

I chiarimenti delle Entrate. Limitata la possibilità di rifiutare il lascito

L'abuso del diritto entra anche nelle successioni

La rinuncia non deve avere effetti sul prelievo

Angelo Busani

L'abuso di diritto entra nelle successioni: in caso di trasmissione del diritto di accettare l'eredità (a causa del decesso del trasmittente che non abbia accettato l'eredità a lui devoluta), infatti, il trasmissario può accettare l'eredità trasmissagli se accetta anche l'eredità del trasmittente; cosicché, sotto il profilo fiscale, vi è l'espressione di due momenti di capacità contributiva (l'eredità trasmissa e l'eredità trasmissa) e, di conseguenza, un doppio obbligo di dichiarazione di successione e un doppio obbligo di pagamento dell'imposta di successione. È quanto precisato dall'agenzia delle Entrate nella risoluzione 234/E del 24 agosto 2009.

Il caso

Esemplificando, se muore Tizio lasciando due figli, Caio e Sempronio, e Caio muore, senza discendenti, dopo Tizio, ma senza avere espresso accettazione o rinuncia per l'eredità di Tizio, Sempronio per conseguire la parte di eredità di Tizio trasmessa a Caio (eredità trasmessa) deve accettare quella di Caio (eredità trasmissa); non potrebbe essere accettata da Sempronio l'eredità di Tizio trasmessa da Caio se Sempronio non accettasse l'eredità di Caio.

Questo è il fenomeno chiamato «trasmissione dell'eredità» (articolo 479 del Codice civile)

che non va confuso con la «rappresentazione» (articolo 467 del Codice civile), la quale si verifica ad esempio quando il de cuius Tizio abbia avuto un figlio, Sempronio, il quale, a causa di premorienza, non possa accettare l'eredità di Tizio: in questo caso l'eredità è devoluta a Mevio e Calpurnia, discendenti di Sempronio, i quali ben potrebbero accettare l'eredità di Tizio senza accettare quella di Sempronio. Qui, anche sotto il profilo fiscale, vi è un solo trasferimento (da Tizio a Mevio e Calpurnia) e quindi un'unica dichiarazione e un unico debito d'imposta.

Se dunque, illustrando la situazione che si verifica in caso di trasmissione del diritto di accettare l'eredità, la risoluzione 234/E si fosse limitata a descrivere ciò che accade sotto il profilo fiscale, si sarebbe potuto commentare con l'osservazione che si tratta di una mera ripetizione di principi assodati. Invece, la risoluzione va assai oltre, introducendo un ragionamento di notevolissima novità perché, per la prima volta, nel perimetro dell'imposta di successione viene introdotto il concetto di «abuso del diritto». Utilizzando, per spiegare il caso, gli stessi personaggi degli esempi sopra riportati, si pensi all'ipotesi che, morti prima Tizio e poi Caio, Sempronio manifesti l'intenzione di rinunciare all'eredità di Caio, in modo da evitare la trasmissione dell'eredità da Tizio e comunque di tenerla egualmente per essere egli diventato, a seguito della rinuncia, l'unico erede di Tizio.

Le conclusioni

Ebbene, per l'Agenzia, in questa ipotesi l'unico scopo della rinuncia sarebbe quello di acquisire un vantaggio in tema di imposte sulle successioni che «si rea-

EFFETTI DISTORSIVI

La bacchetta magica del Fisco

L'inizio del 1848 a Milano vide lo sciopero del fumo e del lotto. Le cronache ci fanno sapere che queste attività costituivano una consistente entrata dell'erario imperiale e che il clima di tensione tra scioperanti e polizia austriaca ebbe a degenerare in aperti scontri con 5 morti e 54 feriti. Questo episodio viene citato nei corsi di diritto tributario per far capire che un simile comportamento non dà luogo né a evasione di imposta (che si verificerebbe fumando sigarette di contrabbando) né a elusione o - come ora va di moda dire - abuso del diritto. Questo termine sta diventando, infatti, una bacchetta magica per qualsiasi caso. La nozione nasce con le conclusioni dell'avvocato generale Piarres Maduro, depositate il 7 aprile 2005 nella causa Halifax. Il termine è fatto proprio dalla Cassazione nel successivo mese di ottobre, e quindi ancor prima della Corte Ue, che depositerà la sentenza il 21 febbraio 2006. La Commissione europea sta valutando i possibili effetti distorsivi dell'«abuso del diritto» (intervento di R. Lyal al Comitato Fiscale Europeo del 20 gennaio 2009). Il 18 giugno è stata presentata una proposta di legge, per una migliore disciplina, specie per la tutela del contribuente nella fase di accertamento. In ogni caso è fondamentale riconoscere che il contribuente non è obbligato a scegliere comunque la strada più onerosa. (R.R.)

lizza attraverso l'omissione di un passaggio successorio»; cosicché - secondo l'Agenzia - si renderebbe dunque applicabile il principio, sancito dalla Cassazione (sentenza 30057 del 23 dicembre 2008), secondo cui «il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione».

