

IL PUNTO SU...

**Il chiamato non è soggetto passivo dell'imposta di successione; ma la Suprema Corte non riesce a saltare il guado**

di Simone Ghinassi - 15 luglio 2022

Alcuni anni fa su questa Rivista Telematica si è già intervenuti sulla tematica in oggetto, con riferimento a fattispecie nella quale la Corte di Cassazione, pur aprendo una sensibile breccia nell'atavico e tralatizio pregiudizio che vede nel chiamato all'eredità un vero e proprio soggetto passivo dell'imposta sulle successioni, non riteneva di saltare definitivamente il guado, concludendo nel senso che «*con riferimento all'applicazione dell'imposta di successione il sistema normativo sembra dare prevalenza - sia pur provvisoria - alla delazione sull'accettazione*» (Cass., sez. VI, 17 luglio 2018, n. 19030 da me commentata su questa Rivista Telematica, *Il chiamato all'eredità è soggetto passivo dell'imposta sulle successioni?*, 20 settembre 2018).

La sentenza n. 11832/2022, al contrario, avrebbe potuto costituire un definitivo superamento da parte della Suprema Corte dei precedenti orientamenti, appiattiti su tetragoni assiomi dell'Agenzia delle entrate, aderendo così all'assolutamente prevalente tesi dottrinale che esclude la soggettività passiva (quanto meno piena) del chiamato all'eredità in relazione all'imposta in oggetto. Ma anche questa volta la Corte, pur di salvare in astratto il predetto principio, finisce inevitabilmente per contraddire sé stessa.

Ma ripercorriamo brevemente i termini della questione (efficacemente sintetizzata, da ultimo, da ALBERTINI F.V., *I soggetti passivi e la coobbligazione solidale dell'imposta sulle successioni*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni: stato dell'arte e prospettiva di riforme*, in NEQTEPA, 2020, 2, 72 ss.).

Come è noto, l'Agenzia delle Entrate ha sempre sostenuto che il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni sia costituito dalla mera apertura della successione e non già dall'effettivo trasferimento dei beni e diritti all'erede a seguito dell'accettazione dell'eredità. Da ciò si ritiene di far coerentemente discendere che vero e proprio soggetto passivo debba già essere considerato il mero chiamato all'eredità (v. in tal senso ris. 24 agosto 2009, n. 234/E, con riferimento alla peculiare fattispecie di apertura della successione del chiamato a brevissima distanza di tempo dalla precedente successione senza che il chiamato stesso, non in possesso di beni ereditari, avesse avuto il tempo di effettuare atti di accettazione).

Quanto sopra anche dopo l'entrata in vigore del Testo Unico del 1990 (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346) che ha finalmente, agli artt. 28 e 36, disciplinato espressamente la posizione del chiamato, adrendo in sostanza alla migliore dottrina che già

precedentemente riteneva il chiamato non soggetto passivo in senso proprio, ma una sorta di responsabile, in determinate fattispecie, per adempimenti formali e/o sostanziali collegati all'applicazione del tributo successorio (v. GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1976, 87 ss. ed ora *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008, 52 ss.; cfr. altresì, per più ampi riferimenti dottrinali, il nostro *La fattispecie impositiva del tributo successorio*, Pisa, 2014, 26 ss. e 122 ss.).

La tesi dell'Amministrazione finanziaria è stata per lunghi anni avallata, in modo in realtà piuttosto acritico, dalla Suprema Corte che ha più volte affermato il principio in base al quale presupposto dell'imposta in oggetto sia la mera apertura della successione e, conseguentemente, soggetto passivo il mero chiamato (v. Cass., sez. trib., 10 marzo 2008, n. 6327 e 9 ottobre 2014, n. 21394, che assimilano *in toto* il chiamato all'erede, nonché, in linea di principio, la pronuncia n. 19030/2018 sopra citata).

La fattispecie esaminata dalla Suprema Corte nella pronuncia in esame e le conclusioni cui la stessa è giunta avrebbero dunque potuto costituire finalmente l'occasione per, come sopra si diceva, varcare il guado, riconoscendo che al chiamato non può essere riconosciuta la qualità di soggetto passivo, bensì solo quella di responsabile per taluni obblighi formali e/o sostanziali prodromici e provvisori in ordine all'applicazione del tributo, come la migliore dottrina da anni sostiene.

