

Successione, i soggetti obbligati alla dichiarazione *Il presupposto impositivo è la chiamata all'eredità*

Sommario

Sommario.....	1
1. Novità e ultimi provvedimenti a cura di Roberta Coser e Claudio Sabbatini	1
2. Adempimenti, scadenze fiscali e previdenziali A cura di Paolo Sardi.....	14
3. Successione, i soggetti obbligati alla dichiarazione Il presupposto impositivo è la chiamata all'eredità Salvatore Di Lecce, Claudio Sabbatini, Andrea Scalzo – La Settimana Fiscale n. 29/2022	17

1. Novità e ultimi provvedimenti

a cura di Roberta Coser e Claudio Sabbatini

- **Iva/Operazioni esenti**

Risposte Interpello, agenzia delle Entrate 4 luglio 2022, nn. 360, 361, 362, 363 e 364

Attività di consulenza finanziaria: regime Iva applicabile

Attraverso alcune Risposte l'agenzia delle Entrate delinea l'ambito applicativo del **regime Iva** di attività di **consulenza finanziaria**.

Con la **Risposta 360** viene analizzato il regime di **esenzione** Iva per attività svolte da un **advisor finanziario**, il quale ritiene che tali attività riguardino operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, e pertanto assoggettate al regime di esenzione Iva previsto dall'articolo 10, comma 1, numeri 4 e 9, Dpr 633/1972, in quanto finalizzate alla conclusione di una compravendita di quote di partecipazione al capitale di un veicolo societario.

Se l'advisor eroga delle prestazioni complesse – attività di consulenza che include un incarico di assistenza e consulenza in operazioni di M&A (*Mergers and Acquisitions*) – tali operazioni non potranno beneficiare dell'esenzione Iva.

Inoltre, al caso di specie non sono applicabili le indicazioni fornite dalla prassi amministrativa in materia (es. Rm 267/E/2009 e Risposta Interpello 852/2021), in quanto la società interpellante non svolge un'attività riservata ai sensi del Testo unico della finanza, ma un'attività di consulenza societaria, né prestazioni effettuate e descritte nell'istanza di interpello sono immediatamente riconducibili a quelle rese da un broker.

Analoga conclusione (**Risposta 361**) deve giungersi nel caso in cui l'**oggetto** del **contratto** non sia dettagliato, ma risulta **generico**: se non è possibile distinguere le caratteristiche proprie di mandato, mediazione e intermediazione, il rapporto sarà

inquadabile nella collaborazione, ossia in una prestazione generica imponibile ai fini Iva. L'esenzione di cui all'articolo 10, comma 1, numero 9, Dpr 633/1972, relativa alle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione – inerenti ad operazioni su azioni, obbligazioni o altri titoli (non rappresentativi di merci) e a quote sociali – ha natura oggettiva. Dette prestazioni si sostanziano nel fare il necessario perché le due parti concludano un contratto, senza che il negoziatore abbia un proprio interesse riguardo al contenuto del contratto. Se l'imparzialità del mandatario dovesse mancare, allora non si ravviserà un'attività di mediazione e la sua prestazione andrà inquadrata tra le obbligazioni di «fare, non fare e permettere», da assoggettare ad Iva con aliquota ordinaria (Risposta Interpello 437/2020).

Anche nella **Risposta 362** si analizza il caso di una **prestazione complessa**, per cui solo se il contribuente riesce a dimostrare l'esistenza di una prestazione principale con i caratteri propri dell'attività d'intermediazione, potrà godere dell'esenzione Iva. Se, invece, l'attività di intermediazione costituirà uno dei servizi svolti nell'ambito di un'attività complessa, non idonea ad attribuire la natura di consulenza dell'intera prestazione, allora i corrispettivi saranno da assoggettare ad Iva. La risposta è in linea con la Risposta Interpello 437/2020, ove è stata richiamata la sentenza della Corte di Giustizia, causa C-235/00, *CSC Financial Services*, in materia di negoziazione di titoli e delle relative attività di mandato, mediazione ed intermediazione. Nel caso di specie, l'istante non ha svolto delle attività propedeutiche affinché venisse concluso un contratto, bensì si è limitato a compiere un'attività di assistenza e consulenza finanziaria, quale prestazione complessa (Risposta Interpello 299/2022).

La **Risposta 363** analizza i **requisiti** – soggettivo e oggettivo – necessari affinché possano ritenersi esenti le prestazioni di consulenza fornite da un advisor ad una **società di gestione di fondi comuni di investimento**. In linea con la Risposta Interpello 206/2022, l'agenzia afferma che, per ottenere il beneficio dell'esenzione, tali attività devono essere riconducibili, sotto il profilo meramente oggettivo, a quelle di cui all'articolo 10, comma 1, numero 1, Dpr 633/1972 e devono essere riferibili, quanto al profilo soggettivo, a fondi comuni di investimento annoverabili tra gli OICVM destinatari dell'agevolazione. Sono tali quelli che, anche se non costituiscono OICVM, hanno le caratteristiche identiche a costoro e svolgono le medesime operazioni, ossia, presentano tratti comparabili tanto da porsi in rapporto di concorrenza (Risposta Interpello 628/2020 e Corte di Giustizia Ue 28 giugno 2007, causa C-363/05, *JP Morgan Fleming*).

Secondo la **Risposta 364**, anche la **concessione in licenza d'uso di un software** per la gestione di fondi comuni d'investimento potrà beneficiare dell'esenzione riservata ai servizi riconducibili alla gestione dei fondi comuni d'investimento, purché lo strumento informatico sia fornito esclusivamente per la gestione dei fondi e alla condizione che vi sia un nesso intrinseco per la gestione (Corte di Giustizia Ue, cause C-58/20 e 59/20, *K-DBKAG*, le quali chiariscono l'ambito applicativo del regime di esenzione previsto dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera g), Direttiva 2006/112/Ce).

- **Iva/Operazioni imponibili**

Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 6 luglio 2022, n. 365*Cessione di un fabbricato in costruzione: applicazione dell'imposta*

Il **trasferimento di fabbricati in corso di costruzione** si qualifica come **cessione di terreni**, in quanto il bene è ancora **accatastato come area edificabile**.

Ai fini Iva, l'articolo 10, comma 1, numero 8-bis) e 8-ter), Dpr 633/1972 – diversamente da quanto avviene nell'ambito di altre imposte – nell'individuare il regime applicabile alla cessione di fabbricati, non tratta specificamente anche dei fabbricati non ultimati. Ne deriva, secondo l'agenzia, che la cessione di un fabbricato effettuata da un soggetto passivo d'imposta in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo sia esclusa dall'ambito applicativo dei citati numeri 8-bis) e 8-ter), con l'effetto che sia da assoggettare ad Iva. Il regime di tassazione ai fini Iva è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente.

In forza del principio di Iva/registro, l'atto sarà assoggettato ad imposta registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

- **Accise/Carburanti**

Dm 24 giugno 2022 (GU 4 luglio 2022, n. 154)*Accisa sui carburanti: riduzione*

Il Mef ha disposto, per il periodo **9 luglio - 2 agosto 2022**, la **riduzione** delle imposte su alcuni prodotti energetici usati come **carburanti**.

In particolare, il Decreto prevede la riduzione delle aliquote di accisa su benzina, gasolio e Gpl, utilizzati come carburanti. Il Decreto prevede, inoltre, l'esenzione dall'accisa e la riduzione al 5% dell'Iva per il gas naturale usato per autotrazione.

- **Immobili/Superbonus 110%**

Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 1° luglio 2022, n. 358*Superbonus: credito utilizzato parzialmente*

Nel 2022 un contribuente ha utilizzato in compensazione, tramite il modello F24, parte di una rata annuale del credito spettante per il Superbonus 110% (articolo 119, DI 34/2020). Poi ha provato a cedere alle banche il credito residuo, le quali si sono rifiutate di acquisire crediti già utilizzati parzialmente in compensazione; pertanto, il contribuente chiedeva come poter ricostituire l'originario credito spettante.