Ora, a prescindere dal caso concreto, ove il contribuente ha probabilmente esposto le proprie considerazioni con poca avvedutezza, sentire parlare di un «utilizzo distorto» della rinuncia all'eredità che ne determinerebbe la qualificazione in termini di attività abusiva sotto il profilo fiscale produce un senso di sorpresa. La storia plurisecolare delle rinunce all'eredità da sé testimonia, senza bisogno di tante argomentazioni, che essa è un istituto bensì posto talvolta a tutela di ragioni economiche, ma che può ben trovare il proprio fondamento in una molteplicità di altre considerazioni: etiche, familiari, morali, eccetera. Bollare di abusivismo fiscale qualsiasi attività di diritto civile che non poggi su «ragioni economicamente apprezzabili» è un passaggio che sembra illiberale, eccessivo e criticabile perché chiude la porta in faccia a qualsiasi attività assolutamente seria sotto il profilo civilistico ma non valutabile in termini economici.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



www.ilssole24ore.com
Circolari e risoluzioni
per gli utenti «Premium 24»

La precisazione

■ Agenzia delle Entrate, risoluzione 235 del 24 agosto 2009

(...) Al riguardo, si ritiene, invece, che in merito alla norma che richiede che «le imprese committenti devono essere residenti o localizzate» in determinati Stati o territori che consentono lo scambio di informazioni, il riferimento alla «localizzazione» dell'impresa committente, in alternativa alla residenza, attribuisca autonomo rilievo alla stabile organizzazione mediante la quale l'attività è

svolta, indipendentemente dalla residenza dell'impresa. In tali casi, pertanto, si è dell'avviso che il requisito soggettivo di cui all'articolo 17, comma 2 del decreto legge n. 185 del 2009, secondo cui le «imprese» committenti devono essere residenti o localizzate in Stati dell'Unione europea, dello See ovvero inclusi nella lista di Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni

deve essere soddisfatto dalla stabile organizzazione mediante la quale l'attività di ricerca è commissionata. (...) La società interpellante non potrà beneficiare del credito d'imposta in quanto la Svizzera non fa parte dell'Unione europea, non aderisce allo Spazio economico europeo e non offre all'amministrazione finanziaria italiana un adeguato scambio di informazioni.



Semaforo rosso per la stabile organizzazione

Niente bonus ricerca alla «struttura» extraUe

Alessandro Sacrestano

Semaforo rosso del Fisco alla fruizione del bonus ricerca quando le attività siano state commissionate da una stabile organizzazione con sede al di fuori dell'Ue e dello Spazio economico europeo. A ribadirlo è l'agenzia delle Entrate con la risoluzione 235/E/09, attraverso la quale l'amministrazione finanziaria ha richiamato i rigidi parametri soggettivi invocati dalla norma di agevolazione (articolo 1, commi 280 e seguenti della legge 27 dicembre 2006, n. 296).

La società istante presenta una situazione alquanto particolare. Appartiene infatti a un gruppo multinazionale, la cui capogruppo ha sede nei Paesi Bassi. Quest'ultima, tuttavia, ha commissionato all'istante un'attività di ricerca per il tramite di una stabile organizzazione avente sede in Svizzera. Questa circostanza, in particolare, ha suscitato qualche perplessità circa il libero godimento dell'incentivo sull'attività di ricerca commissionata. L'articolo 17, comma 2 del decreto legge 185/2008, infatti, chiarisce che «il credito d'imposta (...) spetta

anche ai soggetti residenti e alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate negli Stati membri della Comunità europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati o territori inclusi nella lista di cui al decreto del ministro delle Finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella «Gazzetta Ufficiale» 220 del 19 settembre 1996». In ogni caso, l'istante ha ritenuto comunque fruibile il credito d'imposta, in quanto, a suo giudizio, a prescindere dalla localizzazione della stabile organizzazione attraverso la quale si opera, la committente capogruppo risponde certamente ai requisiti di impresa comunitaria, essendo residente nei Paesi Bassi. Insomma, a parere del contribuente, il profilo soggettivo curato dal legislatore avrebbe rilievo per la committente in re ipsa, senza tenere conto dell'ente attraverso il quale questa opera.

