed ad imposta di bollo), ma, sulla base di analoghe argomentazioni, precisa anche (a quanto consta per la prima volta dopo molti anni dall’entrata in vigore dell’art. 1 comma 1-bis della tariffa allegata al d.p.r. n. 642/1972) la rilevanza autonoma, in linea generale, della trascrizione dell’accettazione tacita dell’eredità agli effetti dell’imposta di bollo, che sarebbe applicabile ai sensi dell’art. 3 comma 2-bis della tariffa parte prima allegata al d.p.r. n. 642/1972 (secondo cui sono soggette all’imposta di bollo di 59 euro le *“note di trascrizione, di iscrizione, di rinnovazione, domande di annotazione nei registri immobiliari, anche con efficacia di voltura, trasmesse con procedure telematiche o presentate su supporto informatico, compresa l’iscrizione nel registro di cui all’art. 2678 del codice civile, fuori dai casi previsti dall’articolo 1, comma 1-bis dal comma 2-ter del presente articolo e dall’articolo 4, comma 1-bis”*).

In particolare secondo l’Agenzia delle entrate il comma 3 dell’art. 10 non è applicabile alla trascrizione dell’accettazione tacita dell’eredità, non trattandosi di formalità direttamente conseguente, non rilevando a tal fine neppure l’eventuale unicità del relativo veicolo documentale. Più precisamente, l’Agenzia ritiene che *“l’impostazione giuridica dell’istituto ed il tenore testuale del richiamato articolo 476 c.c. (in particolare l’utilizzo del termine “presuppone” e della locuzione “non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di” erede”)* evidenziano la peculiare natura del legame che sussiste tra l’accettazione tacita e l’atto dispositivo che la presuppone, legame in virtù del quale la prima può ritenersi, se non cronologicamente precedente, quantomeno *“funzionalmente antecedente”* e, comunque, certamente non *“conseguente”* al secondo. Alla luce di quanto sopra, la trascrizione della accettazione tacita di

eredità può ritenersi esclusa dal novero degli “atti e formalità direttamente conseguenti” agli atti di trasferimento, a cui applicare il nuovo regime tributario sopra delineato. Le esposte conclusioni, peraltro, risultano coerenti anche con l’impostazione seguita nella circolare n. 3/T del 12 settembre 2012, laddove, nell’affrontare la tematica dei connessi profili sanzionatori, si era già evidenziato come l’accettazione tacita di eredità non risulti necessariamente correlata ad un atto in sé trascrivibile, potendo riconnettersi pure ad un comportamento concludente ovvero ad un atto antecedente - non trascritto in quanto privo dei necessari requisiti di forma - in relazione ai quali il successivo atto, con forma qualificata, presentato per la trascrizione, verrebbe a configurare esclusivamente un titolo formalmente idoneo a far risultare nei pubblici registri un evento giuridico che, in realtà, si è già verificato in un momento precedente”.

Le argomentazioni addotte dall’Agenzia a fondamento della sua conclusione non sono, a nostro avviso, condivisibili.

Le norme in esame (ossia il comma 3 dell’art. 10 d.lgs. n. 23/2011 e l’art. 1, comma 1-bis, della tariffa allegata al d.p.r. n. 642/1972) stabiliscono il trattamento fiscale riservato alle **formalità**, sulla base di un rapporto, rispettivamente, di diretta consequenzialità e di dipendenza da un atto. Pertanto la sussistenza di tale rapporto andrebbe verificata considerando i titoli, necessari per eseguire le formalità stesse, e non le vicende giuridiche veicolate dai titoli, come invece argomenta l’Agenzia delle entrate, perché tali vicende non sono prese in considerazione dalle norme suddette e quindi non possono assumere rilievo al fine della ricorrenza del rapporto menzionato.