Secondo l'agenzia, in relazione al tema dell'**utilizzo parziale in compensazione** del bonus, **non** è consentito un **ripensamento** delle **scelte già operate** spontaneamente per meri motivi di opportunità. La normativa di riferimento, applicabile al caso di specie, non vieta la cessione parziale del credito, per cui l'impedimento sembra

dipendere da autonome scelte dei potenziali cessionari (sulle quali l'agenzia delle Entrate non può interferire). Al caso prospettato, infatti, non si applica quanto disposto dall'articolo 121, comma 1-quater, DI 34/2020 secondo cui «*I crediti derivanti dall'esercizio delle opzioni [...], non possono formare oggetto di cessioni parziali successivamente alla prima comunicazione dell'opzione all'agenzia delle Entrate*». Dette disposizioni, infatti, per espressa previsione dell'ultimo periodo dello stesso comma 1-quater, «*si applicano alle comunicazioni della prima cessione o dello sconto in fattura inviate all'agenzia delle Entrate a partire dal 1° maggio 2022*».

Ad ogni modo, la soluzione prospettata dal contribuente (ripristino dell'ammontare del credito già fruito tramite riversamento all'Erario) non è contemplata dalle disposizioni di legge, essendo consentito il riversamento solo quando il credito risulti fruito in modo non corretto.

- **Agevolazioni/Fondo perduto**

Dm Sviluppo economico 29 aprile 2022 (GU 5 luglio 2022, n. 155)

Contributi a fondo perduto alla ristorazione: disposizioni attuative

Il Decreto – in attuazione dell'articolo 1, commi da 17-bis a 17-quinquies, DI 6 novembre 2021 n. 152 – contiene i **criteri** e le **modalità** per il **riconoscimento** dei contributi a **fondo perduto**, nel limite di spesa complessivo di 10 milioni di euro per l'anno 2021, per le imprese operanti nel **settore della ristorazione**. I fondi stanziati integrano il contributo riconosciuto ai sensi del Dm 30 dicembre 2021.

Beneficiarie sono le imprese ammesse ai contributi a fondo perduto riconosciuti dall'articolo 1-ter, comma 1, DI 73/2021 (Decreto Sostegni-bis), come previsto dal citato Dm 30 dicembre 2021. Nello specifico, si tratta di quelle imprese che svolgono, quale attività prevalente (secondo quanto comunicato all'agenzia delle Entrate con il modello AA7/AA9), una delle attività individuate dai seguenti codici ATECO: 56.10 (Ristoranti e attività di ristorazione mobile), 56.21 (Fornitura di pasti preparati, catering per eventi), 56.30 (Bar e altri esercizi simili senza cucina).

- **Agevolazioni/Tasso di attualizzazione e rivalutazione**

Dm Sviluppo economico 23 giugno 2022 (GU 30 giugno 2022, n. 151)

Agevolazioni alle imprese: tasso di attualizzazione e rivalutazione

A partire **dal 1° luglio 2022**, in conformità alla Comunicazione della Commissione europea 2008/C 14/0 (GUUE n. 14 del 19 gennaio 2008), il **tasso** da applicare per le operazioni di **attualizzazione** e **rivalutazione**, ai fini della concessione ed erogazione di agevolazioni alle imprese, è pari all'1,02%.

- **Crisi di impresa/Codice**

Dlgs 17 giugno 2022, n. 83 (GU 1° luglio 2022, n. 152)

Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza: modifiche

Sono previste **modifiche** al CCII (Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza) di cui al Dlgs 12 gennaio 2019, n. 14, in attuazione della Direttiva (UE) 2019/1023 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019, in vista della prossima **entrata in vigore** prevista per il **15 luglio 2022**.

Tra le varie novità vanno segnalate quelle relative:

1) alla nuova **definizione di crisi**, ossia come lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi 12 mesi (articolo 2, comma 1, lettera a), Dlgs 14/2019). Il **periodo prospettico di osservazione** è ampliato, rispetto ai 6 mesi previsti nell'originaria formulazione dell'articolo 13, Dlgs 14/2019 sugli indicatori e gli indici della crisi. Costituiscono **segnali di crisi**: l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno 30 giorni e pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni; l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno 90 giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti; l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di 60 giorni o che abbiano superato da almeno 60 giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il 5% del totale delle esposizioni; l'esistenza di una o più delle esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-novies (segnalazioni dei creditori pubblici qualificati, di cui si dirà a breve);

2) all'**eliminazione** del **sistema di allerta**, degli **indicatori** e degli **indici della crisi** – come in origine concepiti – nonché degli **OCRI**. La **segnalazione della crisi** viene ora fatta da **creditori pubblici qualificati**, come ad esempio l'agenzia delle Entrate (articolo 25-octies e seguenti, Dlgs 14/2019). Questi invieranno ai creditori una lettera di *compliance* per esposizioni debitorie rilevanti (articolo 25-novies, Dlgs 14/2019), che è funzionale alla composizione negoziata della crisi (già disciplinata dal DI 152/2021). Il meccanismo non fa venir meno, evidentemente, la **responsabilità** degli **amministratori**, dei **revisori** e dei **sindaci**, a livello civilistico e penale, qualora decidessero di rimanere inerti di fronte alla segnalazione. In questi casi, infatti, risulterà evidente la mancata applicazione, da parte dei soggetti interessati, degli obblighi di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 3, Dlgs 14/2019 (l'imprenditore individuale deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte) ed in particolare dell'obbligo di cui al comma 2 dell'articolo 2086, Codice civile (l'adozione di un adeguato assetto organizzativo), in vigore sin dal 16 marzo 2019. In particolare, l'imprenditore individuale deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte; l'imprenditore collettivo deve istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative. Al fine di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi, le misure e gli assetti di cui sopra devono consentire di: rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale

del debitore; verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i 12 mesi successivi e rilevare i segnali di crisi; ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento.

Inoltre, ora il Dlgs 14/2019 contiene – nell'articolo 12 e seguenti – la **disciplina** della **composizione negoziata della crisi** (spostando nel CCII gran parte delle norme che erano contenute nel DI 118/2021). È pure previsto il **nuovo concordato semplificato** per la liquidazione del patrimonio (già disciplinato dal DI 118/2021), ora regolato dall'articolo 25-sexies, Dlgs 14/2019.

Infine, si segnalano le norme sul **nuovo piano di ristrutturazione** da omologare (articolo 64-bis e seguenti, Dlgs 14/2019), ove viene previsto che crediti professionali sorti in funzione del nuovo strumento rientrano tra quelli prededucibili (articolo 6, Dlgs 14/2019) nel limite del 75% del credito accertato, a condizione che il piano sia omologato.

- **Accertamento delle imposte/Indagini finanziarie**
Dm 28 giugno 2022 (GU 1° luglio 2022, n. 152)

Archivio dei rapporti finanziari: norme attuative del trattamento dei dati

Il Decreto attua le disposizioni dell'articolo 1, comma 683, legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020), relativo al trattamento dei dati contenuti nell'Archivio dei rapporti finanziari di cui al comma 682 del medesimo articolo 1.

La Legge di bilancio 2020 ha stabilito che per le attività di analisi del rischio – ai sensi dell'articolo 11, comma 4, DI 201/2011 – con riferimento all'utilizzo dei dati contenuti nell'Archivio dei rapporti finanziari, l'agenzia delle Entrate, anche previa pseudonimizzazione dei dati personali, si avvale delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le **altre banche dati** di cui dispone, allo scopo di individuare i **criteri di rischio** utili per far emergere le posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo.

