

CIRCOLARE N. 3/2012

PROT. n° 43254

ENTE EMITTENTE: Direzione centrale Pubblicità immobiliare e affari legali

OGGETTO: Trascrizione dell'accettazione tacita dell'eredità - Profili sanzionatori

DESTINATARI: Direzioni centrali, Direzioni regionali, Uffici provinciali e Reparti Servizi di pubblicità immobiliare

DATA DECORRENZA: Data di emanazione

Roma, 12 settembre 2012

Aldo de Luca



N° pagine complessive: 6

L'originale cartaceo firmato è archiviato presso l'Ente emittente

1. Premessa

Sono pervenute alla scrivente alcune richieste di chiarimenti in merito al trattamento fiscale a cui assoggettare le trascrizioni dell'accettazione tacita dell'eredità, con particolare riferimento all'applicabilità o meno del regime sanzionatorio di cui all'articolo 9¹ del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

Prima di affrontare la specifica tematica prospettata, è opportuno premettere alcune brevi considerazioni di carattere civilistico in ordine all'istituto dell'accettazione tacita di eredità.

¹ "1. Chi omette la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta.

2. Se l'omissione riguarda trascrizioni o annotazioni soggette ad imposta fissa o non soggette ad imposta o da eseguirsi a debito, ovvero per le quali l'imposta è stata già pagata entro il termine stabilito, si applica la sanzione amministrativa da lire duecentomila [oggi, € 103,00, n.d.r.] a lire quattro milioni [oggi, € 2.065,00, n.d.r.]."

2. Profili civilistici

L'articolo 476 del codice civile prevede che *"l'accettazione è tacita quando il chiamato all'eredità compie un atto che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede"*.

L'accettazione tacita presuppone, quindi, l'esplicazione di un'attività personale del chiamato, con la quale venga posto in essere un atto incompatibile con la volontà di rinunciare e non altrimenti giustificabile se non nella qualità di erede, configurandosi, in tal modo, un comportamento che implica necessariamente la volontà di acquistare l'eredità.

Per espressa previsione normativa, comportano accettazione tacita dell'eredità la donazione, la vendita o la cessione dei diritti successori ad un estraneo o ad altri chiamati (cfr. art. 477 c.c.), nonché la rinuncia ai diritti di successione, laddove fatta verso corrispettivo o a favore di alcuni soltanto dei chiamati (cfr. art. 478 c.c.).

Secondo la casistica elaborata dalla giurisprudenza di legittimità, sono inoltre idonei a configurare accettazione tacita gli atti di disposizione di singoli beni ereditari (l'ipotesi ricorrente è quella della vendita di un bene immobile della massa ereditaria), o anche comportamenti concludenti del chiamato, che abbia posto in essere un atto o una serie di atti significativi della volontà di accettare (è stata riconosciuta tale volontà, a titolo esemplificativo, in correlazione all'esperimento delle azioni tese alla rivendica od alla difesa della proprietà di beni ereditari o al risarcimento per la loro mancata disponibilità).

Tratto distintivo dell'istituto, peraltro, è che l'accettazione tacita - e il correlato acquisto *iure hereditatis* - non avviene in relazione ad una esplicita dichiarazione di volontà del chiamato in tal senso (dichiarazione di accettazione o assunzione del titolo di erede in un atto pubblico o in una scrittura privata, ipotesi che configurano accettazione espressa, ex art. 475 c.c.), ma in dipendenza di un comportamento chiaro ed univoco da parte del chiamato stesso, non altrimenti giustificabile se non nella qualità di erede.

E' da considerare, peraltro, che l'accettazione configura un negozio unitario, riferito all'eredità in sé, e quindi qualsiasi fatto concludente che comporti implicita accettazione, anche non correlato ad atti di disposizione, determina l'acquisto dell'intero patrimonio relitto, sia pure nei limiti della delazione.



Per quanto concerne poi la pubblicità dell'acquisto *iure successionis* nei registri immobiliari, si evidenzia che, come noto, l'articolo 2648, primo comma, del codice civile stabilisce che "*si devono trascrivere l'accettazione dell'eredità che importi acquisto dei diritti enunciati nei numeri 1, 2 e 4 dell'articolo 2643 o liberazione dai medesimi e l'acquisto del legato che abbia lo stesso oggetto.*".

Con riferimento alle modalità con cui operare la trascrizione, la norma codicistica distingue a seconda che l'accettazione sia espressa ovvero tacita.