In altre parole, poiché l’oggetto della trascrizione (rappresentato dalla vicenda giuridica da rendere pubblica, cioè, nel caso di specie dall’acquisto ereditario) va distinto dal titolo in base al quale si effettua la formalità (v. Ferri-Zanelli, *Della trascrizione*, in Comm. cod. civ. Scialoja-Branca, a cura di F. Galgano, Bologna-Roma, 1995, 31 e 374 ss.), nell’ipotesi della trascrizione di accettazione tacita di eredità risultante, ad esempio, da un atto di trasferimento immobiliare a titolo oneroso stipulato nelle forme di cui all’art. 2648, comma 3, c.c., quest’ultimo rappresenta il titolo dal quale derivano direttamente due formalità di trascrizione: una ai sensi dell’art. 2643 c.c. ed una, ulteriore, ai fini di cui all’art. 2648 c.c.

La dottrina evidenzia, peraltro, come, seppure il documento che viene presentato allo scopo di far trascrivere l’accettazione prova non già la dichiarazione di accettazione ma una dichiarazione diversa, che presuppone, ma non esprime, la volontà di accettare, la trascrizione è validamente richiesta ed eseguita solo quando il documento esistente contenga tutti gli elementi necessari e sufficienti perché se ne possa dedurre l’esistenza dell’accettazione tacita. In altri termini si ritiene necessario che il titolo, che costituisce presupposto per la trascrizione dell’acquisto *mortis causa*, rechi traccia della provenienza ereditaria dei beni o diritti negoziati, e quindi che l’acquisto suddetto sia desumibile dallo stesso, considerato che gli elementi di una trascrizione non possono essere tratti se non dal titolo per l’inammissibilità di indagini estranee ai registri immobiliari per la lettura degli stessi (Forti, *Gli acquisti di immobili ereditari e la trascrizione per causa di morte*, Milano, 2010, 209 ss.; Gazzoni, *La trascrizione degli atti e delle sentenze*, II, Milano, 2012, 331 s. Per la trascrizione degli acquisti *mortis causa* occorre presentare anche, ai sensi dell’art. 2660 c.c., il certificato di morte del *de cuius* e una copia o un estratto autentico del testamento, se l’acquisto

segue in base ad esso. Si tratta di documenti accessori che si aggiungono al titolo, ossia all'atto indicato dall'art. 2648 cit. Cfr., fra gli altri, Ferri-Zanelli, op. cit., 415 s.).

Ed il titolo per consentire la trascrizione dell'accettazione tacita deve avere il requisito di forma previsto dall'art. 2648 comma 3 cit. (ai sensi del quale *“se il chiamato ha compiuto uno degli atti che importano accettazione tacita dell'eredità, si può richiedere la trascrizione sulla base di quell'atto, qualora esso risulti da sentenza, da atto pubblico o da scrittura privata con sottoscrizione autenticata o accertata giudizialmente”*).

Ciò comporta che sul piano delle formalità – che è l'unico che dovrebbe rilevare ai fini della relativa tassazione ai sensi dell'art. 10 comma 3 cit. e dell'art. 1 comma 1-bis cit. - è ad esempio del tutto irrilevante che l'accettazione tacita si sia già verificata per effetto di un trasferimento per scrittura privata non autenticata o per un comportamento concludente, in quanto in ogni caso la trascrizione dell'accettazione medesima è consentita solo in conseguenza di un titolo idoneo, ex art. 2648 comma 3 cit., ad essere trascritto.

Quest'ultimo richiede, infatti, che l'accettazione tacita dell'eredità *“risulti”* dal titolo, e non richiede cioè necessariamente che il titolo sia quello che ha dato luogo al sorgere dell'effetto (così Petrelli, *L'evoluzione del principio di tassatività nella trascrizione immobiliare*, Napoli, 2009, 320).