Al fine del rispetto della privacy e, nel contempo, di assicurare l'attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, viene stabilito che i *dataset* sono conservati fino al secondo anno successivo a quello in cui matura la decadenza della potestà impositiva e, comunque, fino alla definizione di eventuali giudizi. Nel corso dei due anni successivi a quello in cui matura la decadenza della potestà impositiva, l'Amministrazione finanziaria deve adottare adeguate misure di garanzia atte ad escludere il trattamento dei dati contenuti nei *dataset* per finalità diverse dall'esercizio del diritto di accesso.

Decorsi tali periodi di conservazione, i *dataset* vengono cancellati, ferma restando la conservazione dei dati contenuti nelle banche dati dell'agenzia delle Entrate, secondo i criteri di conservazione stabiliti in relazione alle finalità per le quali ciascun dato è stato raccolto.



- **Accertamento delle imposte/Compliance**

- **Provvedimento agenzia delle Entrate 5 luglio 2022**

- *Adempimento spontaneo: comunicazioni di anomalia in caso di omessa dichiarazione Iva*

In attuazione dell'articolo 1, commi da 634 a 636, legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di bilancio 2020) – concernente la comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo – vengono previste le modalità con le quali sono messe a disposizione del contribuente e della Guardia di finanza, anche mediante l'utilizzo di strumenti informatici, le informazioni che segnalano la possibile **mancata presentazione** della **dichiarazione Iva** per il periodo d'imposta **2021** o la **presentazione** della stessa **senza il Quadro VE**. In particolare, si tratta delle informazioni riguardanti le fatture elettroniche, i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato e i dati dei corrispettivi giornalieri trasmessi.

In questo modo, l'agenzia fornisce al contribuente i dati necessari al fine di presentare la dichiarazione Iva entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione (quindi è possibile ravvedersi entro il 29 luglio 2022; l'agenzia delle Entrate fa decorrere il calcolo dal 30 aprile 2022, ancorché lo stesso cada di sabato) o di porre rimedio agli eventuali errori od omissioni commessi nelle dichiarazioni presentate mediante l'istituto del ravvedimento operoso (articolo 13, comma 1, lettere a-bis) e c), Dlgs 472/1997).

Le **comunicazioni di anomalia** verranno trasmesse al domicilio digitale del soggetto passivo e saranno consultabili all'interno del Cassetto fiscale e nell'area riservata del portale Fatture e Corrispettivi. Il contribuente potrà, attraverso i medesimi canali utilizzati dall'agenzia, chiedere informazioni o segnalare eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.

- **Accertamento delle imposte/Compliance**

- **Provvedimento agenzia delle Entrate 7 luglio 2022**

- *Adempimento spontaneo: comunicazioni di anomalia sul quadro VF della dichiarazione Iva*

L'agenzia mette a disposizione del contribuente e della Guardia di finanza le informazioni derivanti dal **confronto** delle **fatture elettroniche ricevute**, ai sensi dell'articolo 1, Dlgs 127/2015, e delle **bollette doganali di importazione** con l'importo dell'**Iva** portata **in detrazione nel quadro VF** del modello di dichiarazione annuale Iva.

Gli avvisi di anomalia sono inviati per segnalare l'incongruenza dovuta al fatto che l'Iva detratta (nel quadro VF) risulta superiore alle e-fatture e alle bollette doganali di importazione.

I dati riguardano, nella sua prima applicazione, il periodo d'imposta **2019**. Il contribuente viene, così, posto in condizione di porre rimedio agli eventuali errori od omissioni, mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

Gli avvisi vengono trasmessi agli indirizzi Pec attivati dai contribuenti (ai sensi dell'articolo 16, commi 6 e 7, DI 185/2008 e dell'articolo 5, comma 1, DI 179/2012); inoltre, sono consultabili dal contribuente all'interno del portale Fatture e Corrispettivi.

- **Dichiarazione dei redditi/Soggetti**

- **Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 7 luglio 2022, n. 367**

- *Dichiarazione dei redditi del de cuius: soggetto tenuto alla presentazione*

- L'agenzia chiarisce che la **dichiarazione dei redditi per conto del de cuius** può essere presentata **solo** dall'**erede** e **non** anche dal **legatario**. Ciò anche se, come nel caso oggetto di interpello, il *de cuius* ha disposto del suo patrimonio unicamente per legati mediante testamento olografo (non nominando alcun erede), non ha avuto prole in vita e ha una sorella e un fratello, i quali risultano entrambi legatari.

- Per i beni non contemplati nel testamento operano le norme della successione legittima; pertanto, nel caso in esame, potrebbero essere considerati come eredi la sorella e il fratello del *de cuius* che sarebbero chiamati come eredi per i beni non indicati nel testamento. In questo caso – il *de cuius* non ha disposto con il testamento della totalità del suo patrimonio – coesistono la successione legittima e la successione testamentaria.

- L'agenzia ricorda che gli eredi (e non anche i legatari) rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa. Inoltre, gli eredi del contribuente devono comunicare all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale, anche ai fini della notifica degli atti (articolo 65, Dpr 600/1973). La comunicazione può essere presentata direttamente all'ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso s'intende fatta nel giorno di spedizione.

- Tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa, compresi il termine per la presentazione della dichiarazione e il termine per ricorrere contro l'accertamento, sono prorogati di sei mesi in favore degli eredi.

- **Dichiarazione dei redditi/Detractions e deduzioni**

- **Circolare agenzia delle Entrate 7 luglio 2022, n. 24/E**

- *Circolare "Caf": guida sugli oneri detraibili e deducibili*

- L'agenzia delle Entrate ha diramato la **prima parte** della **circolare-guida** (elaborata congiuntamente alla Consulta dei Caf), che aggiorna la precedente circolare 25

giugno 2021, n. 7/E emanata in relazione al periodo d'imposta 2020, relativa ai **controlli** che i Caf e i professionisti abilitati devono effettuare per il **rilascio del visto di conformità** sulle **dichiarazioni** relative al periodo d'imposta **2021**.

In particolare, vengono trattati i seguenti argomenti:

- **spese** che danno diritto a **detrazioni d'imposta**. Si annuncia che le detrazioni pluriennali relative ad immobili (recupero del patrimonio edilizio, sisma bonus, bonus verde, bonus facciate, ecobonus e Superbonus) saranno oggetto di trattazione in un successivo documento di prassi. In tale contesto, le novità riguardano (lettera e-quater) dell'articolo 15 del Tuir, introdotto dall'articolo 1, comma 346, lettera a), legge 27 dicembre 2019, n. 160 – Legge di bilancio 2020) le spese sostenute dai contribuenti per l'iscrizione annuale e l'abbonamento di ragazzi di età compresa tra i 5 e i 18 anni a: conservatori di musica; istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM); scuole di musica iscritte nei registri regionali; cori, bande e scuole di musica riconosciuti da una pubblica Amministrazione, per lo studio e la pratica della musica;
- **spese** che danno diritto a **deduzioni dal reddito**;
- **crediti d'imposta**;
- **altri elementi** rilevanti per la compilazione della dichiarazione e per l'apposizione del visto di conformità.

L'obiettivo è quello di offrire a tutti gli operatori, in ossequio ai principi della trasparenza e della collaborazione sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente, nell'ottica del potenziamento della *tax compliance*, uno strumento operativo (l'esposizione argomentativa per paragrafi segue l'ordine dei quadri relativi al modello 730/2022) che, tra l'altro, fornisce indicazioni uniformi circa le attività nella fase di controllo formale delle dichiarazioni.

- **Fiscalità internazionale/Redditi di pensione**
Principio di diritto, Agenzia delle Entrate 6 luglio 2022, n. 2
Pensioni italiane pagate in Francia: tassazione

Il documento prende in esame il **regime fiscale** dei **redditi di pensione** erogati a **soggetti residenti in Francia**. L'analisi trae spunto dalle norme nazionali e dalle disposizioni convenzionali.