Si discuteva infatti nella controversia giunta in Cassazione sulla possibilità per un chiamato all'eredità, destinatario di un avviso di liquidazione di imposta di successione non impugnato e quindi definitivo, di eliminare ogni proprio obbligo fiscale inerente detto tributo attraverso un atto di rinuncia all'eredità che, in base alla natura retroattiva della stessa (art. 521 c.c.), avrebbe cancellato *ab origine* la posizione di chiamato all'eredità del soggetto in questione e, pertanto, la debenza del tributo da parte dello stesso.

Orbene, la Suprema Corte, così come nel precedente del 2018 sopra citato, perviene ad una corretta soluzione della questione esaminata in senso positivo per il contribuente, ritiene cioè efficace, ai fini di cui sopra, la rinuncia del chiamato, ma attraverso una motivazione in parte criticabile e, comunque, pretendendo di tener fermo il principio generale in base al quale presupposto impositivo sia la mera chiamata; il che, inevitabilmente, porta la stessa Corte a contraddire sé stessa nella medesima motivazione.

Invero ed in primo luogo, la Suprema Corte esordisce in motivazione citando dei propri precedenti giurisprudenziali nei quali si era ritenuto (giustamente) che il chiamato all'eredità, a seguito della rinuncia, non risponde dei debiti ereditari del defunto. Orbene, tale principio è senz'altro corretto dal punto di vista civilistico, ma sembra che poco abbia a che fare con la problematica in esame, in quanto il debito per imposta di successione non è debito ereditario, bensì debito dell'erede (e, secondo l'Amministrazione, del chiamato). Si tratta pertanto di questioni nettamente distinte. Ciò premesso ed esclusa pertanto ogni forza argomentativa a tale parte della motivazione della sentenza, la Suprema Corte ritiene di affermare più avanti quanto

segue: «Secondo la corretta applicazione del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 7, in tema di imposta di successione, il presupposto dell'imposizione tributaria va individuato nella chiamata all'eredità e non già nell'accettazione; tale individuazione resta tuttavia condizionata al fatto che il chiamato acquisti poi effettivamente la qualità di erede, per cui l'imposta va determinata considerando come eredi i chiamati che non provino di aver rinunciato all'eredità o di non avere titolo di erede legittimo o testamentario. Sebbene ai fini della legittimazione passiva di tale imposta sia sufficiente essere chiamati all'eredità, l'efficacia retroattiva della rinuncia, legittimamente esercitata, determina il venir meno con effetto retroattivo anche della legittimazione passiva».

Come è evidente la Corte coglie a pieno la sostanza del problema, nel senso di ritenere che l'applicazione dell'imposta possa avvenire solo nei confronti del chiamato che abbia acquisito la qualità di erede, ma pretende di arrivare a tale conclusione mantenendo fermo il principio in base al quale presupposto dell'imposta sia la mera apertura della successione e, di conseguenza, soggetto passivo il mero chiamato.

Ancora e giustamente la Suprema Corte argomenta che «sarebbe infatti contrario all'art. 53 Cost., assoggettare ad imposta un soggetto rispetto al quale il presupposto impositivo, rappresentato dalla trasmissione di beni mortis causa, non sia addirittura mai sorto per effetto della rinuncia».

Ma allora come è possibile, senza contraddire sé stessi, ritenere costituzionalmente legittimo un impianto normativo che ancori, in linea di principio, alla mera apertura della successione ed alla mera chiamata il presupposto e la soggettività passiva del tributo? Né l'una né l'altra invero, come la Suprema Corte insegna, possono costituire completa e definitiva manifestazione di capacità contributiva.

In definitiva, se non si vuole che le proprie argomentazioni risultino la mera riproduzione di vecchi stereotipi che conducono a risultati contraddittori ed in contrasto con i principi costituzionali, non può che concludersi, con la migliore dottrina, nel senso che il chiamato all'eredità non possa definirsi soggetto passivo in senso proprio (così come non è la mera apertura della successione presupposto del tributo), bensì soggetto che in determinati situazioni, oggi ben delineate dagli artt. 28, commi 2 e 4, e 36, comma 3, D.Lgs. n. 346/1990, assume talune obbligazioni formali (e talora anche sostanziali) in ordine all'applicazione del tributo e che, come tale, è da alcuni avvicinato alla figura del responsabile d'imposta.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBERTINI F.V., *I soggetti passivi e la coobbligazione solidale dell'imposta sulle successioni*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni: stato dell'arte e prospettiva di riforme*, in NEQTEPA, 2020, 2, 72 ss.

GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1976

GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008

GHINASSI S., *La fattispecie impositiva del tributo successorio*, Pisa, 2014