In ordine alla prima ipotesi - accettazione espressa - il secondo comma dell'articolo 2648 c.c. prevede che la trascrizione si opera sulla base della dichiarazione del chiamato all'eredità, contenuta in un atto pubblico ovvero in una scrittura privata con sottoscrizione autenticata o accertata giudizialmente.

Per quanto attiene alla seconda ipotesi - accettazione tacita - il terzo comma del citato articolo 2648 c.c. dispone che "*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*".

In entrambi i casi, peraltro, la funzione di tale pubblicità è riconducibile all'esigenza di assicurare la continuità delle trascrizioni, secondo i principi fissati dall'articolo 2650 del codice civile.

3. Profili fiscali – Regime sanzionatorio

Tanto premesso in ordine all'istituto di cui trattasi, con riguardo specifico alle conseguenze, sotto il profilo sanzionatorio, della trascrizione di un "atto" comportante accettazione tacita di eredità oltre il termine di trenta giorni, si espone quanto segue.

Relativamente all'esistenza e ai limiti di un obbligo di richiedere la trascrizione degli atti soggetti a tale forma di pubblicità, si osserva, in linea generale, che la dottrina e la giurisprudenza di legittimità sono unanimemente concordi nel ritenere che, al di là della terminologia usata dal codice civile (art. 2643: "*Si devono rendere pubblici col mezzo della trascrizione...*"; art. 2645: "*Deve del pari rendersi pubblico...*"; art. 2648 "*Si devono trascrivere ...*"; etc.), la trascrizione configuri un onere per le parti, la cui inosservanza impedisce di avvalersi della particolare protezione correlata al principio di opponibilità di cui all'art. 2644 c.c..

Per i pubblici ufficiali che hanno ricevuto o autenticato un atto soggetto a trascrizione vi è invece un vero e proprio obbligo di curare tale adempimento pubblicitario, obbligo sancito, sotto il profilo civilistico, dall'art. 2671 c.c.² e, sotto il profilo fiscale, dall'art. 6, comma 1, del decreto legislativo n. 347 del 1990³.

La citata norma fiscale, peraltro, circoscrive l'obbligo dei pubblici ufficiali di richiedere la trascrizione agli atti "... *che hanno ricevuto o autenticato*".

Laddove, dunque, l'accettazione dell'eredità consegua ad una espressa dichiarazione in tal senso e la stessa sia contenuta in un atto pubblico o in una scrittura autenticata, la fattispecie - posta l'esistenza di un negozio giuridico formale ricevuto o autenticato dal pubblico ufficiale - risulta pienamente inquadrabile nell'alveo delle previsioni di cui all'art. 6, comma 1, del decreto legislativo n. 347 del 1990; da ciò ne deriva il conseguente obbligo per il pubblico ufficiale di richiedere la relativa formalità pubblicitaria nei termini ivi previsti e, in caso di inosservanza, l'assoggettabilità del medesimo alle sanzioni indicate nell'articolo 9 del decreto legislativo stesso.

Per quanto attiene all'ipotesi di accettazione tacita, deve invece tenersi presente che, come sopra illustrato, può configurarsi tale accettazione non solo in presenza di atti di disposizione, ma anche in virtù di comportamenti concludenti.

Si evidenzia poi che, pur in presenza di un atto col quale si dispone in ordine a cespiti ereditari, questo potrebbe non essere soggetto, *ex se*, a trascrizione (a titolo esemplificativo, perché il chiamato ha donato un bene mobile), ovvero, pur essendolo per contenuto, potrebbe non essere trascrivibile non rivestendo la forma qualificata (a titolo esemplificativo, si pensi al preliminare di vendita di un immobile effettuato con semplice scrittura privata).

Anche in questi casi, peraltro, non si verifica in capo al chiamato un acquisto successorio del singolo cespite, ma l'acquisto della qualità di erede nel suo complesso, situazione unitaria riferibile anche a tutti i diritti reali immobiliari

² "Il notaio o altro pubblico ufficiale che ha ricevuto o autenticato l'atto soggetto a trascrizione ha l'obbligo di curare che questa venga eseguita nel più breve tempo possibile, ed è tenuto al risarcimento dei danni in caso di ritardo, salva l'applicazione delle pene pecuniarie previste dalle leggi speciali, se lascia trascorrere trenta giorni dalla data dell'atto ricevuto o autenticato."

