

Risposta n. 587/2021

OGGETTO: ART. 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Articoli 28 e 36 del TUS - obblighi dei curatori delle eredità giacenti

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante è curatore dell'eredità giacente di TIZIO.

Alla data di apertura della successione, il compendio ereditario comprendeva beni immobili con presenza di passività in corso di accertamento; inoltre, il curatore ha appurato la presentazione di rinuncia all'eredità da parte di due chiamati e ha in corso le attività di verifica degli intendimenti da parte dei due ulteriori chiamati all'eredità, ritenendo possibile che, in caso di mancata accettazione anche da parte di questi, il compendio venga devoluto al Demanio.

A tale riguardo, l'istante fa presente che il tempo necessario per la verifica degli intendimenti di uno dei chiamati si prolunghi per una durata che allo stato non è dato conoscere.

Sui conti correnti individuati a nome del *de cuius* e bloccati in attesa della dichiarazione di successione, risulta presente un saldo attivo di importo modestissimo ma pur tuttavia necessario per lo svolgimento delle attività di amministrazione del

compendio.

Tale importo è assolutamente insufficiente al pagamento delle imposte catastali, ipotecarie, bollo e di successione conseguenti alla presentazione della dichiarazione di successione cui la sottoscritta dovrà provvedere comunque entro i termini di legge.

Ciò premesso, l'istante chiede se in conseguenza della presentazione della dichiarazione di successione, cui è tenuto ai sensi dell'art. 28 d.lgs. n. 346 del 1990, egli diviene soggetto passivo delle relative imposte (ipotecaria, catastale, di bollo, tassa ipotecaria e tributi speciali, imposta di successione) o se, invece, deve ritenersi estraneo rispetto al rapporto giuridico d'imposta creatosi con tale presentazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante è del parere che il curatore dell'eredità giacente non è tenuto ad anticipare personalmente il pagamento delle imposte ipotecaria, catastale, di successione, di bollo, tassa ipotecaria e tributi speciali, relative alla dichiarazione di successione da esso presentata in adempimento del proprio incarico.

Tali imposte dovranno essere sospese in attesa dell'accettazione dell'eredità e/o devoluzione allo stato e, pertanto, dell'individuazione del soggetto tenuto al pagamento (che non potrà mai essere il Curatore); solo nell'ipotesi in cui nel frattempo, i beni dell'eredità giacente vengano venduti e divengano liquidi e sufficienti, il Curatore sarà tenuto (solo) con tali mezzi al pagamento delle imposte della successione (ipotecaria, catastale, di bollo, tassa ipotecaria e tributi speciali, imposta di successione etc.), così come dei creditori, in base ad autorizzazione del Giudice della Successione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si ritiene opportuno rammentare che il presupposto del tributo successorio coincide con il momento in cui sorge una delazione per causa di morte.

Per tale motivo, per quanto attiene l'ambito soggettivo dell'imposta di successione, occorre distinguere tra i soggetti passivi ed i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione di successione e al pagamento della relativa imposta.

Mentre, infatti, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito, TUS), i soggetti passivi dell'imposta sono gli eredi, ai sensi del successivo articolo 28, comma 2, l'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione grava sui soggetti chiamati all'eredità, i legatari, ovvero i loro rappresentanti legali, gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente, gli amministratori dell'eredità, i curatori delle eredità giacenti, gli esecutori testamentari.

Il comma 5 dello stesso articolo 28 prevede che *«I chiamati all'eredità e i legatari sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione se, anteriormente alla scadenza del termine stabilito nell'articolo 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»*.

Per quanto riguarda il pagamento dell'imposta, l'articolo 36 (*«Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta»*), comma 3 del TUS dispone che *«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»*. Lo stesso comma rinvia all'articolo 58 testo unico sull'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per cui i soggetti che hanno pagato l'imposta si surrogano in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, fino all'accettazione dell'eredità, chi non è in possesso di beni ereditari non deve rispondere dell'imposta e chi ne è in possesso non deve risponderne oltre il limite del valore dei beni posseduti.

Alla luce del delineato quadro normativo, i curatori delle eredità giacenti sono

obbligati sia a presentare la dichiarazione di successione che al pagamento della imposta *«nel limite del valore dei beni ereditari posseduti»*.

In tal senso, anche la Suprema Corte di Cassazione che, con la sentenza del 15 luglio 2009, n. 16428, emanata a seguito di un procedimento di impugnazione da parte di un curatore di eredità giacente di un avviso di rettifica delle imposte di successione, ipotecaria e catastale, ha ritenuto legittimo l'atto notificato dall'ufficio dal momento che il curatore dell'eredità giacente è *«obbligato alla presentazione della dichiarazione di successione ai fini della relativa imposta, ex art. 38 T.U. successioni, nonché nei limiti del valore dei beni ereditari dei quali è in possesso, al pagamento del tributo»*.