Inoltre, va rilevato come sia ininfluyente ai fini delle norme fiscali in esame che il rapporto di diretta consequenzialità o di dipendenza sia caratterizzato o meno dalla necessità, in quanto ciò non è richiesto dalla norma; e pertanto anche sotto questo profilo appare inconferente il richiamo contenuto nella circ. 2/E cit. all'impostazione seguita nella circolare n. 3/T del 2012 ove – al fine di escludere l'applicazione di sanzioni per l'omissione o il ritardo rispetto alla trascrizione in oggetto – si osservava come l'accettazione tacita non sia necessariamente correlata ad un atto in sé trascrivibile (anche in tal caso considerando la vicenda giuridica e non il titolo).

In definitiva, dunque, il rapporto di diretta consequenzialità o di dipendenza, cui fanno riferimento, rispettivamente, il comma 3 dell'art. 10, d.lgs. n. 23/2011, ed il comma 1-bis dell'art. 1, tariffa allegata al d.p.r. n. 642/1972, cit., deve essere collegato non alla vicenda giuridica da rendere pubblica ma al titolo in base al quale si compie la trascrizione (in tal senso v. anche Petrelli, *La trascrizione di accettazione tacita di eredità sconta solo l'imposta ipotecaria*, in Il quotidiano del commercialista del 26 febbraio 2014). Ed in realtà, a ben vedere, nessuna formalità inerente all'accettazione tacita sarebbe possibile se non direttamente discendente dall'atto da pubblicare, per il motivo che la formalità richiede un "titolo" (ex art. 2657 c.c.), il quale nel caso della suddetta accettazione tacita può essere un atto dispositivo; del resto il "titolo" può dare origine anche a più "formalità", a seconda del suo contenuto (che potrebbe anche riguardare una pluralità di beni e/o una pluralità di Conservatorie), esplicito o implicito.

In conclusione, quindi, per le ragioni esposte, a nostro avviso, in caso di trascrizione di accettazione tacita dell'eredità richiesta sulla base di un atto di trasferimento a titolo oneroso, posto in essere dal 1° gennaio 2014 ed assoggettato all'imposta di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10 cit., la relativa formalità deve ritenersi *“direttamente conseguente”* all'atto stesso e posta *“in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari”*, ai sensi del comma 3 dell'art. 10 cit., in quanto derivante da un atto che importa accettazione tacita dell'eredità, della quale si può richiedere la trascrizione proprio sulla base dell'atto suddetto.

La formalità di trascrizione dovrebbe essere, quindi, contrariamente a quanto affermato dall’Agenzia delle entrate nella circ. n. 2/E, esente dall’imposta di bollo e dalla tassa ipotecaria, e soggetta (seguendo l’impostazione della circ. n. 2/E secondo cui la misura fissa di 50 euro è applicabile in relazione agli atti assoggettati all’imposta di registro di cui all’art. 1 della tariffa, pt. I, d.pr. n. 131/1986, nonché in relazione agli atti e alle formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari) all’imposta ipotecaria di 50 euro.

Laddove invece la trascrizione dell’accettazione tacita dell’eredità sia richiesta sulla base di un atto di trasferimento a titolo oneroso di immobili posto in essere entro il 31 dicembre 2013, oppure sia richiesta sulla base di un atto relativo a diritti su immobili registrato con il MUI, diverso da un atto assoggettato all’imposta di cui ai commi 1 e 2 dell’art. 10 (in tal caso anche se posto in essere dopo il 1 ° gennaio 2014), la stessa deve parimenti ritenersi, a nostro avviso, “dipendente” dall’atto secondo la previsione di cui all’art. 1 comma 1-bis della tariffa allegata al d.p.r. n. 642/1972. La formalità dovrebbe, quindi, contrariamente a quanto affermato dall’Agenzia delle entrate nella circ. n. 2/E, essere compresa (a prescindere dalla data della sua richiesta) nel pagamento del bollo forfettario, restando dovute la tassa ipotecaria e l’imposta ipotecaria, aumentata a 200 euro per le formalità presentate dal 1° gennaio 2014 (sulla decorrenza dell’aumento delle imposte fisse di cui all’art. 26, comma 3, d.l. n. 104/2013, cfr. circ. n. 2/E e studio n. 1011-2013/T cit.).

*Annarita Lomonaco*