Quanto alle **norme nazionali**, l'articolo 49, comma 2, lettera a) del Tuir prevede che le pensioni siano imponibili quale reddito di lavoro dipendente. Ove le stesse siano erogate nei confronti di soggetti non residenti, va applicato il criterio di territorialità di cui all'articolo 23, comma 2, lettera a) del Tuir, che attrae a tassazione in Italia le pensioni erogate dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

Quanto alle **norme convenzionali**, si applica l'articolo 18 della Convenzione Italia-Francia, secondo cui sono imponibili in Italia le pensioni pagate ad un residente in Francia in relazione a un impiego privato, in applicazione della legislazione sulla sicurezza sociale dello Stato italiano. Quanto al concetto di sicurezza sociale, l'agenzia richiama l'Accordo Amichevole tra le Amministrazioni finanziarie italiana e francese, formalizzato con uno scambio di lettere del 20 dicembre 2000, il quale ha stilato un elenco di prestazioni pensionistiche da considerarsi ricomprese nei regimi di sicurezza sociale previsti dalle rispettive legislazioni nazionali. Rientrano in tale accordo, tra l'altro, le pensioni erogate in applicazione della legislazione italiana sulla sicurezza sociale, le pensioni di invalidità, vecchiaia e superstiti erogate dall'Inps per i lavoratori dipendenti, nonché, per i lavoratori autonomi, le pensioni erogate dalle diverse Casse di previdenza professionali (ingegneri, architetti, geometri, avvocati, dottori commercialisti, ragionieri, periti, notai, ecc.).

Anche la giurisprudenza ha sancito che il concetto di «sicurezza sociale» ricomprende non solo il trattamento assistenziale, ma anche quello previdenziale, con il risultato che appartengono al sistema generale di sicurezza sociale anche le pensioni di anzianità (non volontaria), la cui finalità di sicurezza sociale è accresciuta dal versamento obbligatorio dei contributi durante la vita lavorativa (Corte di Cassazione 12 novembre 2010, n. 23001).

Invero, la Risposta Interpello 35/2019 ha incluso le pensioni erogate agli ex autonomi nell'articolo 21 del modello OCSE (Altri redditi) – e non nell'articolo 18 – con l'effetto che le somme sarebbero tassate solo nello Stato di residenza del percipiente.

Nel caso di cui al Principio di diritto in esame viene fatto riferimento all'articolo 18 del modello OCSE. Nello specifico, il paragrafo 1 stabilisce un criterio di tassazione esclusiva delle pensioni nello Stato di residenza; a tale criterio di natura soggettiva, il paragrafo 2 affianca però l'eccezione per cui le pensioni sono tassate anche nello Stato in cui il reddito è stato prodotto (nel caso di specie, l'Italia) ove le stesse siano pagate in applicazione della legislazione sulla sicurezza sociale di uno Stato.

Come precisato dal Commentario al modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni – a cui aderiscono le Convenzioni approvate dall'Italia (Risposte Interpello 12 febbraio 2019 n. 40, 16 luglio 2019 n. 246 e 29 agosto 2019 n. 351) – la natura pubblica o privata della pensione è legata alla natura giuridica pubblica o privata non dell'ente che la corrisponde, ma del rapporto di lavoro a fronte del quale la pensione è erogata. Pertanto, rientrano tra le pensioni private anche quelle erogate da un ente pubblico (es. Inps) ove il diritto alla pensione sia maturato a seguito di un rapporto di lavoro di carattere privato.

I trattamenti pensionistici rientranti nel suddetto elenco di prestazioni pensionistiche da considerarsi ricomprese nei **regimi di sicurezza sociale**, secondo l'agenzia, sono quindi **imponibili anche in Italia** per il combinato disposto degli articoli 49, comma 2, lettera a) e 23, comma 2, lettera a) del Tuir, **oltre che nello Stato di residenza** (nella specie, la Francia).



- **Enti locali/Bilancio**

Dm Interno 28 giugno 2022 (GU 4 luglio 2022, n. 154)

Approvazione del bilancio di previsione 2022-2024: proroga del termine

Viene **differito al 31 luglio 2022** il termine per la **deliberazione del bilancio di previsione** riferito al **triennio 2022-2024** da parte degli **enti locali**.

La proroga riguarda anche i termini per l'approvazione o la modifica delle delibere relative alle entrate, come: le delibere Tari, il cui termine di approvazione è ora allineato a quello di approvazione del bilancio (articolo 43, comma 11, DI 50/2022), qualora quest' ultimo sia fissato in data successiva al 30 aprile di ciascun anno; le delibere relative alle aliquote dell'addizionale comunale Irpef e con esse l'adeguamento ai nuovi scaglioni fiscali, introdotti dalla Legge di bilancio 2022 (si ricorda che l'articolo 20, DI 73/2022 ha previsto il differimento al 31 luglio 2022 dei termini per l'approvazione delle delibere da parte dei Comuni, correlato all'adeguamento ai nuovi scaglioni).

- **Locazione/Indice Istat**

Comunicato Istat (GU 5 luglio 2022, n. 155)

Indice dei prezzi al consumo di maggio 2022

È stato pubblicato il comunicato Istat che riporta gli indici dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativi al mese di **maggio 2022**, che si pubblicano ai sensi dell'articolo 81, legge 27 luglio 1978, n. 392 (Disciplina delle locazioni di immobili urbani), e dell'articolo 54, legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica).

L'indice segna una variazione percentuale rispetto: 1) al mese precedente dello 0,8%; 2) allo stesso mese dell'anno precedente del 6,8%; 3) allo stesso mese di due anni precedenti dell'8,1%.

- **Riscossione/Codici tributo**

Provvedimento agenzia delle Entrate 4 luglio 2022

Risoluzione agenzia delle Entrate 5 luglio 2022, n. 34/E

Credito d'imposta R&S: codici tributo per il riversamento del beneficio non spettante

Sono stati istituiti i codici tributo per il **riversamento spontaneo**, tramite il modello F24 Elide (non è ammessa la compensazione), delle somme indebitamente utilizzate del **credito d'imposta (non spettante)** per **investimenti** in attività di **ricerca e sviluppo** di cui all'articolo 3, DI 145/2013. La procedura di regolarizzazione è stata prevista dall'articolo 5, commi da 7 a 12, DI 21 ottobre 2021, n. 146.

A seguito del riversamento del credito indebitamente compensato, il contribuente ottiene lo stralcio delle sanzioni amministrative, degli interessi e la non punibilità penale per il delitto di indebita compensazione.

Si ricorda che la sanzione per il credito inesistente indebitamente compensato va dal 100% al 200% del credito stesso, mentre è pari al 30% se il credito risulta solo non spettante.

In caso di sanatoria, il reato di indebita compensazione di cui all'articolo 10-quater, Dlgs 74/2000 non è punibile.

I contribuenti interessati ad aderire alla procedura di riversamento del credito devono presentare **entro il 30 settembre 2022 apposita domanda** utilizzando il modello approvato con Provvedimento agenzia delle Entrate 1° giugno 2022. Con apposito provvedimento l'agenzia ha anche approvato le **specifiche tecniche** per la trasmissione telematica dei dati relativi al modello.

Il versamento va eseguito, **alternativamente**:

- in unica soluzione entro il 16 dicembre 2022. In questo caso il contribuente dovrà indicare nel modello F24 Elide il codice tributo **8170**;

- in tre rate annuali. In tal caso il versamento si esegue entro il 16 dicembre 2022, utilizzando il codice tributo **8171**, entro il 16 dicembre 2023, utilizzando il codice tributo **8172** ed entro il 16 dicembre 2024, utilizzando il codice tributo **8173**. In ipotesi di pagamento rateale sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale a decorrere dal 17 dicembre 2022, includendo gli interessi unitamente al tributo dovuto per la seconda e la terza rata (Rm 34/E/2022).

