

FISCO

La trascrizione di accettazione tacita di eredità sconta solo l'imposta ipotecaria

Al contrario di quanto sostenuto dalla circ. 2 dell'Agenzia, tale formalità è soggetta all'imposta fissa di 50 euro ed è esente da bollo e tassa ipotecaria

/ Gaetano PETRELLI

A norma dell'art. 2648, comma 1 c.c., si deve **trascrivere** l'**accettazione** dell'**eredità** che importi **acquisto** dei diritti enunciati nei numeri 1, 2 e 4 dell'art. 2643 (ossia, acquisto della **proprietà** o di **diritti reali** di godimento). Ai sensi del successivo terzo comma, se il chiamato ha compiuto uno degli atti che importano accettazione tacita dell'eredità (ossia un atto che, a norma degli artt. 476 e 477 c.c., **presupponga** necessariamente la sua **volontà** di accettare, e che egli non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede), 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.

La recente circolare dell'Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2014 n. 2 (§ 5.3) ha affrontato il problema del trattamento tributario della formalità di **trascrizione** dell'accettazione tacita di eredità, alla luce della previsione – entrata in vigore il 1° gennaio 2014 – contenuta nell'art. 10, comma 3 del DLgs. 14 marzo 2011 n. 23: "Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 (ossia, gli atti traslativi e costitutivi di diritti reali, *ndr*) 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".

In particolare, l'Agenzia ha **escluso**, nella suddetta circolare, che la **trascrizione** dell'accettazione tacita di eredità possa essere inclusa nel novero degli "atti e formalità direttamente conseguenti" agli atti traslativi onerosi di diritti reali immobiliari; ciò sulla base dell'assunto che l'art. 476 c.c., nel descrivere la fattispecie dell'accettazione tacita, la identifica con l'**atto** che "**presuppone**" la **volontà** di accettare. Espressione, questa, che evidenzerebbe una "**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".

L'Agenzia sembra quindi adombrare – sulla base del tenore letterale delle disposizioni in esame – un rapporto di **anteriorità** logica e cronologica, che **escluderebbe** la "**conseguenzialità**" richiesta dalla norma tributaria. Conseguente a tale ricostruzione è l'affermazione dell'assoggettamento della trascrizione in esame ad **imposta ipotecaria (200 euro)**,

imposta di **bollo** (59 euro) e **tassa ipotecaria** (35 euro).

Le conclusioni dell'Agenzia delle Entrate sono, con tutta evidenza, destituite di qualsiasi fondamento. La circolare, infatti, effettua un'indebita trasposizione di concetti, confondendo l'**accettazione tacita** di eredità (cui si riferisce l'art. 476, da essa richiamato) con la relativa **trascrizione** (regolata dall'art. 2648 c.c.).

A prescindere dalla qualificazione giuridica dell'accettazione tacita (questione su cui si confrontano in dottrina la tesi negoziale e quella dell'atto giuridico in senso stretto) e dal suo rapporto con l'atto di vendita, donazione o altro che "importa" accettazione, non vi è dubbio che la relativa **trascrizione** sia una "**formalità direttamente conseguente**" all'**atto traslativo**, posta in essere "per effettuare gli adempimenti presso i registri immobiliari": come chiarisce testualmente l'art. 2648, comma 3 c.c., la trascrizione è richiesta "**sulla base**" dell'atto traslativo (pubblico o autenticato) che ne costituisce "titolo", ai sensi dell'art. 2657 c.c. Di certo, non si può affermare – come fa la circolare, confondendo il **piano sostanziale** dell'atto con quello **pubblicitario** della formalità – che la trascrizione ex art. 2648 c.c. sia "funzionalmente precedente" all'atto, anzi, è esattamente l'opposto.

Si tratta di una "formalità direttamente conseguente" all'atto traslativo

Va evidenziato, poi, che la trascrizione dell'accettazione tacita è adempimento della **massima importanza** al fine di assicurare la pienezza e stabilità degli effetti dell'atto traslativo (alla luce, in particolare, delle previsioni degli artt. 2650, 534, comma 3 e 2652, n. 7 c.c.). Come ha avuto modo di affermare, ancora di recente, la Suprema Corte, "La vendita di bene ereditario da parte dell'erede apparente, ai sensi degli artt. 534, 3° comma, e 2652, n. 7, c.c., ove **manchi** l'anteriore **trascrizione** della sua accettazione ereditaria (pur se accettazione tacita, trascrivibile ex art. 2648, 3° comma, c.c.), **non è opponibile** all'erede vero che abbia trascritto l'accettazione posteriormente alla vendita stessa, né la mera trascrizione dell'atto traslativo del bene ereditario comprova, di per sé, un'accettazione ereditaria opponibile ai terzi o all'erede vero, potendo il bene essere pervenuto all'alienante in virtù di un titolo diverso" (Cass. 5 luglio 2012 n. 11305).

Senza considerare che la **trascrizione** degli **acquisti** a causa di **morte** è indispensabile al fine di assicurare – sulla base del principio di continuità, ex art. 2650 c.c. – l'efficacia del-

la trascrizione dell'atto traslativo (*cfr.* Cass. 4 maggio 1985 n. 2800).

La trascrizione dell'accettazione tacita è, quindi, **funzionale** ad assicurare la **definitività** e l'**opponibilità** dell'**effetto traslativo**, in modo non dissimile – *mutatis mutandis* – dalla trascrizione dell'atto traslativo a carico dell'alienante, ai sensi e per gli effetti degli artt. 2643 e 2644 c.c. Non avrebbe senso, allora, considerare come “formalità direttamente conseguente all'atto” soltanto la trascrizione della compravendita *ex art.* 2643 (conclusione su cui, ovviamente, non si discute), e non la trascrizione dell'accettazione tacita *ex art.* 2648 c.c., considerato che “**titolo**” di entrambe è il **medesimo atto** (di compravendita, donazione, ecc., che importa “anche”

accettazione tacita di eredità) e che funzione di entrambe le formalità è quella di opporre gli effetti dell'atto nei confronti di determinati terzi.

In definitiva, la **trascrizione** dell'accettazione tacita di eredità deve ritenersi soggetta – a norma dell'art. 10, comma 3 del dLgs. n. 23/2011 – **unicamente** al pagamento dell'**imposta ipotecaria** nella misura fissa di **50 euro**, con **esenzione** da imposta di **bollo** e da **tassa ipotecaria**. Vi è da augurarsi che l'Agenzia delle Entrate, preso atto dell'esatta configurazione civilistica dell'istituto, rimediti tempestivamente l'orientamento esposto nella circolare n. 2/2014, che per numerosi altri aspetti contiene pregevoli e condivisibili spunti interpretativi.