³ Secondo il quale "I notai e gli altri pubblici ufficiali, che hanno ricevuto o autenticato l'atto soggetto a trascrizione, o presso i quali è stato depositato l'atto ricevuto o autenticato all'estero, hanno l'obbligo di richiedere la formalità relativa nel termine di trenta giorni dalla data dell'atto o del deposito".

ricompresi nell'asse ereditario. Un successivo atto di disposizione consacrato in forma notarile – ancorché, in ipotesi, non relativo a beni immobili – verrebbe unicamente a concretizzare il requisito formale necessario per rendere pubblica nei registri immobiliari l'intervenuta accettazione tacita.

Quanto sopra, in correlazione all'esigenza di depositare nei registri immobiliari un titolo che, per ragioni di logica del sistema e di espressa previsione normativa, abbia la forma minima prevista per la trascrivibilità di un atto (cfr. art. 2657 c.c.).

L'atto con forma qualificata al quale correlare l'esistenza della volontà di accettare diventa dunque il veicolo documentale che consente di curare la prevista pubblicità senza la necessità di formalizzare una espressa dichiarazione in tal senso (*"Se il chiamato ha compiuto uno degli atti che importano accettazione tacita dell'eredità, si può richiedere la trascrizione sulla base di quell'atto ..."*).

Al riguardo, si evidenzia che il tenore letterale del terzo comma dell'art. 2648 c.c. ed in particolare l'uso del verbo "potere" (*"... si può richiedere la trascrizione ..."*) sembra indicare una facoltà, non con riguardo all'onere per la parte di curare la trascrizione ai fini di cui all'articolo 2650 c.c., ma nel senso di permettere detta trascrizione in forza di un atto diverso dall'accettazione espressa.

Alla luce di quanto sopra, può peraltro concludersi nel senso che l'accettazione tacita di eredità, proprio perché non è operata sulla base di una espressa dichiarazione di volontà in tal senso, né risulta necessariamente correlata ad un atto di per sé trascrivibile, non rientri nel novero degli "atti soggetti a trascrizione" per i quali l'art. 6, comma 1, del decreto legislativo n. 347 del 1990 pone l'obbligo di curare la trascrizione in capo al pubblico ufficiale rogante o autenticante.

Correlativamente, si ritiene che, quando venga redatto un atto, in forma qualificata, dal quale risulti l'accettazione tacita dell'eredità, la trascrizione dell'acquisto *mortis causa* oltre i trenta giorni dalla data dell'atto sulla base del quale è consentito curare l'adempimento pubblicitario⁴ non possa configurare una fattispecie sanzionabile ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del suddetto decreto legislativo n. 347 del 1990.

Ciò, anche in coerenza con il fatto che, per quanto sopra evidenziato, l'acquisto della qualità di erede per accettazione tacita potrebbe risalire ad un comportamento

⁴ Ai fini dell'art. 9, comma 2, del decreto legislativo n. 347 del 1990, la trascrizione tardiva, cioè eseguita oltre i 30 giorni dalla data dell'atto, è equiparata all'omessa trascrizione.

concludente ovvero ad un atto antecedente - non trascritto in quanto privo dei necessari requisiti di forma - in relazione ai quali il successivo atto di forma qualificata verrebbe, dunque, a configurare esclusivamente un titolo formalmente idoneo a far risultare nei pubblici registri un evento giuridico (accettazione tacita dell'eredità) che, in realtà, si è già verificato in un momento precedente.

4. Conclusioni

Alla luce delle argomentazioni sopra esposte in ordine all'istituto in esame - che, per quanto evidenziato, presenta connotati di assoluta specificità - può concludersi nel senso che l'eventuale richiesta di trascrizione dell'intervenuta accettazione tacita di eredità effettuata, sulla base di un atto a ciò idoneo, oltre il termine di cui all'art. 6 del decreto legislativo n. 347 del 1990 non risulta suscettibile di configurare una violazione tributaria sanzionabile.

Sulla scorta di tali considerazioni, devono pertanto ritenersi superate le indicazioni, precedentemente fornite sul tema, non coerenti con quanto rappresentato in questa sede.

Tutto ciò esposto, gli Uffici sono invitati a riesaminare caso per caso, secondo i criteri forniti nella presente circolare, il contenzioso pendente eventualmente instauratosi in materia, procedendo, ricorrendone i presupposti, all'abbandono delle relative controversie secondo le modalità di rito.

Gli Uffici provinciali sono invitati al puntuale rispetto delle presenti indicazioni e le Direzioni regionali a verificarne l'applicazione.

(Fine)