- **Riscossione/Codici tributo**

- **Risoluzione agenzia delle Entrate 5 luglio 2022, n. 35/E**

Aiuti di Stato eccedenti i massimali: codici tributo per la restituzione

Vengono istituiti i codici tributo per la **restituzione** dell'importo degli **aiuti** eccedente il **massimale spettante**, ai sensi dell'articolo 4, Dm 11 dicembre 2021. La citata norma prevede che, in caso di superamento dei massimali stabiliti ai commi 1 e 2 dell'articolo 2 dello stesso Decreto, l'importo dell'aiuto eccedente possa essere volontariamente restituito dal fruitore, comprensivo degli interessi di recupero, calcolati ai sensi del Regolamento Ce 21 aprile 2004, n. 794/2004.

Le somme eccedenti vanno restituite con il modello F24 Elide (è esclusa la compensazione), come previsto dal Provvedimento agenzia delle Entrate 27 aprile 2022, paragrafo 1.4.

A tal fine, sono stati istituiti i **codici tributo 8174 e 8175** per restituire, rispettivamente, capitale e interessi. Nel campo «tipo» si indica la lettera «R», mentre il «codice aiuto» va individuato nell'apposita tabella presente nelle istruzioni al modello di autodichiarazione dei requisiti *Temporary Framework*. Infine, quale

anno di riferimento va indicato quello nel quale è stato riconosciuto l'aiuto da riversare.

2. Adempimenti, scadenze fiscali e previdenziali

A cura di Paolo Sardi

20 luglio 2022	
<p>Iva</p> <p>Misuratori fiscali – comunicazione delle operazioni di verifica</p>	<p>Per i fabbricanti e i laboratori di verifica abilitati, scade oggi il termine per comunicare in via telematica all'agenzia delle Entrate i dati identificativi delle operazioni di verifica periodica dei misuratori fiscali effettuate nel secondo trimestre 2022.</p> <p>Modalità: presentazione in via telematica, direttamente o tramite un intermediario abilitato.</p> <p>Frequenza: trimestrale</p> <p>Riferimenti: Provvedimento agenzia Entrate 16 maggio 2005, modif. dal provvedimento agenzia Entrate 23 settembre 2005; provvedimento agenzia Entrate 18 dicembre 2007</p>
<p>Società</p> <p>Conai – dichiarazione mensile – liquidazione del contributo ambientale</p>	<p>Per i produttori e gli importatori di imballaggi scade oggi il termine per:</p> <ul style="list-style-type: none"> - presentare la dichiarazione mensile relativa al mese di giugno 2022, con l'elenco contenente il numero e la data di protocollo Iva attribuiti alle bolle doganali; - liquidare il contributo ambientale prelevato o dovuto per il mese di giugno 2022 sulla base delle fatture emesse. <p>Modalità:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dichiarazione: modulistica predisposta dal Conai presentata in via telematica; - liquidazione: modello conforme a quello approvato dal Conai. Il versamento del contributo si effettua entro il 90° giorno successivo alla liquidazione. <p>Frequenza: mensile</p> <p>Riferimenti: Articolo 7, comma 10, Regolamento Conai; Dlgs 5 febbraio 1997, n. 22; Comunicato Conai 3 dicembre 1998; Delibera C.d.A. Conai 11 novembre 1999; articolo 9, Legge 21 novembre 2000, n. 342; articolo 2, Dpr 10 novembre 1997, n. 445; Circolare Conai 8 ottobre 2013; Circolare Conai 27 aprile 2014</p>

Società

Previndai - aziende industriali – contributi

Scade oggi il termine per effettuare il versamento dei contributi dovuti sulle retribuzioni corrisposte nel secondo trimestre 2022 ai dirigenti iscritti al Previndai.

Modalità: il versamento si effettua al Previndai tramite conto corrente postale.

Frequenza: trimestrale

Riferimenti: www.previndai.it

23 Luglio 2022

Modello 730

Presentazione modello 730/2022

Il sostituto d'imposta, il Caf o professionista abilitato trasmettono entro oggi, in via telematica, all'agenzia delle Entrate, i modelli 730/2022 predisposti sulla base della documentazione presentata da parte del contribuente dal 21 giugno al 15 luglio.

L'agenzia delle Entrate mette a disposizione – sul suo sito internet – il 730 precompilato, a cui si accede tramite il codice pin dei servizi telematici (Fisconline), un'identità Spid (Sistema pubblico dell'identità digitale) o Cie (carta di identità elettronica) o utilizzando le credenziali rilasciate dall'Inps o una Carta nazionale dei servizi.

Con la Cm 25 giugno 2021, n. 7/E, l'agenzia delle Entrate ha diffuso la guida relativa ai controlli che i Caf e i professionisti abilitati devono effettuare per il rilascio del visto di conformità sulle dichiarazioni relative al 2021. In particolare, vengono trattati le spese che danno diritto a detrazioni e a deduzioni d'imposta, i crediti d'imposta, e altri elementi rilevanti per la compilazione della dichiarazione e per l'apposizione del visto di conformità.

Modalità di presentazione: invio dei Modelli 730/2022 in via telematica.

Frequenza: annuale

Provvedimenti: Provvedimento agenzia Entrate 15 gennaio 2020, prot. n. 8945/2020; articolo 1, DI 2 marzo 2020, n. 9; articolo 25, DI 8 aprile 2020, n. 23; Cm 8 aprile 2020, n. 9/E; Provvedimento agenzia Entrate 15 gennaio 2021; Provvedimento agenzia Entrate 15 febbraio 2021; Cm 25 giugno 2021, n. 7/E; Provvedimento agenzia Entrate 14 gennaio 2022; Provvedimento agenzia Entrate 15 febbraio 2022

25 luglio 2022

Società

**Enpaia – datori di lavoro
 agricolo – contributi
 mensili**

Per i datori di lavoro agricolo, scade oggi il termine per il versamento dei contributi previdenziali degli impiegati agricoli dovuti all'Enpaia per il periodo di paga scaduto nel mese di giugno 2022.

Entro oggi deve anche essere presentata la denuncia delle retribuzioni mensili e della relativa contribuzione. La denuncia modello Dipa va presentata in via telematica.

Modalità: versamento tramite Mav on-line o tramite bonifico bancario: Banca Popolare di Sondrio, sede di Roma, IBAN IT71Y0569603211000036000X17.

Dall'1 marzo 2022, i versamenti dei contributi e il pagamento dei debiti delle aziende in contenzioso e dei canoni di locazione degli immobili, si possono effettuare attraverso i canali (online e fisici; con bancomat, carta e in contanti) di banche e altri prestatori di servizio a pagamento (PSP) aderenti al circuito PagoPa.

Frequenza: mensile

Riferimenti: L. 29 novembre 1962, n. 1655; Circolare Enpaia 22 dicembre 2008, n. 2; Circolare Enpaia 21 ottobre 2010, n. 2; Circolare Enpaia 22 marzo 2014, n. 47762