Con tale Sentenza la Suprema Corte ha stabilito un generale principio di diritto, secondo il quale il curatore dell'eredità giacente è tenuto al pagamento dell'imposta di successione, seppure nei limiti del valore dei beni ereditari dei quali è in possesso.

D'altra parte, la circostanza che il curatore di eredità giacente abbia il possesso materiale dei beni che vengono acquisiti alla procedura dell'eredità giacente emerge dalla lettura dell'art. 528 del codice civile che, infatti, prevede la nomina del curatore dell'eredità giacente *«Quando il chiamato non ha accettato l'eredità e non è nel possesso di beni ereditari»*.

In tale senso, occorre tenere anche conto dei poteri e degli obblighi previsti in capo ai curatori di eredità giacenti dagli artt. 529-531 del codice civile, che sono esercitabili concretamente solo in presenza di un possesso materiale dei beni ereditari.

Inoltre, con riferimento all'assoggettabilità della dichiarazione di successione alle formalità di trascrizione e voltura nel caso di eredità giacente, appare utile rammentare che, ai sensi dell'articolo 5 del d.lgs. n. 347 del 1990, *«Nel caso di successione ereditaria comprendente beni immobili o diritti reali immobiliari, a chiunque devoluti e qualunque ne sia il valore, l'ufficio del registro redige il certificato di successione, in conformità alle risultanze della dichiarazione della successione o dell'accertamento d'ufficio, e ne richiede la trascrizione, compilando in duplice esemplare la nota a spese dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di successione»*.

L'ufficio dell'Agenzia delle entrate è tenuto, quindi, a redigere il certificato di successione secondo le risultanze della dichiarazione ed a richiederne la trascrizione.

Il comma 2 dell'articolo 5 precisa, tuttavia, che *«La trascrizione del certificato è richiesta ai soli effetti stabiliti dal presente testo unico e non costituisce trascrizione degli acquisti a causa di morte degli immobili e dei diritti reali immobiliari compresi nella successione»*. In base a tale disposizione, quindi, la trascrizione deve essere comunque effettuata a seguito della presentazione della dichiarazione di successione ed esplica effetti esclusivamente fiscali.

Per la trascrizione dei certificati di successione di cui al citato art. 5, ai sensi dell'art. 1 della Tariffa allegata al d.lgs. n. 347 del 1990, l'applicazione dell'imposta ipotecaria è stabilita in misura proporzionale.

Analoghe considerazioni devono essere svolte con riferimento all'imposta catastale. L'articolo 76 (*«Voltura in caso di eredità giacente»*) del Regolamento 8 dicembre 1938, n. 2153 (*«Regolamento per la conservazione del nuovo catasto»*) stabilisce che *«Verificandosi il caso di un'eredità giacente, deve essere chiesta la voltura ed eseguirsi in catasto il trasporto dei beni dal nome del defunto alla eredità giacente, con l'indicazione del cognome, nome e paternità dell'amministratore legale [...] ma se poi i beni vengono devoluti ad eredi che siano successivamente scoperti, la voltura deve essere fatta senza pagamento di ulteriori diritti catastali»*.

Sulla base della richiamata disposizione sussiste l'obbligo, dunque, di volturare gli immobili compresi nell'attivo ereditario a favore dell'eredità giacente e, pertanto, in relazione a detta formalità deve essere corrisposta la relativa imposta, nella misura proporzionale prevista dall'art. 10, comma 1, del d.lgs. n. 347 del 1990.

In definitiva, gli obblighi inerenti l'autoliquidazione delle imposte ipotecarie e catastali devono essere assolti anche da parte del Curatore dell'eredità giacente.

Inoltre, si rileva che nelle stesse istruzioni per la compilazione della dichiarazione di successione telematica, nella parte dedicata alla compilazione del quadro "EA" relativa ai beneficiari, è specificato che *"In alcuni casi (ad esempio nel*

caso di eredità giacente) i soggetti beneficiari possono non essere individuati o possono non essere facilmente individuabili (testamento in favore di nascituro concepito/non concepito al momento dell'apertura della successione); in questi casi il curatore dell'eredità giacente deve indicare nel quadro EA il codice fiscale della curatela, quale beneficiaria temporanea dell'eredità e autoliquidare regolarmente le relative imposte e tributi dovuti".

Per completezza, si rappresenta che nell'ipotesi in cui non esistono successibili in relazione alla specifica eredità oggetto di curatela e che, pertanto, l'eredità va devoluta allo Stato a norma dell'art. 586 del codice civile, non sono dovute né l'imposta di successione, ai sensi dell'art. 3 del TUS, né quelle ipotecaria e catastale, ai sensi, rispettivamente, dell'art. 1, comma 2, e dell'art. 10, comma 3, del d.lgs. n. 347 del 1990.

La devoluzione dei beni allo Stato costituisce una causa di chiusura del procedimento dell'eredità giacente.

In tale specifica ipotesi di devoluzione dei beni allo Stato, dovrà essere sospesa la riscossione della relativa imposta in capo al curatore e quest'ultimo potrà procedere alla richiesta di rimborso della stessa, qualora già versata.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)