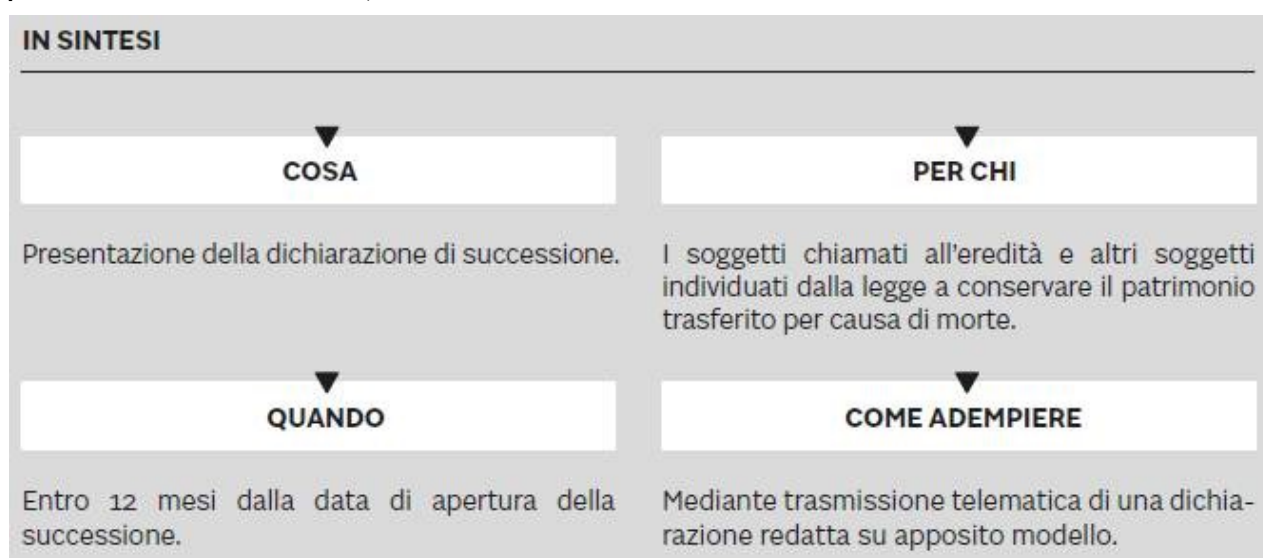
Le scadenze fiscali e previdenziali che comportano versamenti e che cadono di sabato o di giorno festivo sono prorogate al primo giorno lavorativo successivo ai sensi dell'articolo 6, comma 8, DI 330/1994, conv. con Legge 473/1994, dell'articolo 18, Dlgs. 241/1997 e dell'articolo 7, comma 1, lettera h), DI 13 maggio 2011, n. 70, conv. con modif. con Legge 12 luglio 2011, n. 106.

3. Successione, i soggetti obbligati alla dichiarazione

Il presupposto impositivo è la chiamata all'eredità

Salvatore Di Lecce, Claudio Sabbatini, Andrea Scalzo - La Settimana Fiscale n. 29/2022

All'apertura della successione si pone il problema di coordinare il dovere di presentare la dichiarazione di successione (entro 12 mesi dalla data di apertura della successione) e il diritto di accettare o di rinunciare all'eredità (esercitabile entro 10 anni dalla data di apertura della successione). Sulla base delle norme che hanno reintrodotta l'imposta sulle successioni, correttamente interpretate dalla giurisprudenza, l'agenzia delle Entrate ha individuato nei chiamati all'eredità i soggetti tenuti all'onere dichiarativo (e al pagamento, seppur in via provvisoria, dei tributi).



Al fine di individuare i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione di successione **(1)** è opportuno preliminarmente fornire alcune definizioni e taluni elementi di base del diritto successorio.

Esamineremo, infine, recenti interventi di prassi che hanno chiarito il rapporto fra eredi e chiamati all'eredità e, di conseguenza, i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione di successione (e al pagamento dei tributi).

Definizioni

Alcuni dei seguenti concetti verranno diffusamente utilizzati nel prosieguo, per cui è necessario fornire una sintetica definizione.

Definizioni	
Espressione	Significato
Apertura della successione	Giorno che coincide con il decesso della persona.

Successione testamentaria (1)	Devoluzione del patrimonio che scaturisce dalle volontà del testatore espresse nel testamento.
Successione legittima (1)	Devoluzione del patrimonio secondo le indicazioni della legge in assenza (totale o parziale) del testamento.
Eredi legittimi	Quelli che succedono in assenza di testamento (articoli 565 e seguenti, Codice civile): coniuge, discendenti, ascendenti, collaterali, altri parenti, Stato.
Legittimari	Soggetti a cui la legge riserva una quota di eredità (articoli 536 e seguenti, Codice civile): coniuge, figli (e ascendenti, in assenza dei figli).
Quota di legittima	Quota che la legge riserva ai legittimari (coniuge, figli e, in assenza di figli, ascendenti). (2)
Quota disponibile	Quota di cui il testatore può disporre liberamente.
Chiamati all'eredità	I soggetti a cui spettano diritti sulla successione in forza di legge o per testamento, prima che abbiano accettato. Se il chiamato all'eredità muore senza averla accettata, il diritto di accettarla si trasmette agli eredi (articolo 479 Codice civile).
Successione necessaria	La devoluzione che impone di attribuire agli eredi legittimari la quota di legittima (articoli 536-564 Codice civile), sia in presenza sia in assenza di testamento. (3) In pratica, il testatore incontra un vincolo nel disporre dei propri beni: può disporre per testamento liberamente solo di una parte dei suoi beni (quota disponibile), mentre deve garantire a determinati soggetti la quota cd. legittima. Se è stato fatto testamento si ha una successione testamentaria (articoli 587 e seguenti, Codice civile) (4) , altrimenti si ha una successione legittima (articoli 565-586 Codice civile).

<p>Accettazione dell'eredità</p>	<p>Atto con il quale si acquisisce l'eredità. L'eredità si acquista con l'accettazione (articolo 459 Codice civile). (5) L'accettazione dell'eredità può essere: - espressa o tacita (articolo 474 Codice civile) (6); - pura e semplice o con beneficio di inventario (articolo 470 Codice civile). (7) Sono nulle/non ammesse: a) l'accettazione parziale; b) l'accettazione condizionata o soggetta ad un termine (articolo 475 Codice civile); c) la rinuncia parziale all'eredità.</p>
<p>Rinuncia all'eredità</p>	<p>Il chiamato all'eredità (per legge o per testamento) può rinunciare all'eredità, mediante «<i>dichiarazione, ricevuta da un notaio o dal cancelliere del tribunale del circondario in cui si è aperta la successione, e inserita nel registro delle successioni</i>» (articolo 519 Codice civile). La rinuncia non può essere parziale, condizionata ovvero a termine (articolo 520 Codice civile). Con la rinuncia, il chiamato all'eredità «è considerato come se non vi fosse mai stato chiamato» (effetto retroattivo di cui all'articolo 521 Codice civile). (8)</p>
<p>Eredità giacente</p>	<p>Ai sensi degli articoli da 528 a 532 Codice civile, si tratta dell'eredità nel periodo intercorrente tra: - l'apertura della successione, - e l'intervenuta accettazione da parte dei chiamati all'eredità che non si trovino nel possesso dei beni ereditari (articolo 528 Codice civile). Infatti, nel caso in cui nessun chiamato prenda possesso dei beni ereditari prima dell'accettazione dell'eredità, si viene a creare una «eredità giacente». Essa viene custodita e amministrata da un curatore dell'eredità, nominato dal Tribunale del circondario in cui si è aperta la successione, su istanza delle persone interessate o anche d'ufficio, (articolo 528 Codice civile). Il curatore cessa dal proprio incarico quando l'eredità viene accettata.</p>

(1) L'eredità si devolve per legge o per testamento (articolo 457 Codice civile).

La devoluzione per legge ha luogo quando sia del tutto assente il testamento oppure quando il testamento non contiene indicazioni relativamente a tutti i beni del patrimonio del defunto.

La devoluzione per legge ha carattere residuale rispetto a quella testamentaria, in quanto trova applicazione ogni qual volta il testamento sia in tutto o in parte assente o venga a mancare.

L'erede non può rinunciare alla devoluzione testamentaria ed optare per la devoluzione per legge.

(2) Gli articoli 536 e seguenti, Codice civile individuano i legittimari, ossia quei soggetti, legati da vincoli strettissimi con il defunto (coniuge, figli e ascendenti), ai quali spetta necessariamente una quota di eredità, anche contro la volontà del testatore.

Gli ascendenti acquistano la natura di eredi legittimari solo in assenza di figli del defunto (articolo 538 Codice civile).

(3) Secondo l'articolo 457, ultimo comma, Codice civile, *«le disposizioni testamentarie non possono pregiudicare i diritti che la legge riserva ai legittimari»*.

Il testamento in violazione di legittima non è nullo, ma le disposizioni possono essere impugnate mediante l'azione di riduzione (articolo 553 Codice civile).

(4) Il testamento che non rispetti le regole della successione necessaria non è nullo, ma può essere impugnato dai legittimari lesi. Infatti, a norma dell'articolo 43, Dlgs 346/1990, *«l'imposta si applica in base alle disposizioni contenute nel testamento, anche se impugate giudizialmente [...] salvo il disposto, in caso di accoglimento dell'impugnazione o di accordi sopravvenuti, dell'art. 28, comma 6, o dell'art. 42, comma 1, lettera e)»*.

Pertanto, l'impugnazione del testamento (ci riferiamo sia all'impugnazione di singole disposizioni testamentarie sia all'impugnazione dell'intero testamento) non incide sull'obbligo di presentare la dichiarazione di successione: la dichiarazione di successione dev'essere presentata sulla base del testamento (anche se invalido; si pensi ad un testamento olografo scritto con la macchina per scrivere; cfr. articolo 602 Codice civile) e l'imposta dev'essere liquidata secondo le risultanze del testamento, anche se impugnato (Corte di Cassazione 23471/2007).

(5) Il diritto ad accettare l'eredità si prescrive in 10 anni (articolo 480 Codice civile), ma gli effetti dell'accettazione sono retroattivi (articolo 459 Codice civile), sicché, ad esempio, l'erede che accetti l'eredità 2 anni dopo l'apertura della successione è considerato tale già dal momento dell'apertura della successione.

(6) L'accettazione è:

- espressa se *«in un atto pubblico o in una scrittura privata, il chiamato all'eredità ha dichiarato di accettarla oppure ha assunto il titolo di erede»* (articolo 475 Codice civile);
- 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»* (articolo 476 Codice civile).

Ad esempio, configurano casi di accettazione tacita: 1) la proposta di vendita avente ad oggetto beni ereditari; 2) il pagamento, anche in proprio favore, di un debito ereditario con denaro prelevato dall'asse; 3) la riscossione di crediti ereditari (Corte di Cassazione 6 febbraio 2014, n. 2743); 4) l'inizio di un'azione giudiziaria avente ad oggetto i beni ereditari.

Ambito soggettivo

Come detto, per l'**accettazione dell'eredità** - e quindi l'acquisizione dello *status* che passa da «chiamato all'eredità» a quello di «erede» - è previsto un termine lungo (fino a **10 anni** dall'apertura della successione), con l'effetto che si potrebbe venire a determinare un periodo di «vacanza ereditaria», periodo nel quale in relazione ai beni del defunto non si è giunti ad una individuazione del titolare.

Nello stesso tempo, la **dichiarazione di successione** va presentata nel termine di **12 mesi** dalla sua apertura (articolo 31, comma 1, Dlgs 346/1990) **(2)**.

Al fine di individuare i soggetti tenuti agli obblighi fiscali dobbiamo evidenziare che:

1) i **soggetti passivi dell'imposta sulle successioni** sono individuati dall'articolo 5, Dlgs 346/1990: «L'imposta è dovuta dagli eredi e dai legatari per le successioni, dai donatari per le donazioni e dai beneficiari per le altre liberalità tra vivi»;

2) questa disposizione va coordinata con l'articolo 36, commi 1 e 3, Dlgs 346/1990, che individua i **soggetti obbligati al pagamento** («1) *Gli eredi sono obbligati solidalmente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari...*

3) *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*»);

3) va coordinata anche con l'articolo 28, comma 2, Dlgs 346/1990, che stabilisce i **soggetti che sono tenuti a presentare la dichiarazione di successione** («Sono obbligati a presentare la dichiarazione: i chiamati all'eredità e i legatari, anche nel caso di apertura della successione per dichiarazione di morte presunta, ovvero i loro rappresentanti legali; gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente; gli amministratori dell'eredità e i curatori delle eredità giacenti; gli esecutori testamentari»).

Da quanto sopra risulta che il legislatore ha voluto individuare diversi soggetti coinvolti negli adempimenti, anche se i tre adempimenti ben potrebbero essere realizzati dal medesimo soggetto.

Esempio

Tizio muore. Gli succede Caio, che è un «chiamato all'eredità». Caio presenta la dichiarazione di successione, pagando la relativa imposta. Successivamente Caio accetta l'eredità divenendo retroattivamente erede. In tale caso, lo stesso soggetto adempie tutti gli obblighi imposti dalla legge: presenta la dichiarazione di successione, paga l'imposta di successione, viene inciso dal tributo quale soggetto passivo.

Soggetti coinvolti negli adempimenti fiscali della successione

Adempimento	Soggetti obbligati	Riferimento al Dlgs 346/1990
-------------	--------------------	------------------------------

Presentazione della dichiarazione di successione	Chiamati all'eredità (1)	articolo 28
Pagamento dell'imposta di successione	Chiamati all'eredità (2)	articolo 36
Soggetti passivi del tributo	Eredi e legatari	articolo 5

(1) A norma dell'articolo 7, comma 4, Dlgs 346/1990, nella determinazione dell'ammontare dell'imposta, fino a che l'eredità non sia stata accettata (o non sia stata accettata da tutti i chiamati) si tiene conto della posizione di tutti i chiamati che non abbiano rinunciato. Pertanto, si tiene conto anche del ruolo del chiamato che non abbia ancora accettato, per determinare l'imposta dovuta prima dell'accettazione da parte di tutti i chiamati.

(2) Si precisa che, a norma dell'articolo 36, comma 3, Dlgs 346/1990, l'obbligo del pagamento dell'imposta di successione, in capo ai chiamati, sussiste solo se si trovano nel possesso dei beni ereditari.

Diversamente, il chiamato che non si trovi nel possesso dei beni ereditari non è tenuto al pagamento dell'imposta di successione (pur dovendo comunque presentare la dichiarazione di successione).

Qualora il chiamato, dopo il pagamento dell'imposta, rinunci all'eredità - posto che il rinunciatario è considerato come se non fosse mai stato chiamato - ha diritto al rimborso dell'imposta di successione versata (nonché agli interessi), quale responsabile d'imposta in via provvisoria (Corte di Cassazione 17 luglio 2018, n. 19030).

Come precisato dalla stessa Amministrazione finanziaria, è illegittima la notifica di atti di accertamento dell'imposta di successione al chiamato all'eredità che abbia rinunciato all'eredità stessa «*non essendosi verificata fra i due soggetti - «de cuius» e «chiamato all'eredità» - quella confusione patrimoniale che fa sorgere in capo al secondo la legittimazione passiva per le obbligazioni riferibili al primo*» (Rm 5 novembre 1980, n. 3801).

Presentazione della dichiarazione di successione

La soggettività passiva (articolo 5) in capo all'erede è coerente con il presupposto impositivo, ossia il trasferimento della ricchezza a causa di morte.

Ma in questo modo il prelievo del tributo avrebbe potuto aversi a distanza anche di molti anni.

Per tale motivo il legislatore (articolo 28) ha posto l'obbligo di presentare la dichiarazione di successione, e di pagare i relativi tributi, in capo ai soggetti chiamati all'eredità (a prescindere dal fatto che si tratti di chiamati che abbiano, o meno, il possesso di beni ereditari), i quali conservano il diritto di (accettare o di) rinunciare all'eredità.

Tale ultima ipotesi, ossia la rinuncia all'eredità successivamente al pagamento dei tributi, fa venir meno *ex tunc* ogni responsabilità per il pagamento del tributo, con conseguente diritto di ottenere il rimborso di quanto eventualmente corrisposto (Corte di Cassazione 17 luglio 2018, n. 19030) **(3)**.

Il punto è stato recentemente chiarito dalla **Risposta Interpello 25 maggio 2022, n. 296.**

L'agenzia, richiamando quanto disposto dalla Corte di Cassazione, sentenza 12 aprile 2022, n. 11832 **(4)**, ha precisato che i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione di successione (di cui all'articolo 28, Dlgs 346/1990) sono i soggetti chiamati all'eredità, almeno fino al momento della loro rinuncia ai sensi dell'articolo 28, comma 5, Dlgs 346/1990.

Pertanto, i soggetti chiamati all'eredità (siano essi eredi testamentari o legittimi) sono obbligati a presentare la dichiarazione di successione, ai fini dell'assolvimento dell'imposta di successione, ad esclusione dei casi di rinuncia all'eredità o di nomina di un curatore dell'eredità stessa.

Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione

Soggetti obbligati	Precisazioni
Chiamati all'eredità (a prescindere dal possesso dei beni ereditari) ed i legatari (1) , anche nel caso di apertura della successione per dichiarazione di morte presunta.	Risposta a interpello, agenzia delle Entrate, 12 febbraio 2019, n. 42. Questi sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione se, prima di 12 mesi dall'apertura della successione, hanno rinunciato all'eredità o al legato o, non essendo nel possesso di beni ereditari, hanno chiesto la nomina di un curatore dell'eredità (Risposta Interpello 296/2022).
I rappresentanti legali dei soggetti di cui alla precedente riga.	
Gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente.	
Gli amministratori dell'eredità.	
I curatori delle eredità giacenti. (2)	Risposta a interpello, agenzia delle Entrate, 31 ottobre 2019, n. 457.
Gli esecutori testamentari.	

(1) I legatari sono destinatari dell'obbligo salvo che non abbiano espressamente rinunciato, in quanto essi acquistano il legato con l'apertura della successione, automaticamente, salva rinuncia (articolo 649 Codice civile).

(2) I curatori devono presentare la dichiarazione nel termine di 12 mesi a decorrere dalla data in cui vengono a conoscenza della nomina e non dalla data dell'apertura della successione (come per gli altri chiamati), ai sensi dell'articolo 31, comma 2, Dlgs 346/1990.

Non è legittimato a presentare la dichiarazione di successione il custode giudiziario (nominato custode dell'eredità, oggetto di sequestro giudiziario ai sensi dell'articolo 670 Codice procedura civile, a seguito di una contestazione sull'operatività o meno del testamento), in quanto la sua posizione non è assimilabile a quella del curatore dell'eredità giacente (Risposta Interpello 296/2022). Se, all'esito del giudizio, risulteranno eredi soggetti diversi da coloro che hanno presentato la dichiarazione di successione e versato la relativa imposta, è possibile richiedere il rimborso dell'imposta illegittimamente pagata, unitamente agli interessi, alle soprattasse e pene pecuniarie eventualmente pagati, ai sensi dell'articolo 42, comma 1, lettera e), Dlgs 346/1990.

La presentazione della dichiarazione di successione, in quanto mero adempimento di un obbligo di natura fiscale, **non configura accettazione tacita dell'eredità** (tra le tante, Corte di Cassazione 21 ottobre 2011, n. 21902; Corte di Cassazione 28 febbraio 2007, n. 4783; Corte di Cassazione 22 luglio 2021, n. 21006; Corte di Cassazione 24 luglio 2020, n. 15871) **(5)**.

La presentazione della dichiarazione di successione da parte di un chiamato all'eredità non fa neppure cessare l'eredità giacente, in quanto la dichiarazione di successione, quale mero adempimento di un obbligo di natura fiscale, non configura accettazione tacita dell'eredità (Corte di Cassazione 4756/1999).

Pertanto, presentando la dichiarazione di successione, il chiamato all'eredità paga il tributo ma non assume la soggettività passiva dello stesso (che resta in capo all'erede) e neppure si assume la responsabilità di pagare i debiti del *de cuius*.

Obblighi dei chiamati all'eredità			
Situazione del chiamato all'eredità	Obblighi		
	Dichiarazione di successione	Pagamento dell'imposta	Soggetto passivo
Chiamato all'eredità che non è nel possesso dei beni ereditari	Sì	No	No
Chiamato all'eredità che è nel possesso dei beni ereditari	Sì	Sì (ma nel limite dei beni di cui è in possesso)	No

Note:

(1) L'articolo 2, commi 47-53, DI 3 ottobre 2006, n. 262 ha reintrodotta – per le successioni apertesesi dal 3 ottobre 2006 e per le donazioni poste in essere dal 29 novembre 2006 – l'imposta sulle successioni e donazioni che l'articolo 13, comma 1, legge 18 ottobre 2001, n. 383 aveva soppresso. Si applicano, quindi, le disposizioni di cui al Dlgs 31 ottobre 1990, n. 346 (in quanto compatibile con i citati commi del DI 262/2006), nel testo vigente al 24 ottobre 2001, ad eccezione delle norme espressamente abrogate dal DI 262/2006.

(2) Va utilizzato il modello approvato dal provvedimento agenzia delle Entrate 28 dicembre 2017, n. 305134, come modificato dal provvedimento agenzia delle Entrate 21 ottobre 2019, n. 728796.

La dichiarazione presentata su modello non conforme è nulla (articolo 28, commi 3 e 5, Dlgs 346/1990) e quindi si considera omessa (Corte di Cassazione 20933/2022).

Il precedente modello 4, approvato con il Dm 10 gennaio 1992, va utilizzato per la presentazione di dichiarazioni relative a successioni apertesesi anteriormente al 3 ottobre 2006 ovvero per dichiarazioni integrative, sostitutive o modificative di quelle presentate con il modello 4.

Dal 1° gennaio 2019 è obbligatorio presentare la dichiarazione esclusivamente in via telematica (provvedimento agenzia delle Entrate 305134/2017).

(3) I chiamati all'eredità, quindi, al pari del curatore dell'eredità giacente o dell'esecutore testamentario, assumono la qualifica di responsabili d'imposta e risultano obbligati al pagamento dell'imposta pur non trovandosi nella condizione di succedere al *de cuius*, per via del suo potere di conservazione dei beni caduti in successione (articolo 460 Codice civile).

I responsabili d'imposta hanno poi titolo ad agire in regresso nei confronti degli eredi e dei legatari (soggetti passivi), ai sensi dell'articolo 58, Dpr 131/1986 (norma espressamente richiamata dal comma 3 dell'articolo 36, Dlgs 346/1990), secondo cui i soggetti *«che hanno pagato l'imposta, si surrogano in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'amministrazione finanziaria e possono, esibendo un certificato dell'ufficio del registro attestante la somma pagata, richiedere al giudice del luogo in cui ha sede il loro ufficio ingiunzione di pagamento nei confronti dei soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione»*.

(4) Secondo questa sentenza, il presupposto dell'imposta sulle successioni va individuato nella chiamata all'eredità e non nell'accettazione; ai sensi dell'articolo 7, comma 4, Dlgs 346/1990, 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.

Presupposto dell'obbligo di presentare la dichiarazione, quindi, non è la qualità di erede accettante, bensì quella di chiamato all'eredità, almeno fino al momento della rinuncia ai sensi dell'articolo 28, comma 5, Dlgs 346/1990.

(5) In alcune sentenze si legge che, invece, la voltura catastale potrebbe determinare l'accettazione tacita, avendo la stessa non solo effetti fiscali, ma anche civili, avendo il fine di accertare la proprietà immobiliare e i relativi passaggi (Corte di Cassazione 11 maggio 2009, n. 10796; Corte di Cassazione 2 aprile 2014, n. 7738; Corte di Cassazione 26 maggio 2014, n. 11638). Questo orientamento crea un difficile coordinamento delle disposizioni, in quanto dopo la presentazione della dichiarazione di successione il contribuente ha 30 giorni di tempo per presentare la richiesta di voltura (nell'attuale modello di dichiarazione

di successione *online* e possibile richiedere contestualmente la voltura catastale degli immobili caduti in successione). Invero, secondo la circolare dell'agenzia del Territorio 3/T/2006, i 30 giorni di tempo per richiedere la voltura decorrono dalla «*data dell'evento a cui ciascuna singola disposizione riconnette l'obbligo di dichiarazione*», ovvero dal momento in cui i beni ereditari sono attribuiti agli eredi individuati

In Redazione: Paolo Di Gregorio