Secondo l'agenzia delle Entrate, invece, il requisito secondo il quale le imprese commit-

tenti devono essere residenti o localizzate in determinati Stati o territori che consentono lo scambio di informazioni, nel caso specifico in cui il committente agisca per il tramite di una stabile organizzazione, attribuisce autonomo rilievo proprio a quest'ultima, indipendentemente dalla residenza della committente. Questa stessa conclusione, tra l'altro, è già stata avallata dal Fisco nella circolare 17/E/09, nel soffermarsi sull'ipotesi in cui il soggetto committente l'attività di ricerca e, pertanto, beneficiario del credito d'imposta, sia la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un'impresa non residente. Seguendo questa impostazione, ai fini dell'agevolazione la società committente deve intendersi localizzata in Svizzera, dove la stessa svolge effettivamente l'attività di ricerca per il tramite della stabile organizzazione. Ne consegue, conclude l'Agenzia, che il requisito soggettivo (articolo 17, comma 2 del Dl 185/09) non risulta rispettato e, pertanto, la società interpellante non potrà beneficiare del credito d'imposta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

NOTIZIE

In breve

ASSISTENZA

Rivalutato l'assegno di incollocabilità

Con decreto 25 giugno 2009 («Gazzetta Ufficiale» n. 195 di ieri) il ministero del Lavoro ha rivalutato l'assegno Inail di incollocabilità. Si tratta della misura a sostegno di coloro che hanno un grado di inabilità per malattia professionale o infortunio superiore al 34%, meno di 65 anni e hanno il riconoscimento di incollocabilità. Dal 1° luglio 2009 l'assegno, aumentato in base all'indice Istat (3,23%), è pari a 233,76 euro mensili.

EDITORIA

Prepensionati fino a 290 giornalisti

Con decreto del 24 luglio 2009 («Gazzetta Ufficiale» n. 195 di ieri) il ministero del Lavoro ha quantificato in 290 i giornalisti che nel 2009 potranno andare in prepensionamento con 58 anni di età e almeno 18 di contributi. Il ministero quantifica la spesa in 20 milioni annui, a carico del Fondo sociale per l'occupazione e la formazione e dello stesso ministero. I prepensionamenti faranno seguito ad accordi di ristrutturazione delle aziende che editano quotidiani, periodici e agenzie di stampa. Se si rendesse necessario autorizzare più prepensionamenti, potrebbe essere introdotto un contributo aggiuntivo a carico delle aziende.

ENTRATE

In Lombardia allarme truffe

L'agenzia delle Entrate della Lombardia lancia l'allarme-truffa. In questi giorni si sono registrati raggiaggi attraverso email provenienti dall'indirizzo ufficio.accertamenti@agenzia-entrate.it.

Problemi di aggiornamento tributario? Risolveteveli con due nuovi strumenti professionali.

1

Quotidiano on-line

fiscalitax - o.l.

Continuamente aggiornato con testi di leggi tributarie, note e circolari delle agenzie fiscali, centinaia di sentenze tributarie della Cassazione e delle Commissioni Tributarie annotate, s/o commentate, articoli esplicativi e applicativi di noti esperti, risposte ai quesiti, scadenziario fiscale e rubriche varie

ABBONAMENTO 12 mesi

Con abbonamento mobile di 12 mesi che decorre dal mese successivo a quello del versamento

Utilizzi gratuitamente per una settimana il nostro quotidiano chiedendo (gratis) un collegamento demo al nostro sito "info@fiscalitax.it"

a soli
90 euro

2

Rivista in edicola o in abbonamento

fiscalitax

L'unica rivista tributaria diretta da Pasquale Marino (che non dirige altre riviste). 11 numeri di 160 pagine di articoli esplicativi e applicativi di noti esperti tributari, sentenze tributarie annotate e/o commentate, risposte ai quesiti, scadenziario tributario e rubriche varie

ABBONAMENTO SPECIALE

1/07/2009 - 30/06/2010
GRATIS i numeri di Aprile, Maggio e Giugno 2009

a soli
60 euro

Le consigliamo l'abbonamento cumulativo alla rivista "Fiscalitax" e al Quotidiano On-Line "Fiscalitax O.L." a soli **130 euro** invece di 150 euro!

COME ABBONARSI a "Fiscalitax e Fiscalitax O.L. (online)"

- | | |
|--|----------|
| 1) Abbonamento speciale alla rivista "Fiscalitax" dal 1.07.09 al 30.06.10 non inviato gratuito dei numeri di apr, mag, giu 2009. | € 60,00 |
| 2) Abbonamento ordinario alla rivista "Fiscalitax" 2009. 11 numeri con diritto agli arretrati del 1.01.09. | € 60,00 |
| 3) Abbonamento al quotidiano On-Line "Fiscalitax O.L." per 12 mesi | € 90,00 |
| 4) Abbonamento cumulativo Rivista Fiscalitax e Quotidiano On-Line Fiscalitax O.L. per 12 mesi | € 130,00 |

MODALITA' DI VERSAMENTO

- A) Versamento sul c/c postale n. 44549805 intestato a: Edimar S.r.l. Viale Mazzini 25 - 00195 Roma
- B) Versamento con bonifico bancario presso Banca Popolare di Sondrio Ag.3 Trionfale/Roma. Coordinate bancarie: IBAN IT23 W056 9603 2030 0000 5550 X71 a favore di: Edimar S.r.l. Viale Mazzini 25 - 00195 Roma

Cedola di abbonamento

Il/la sottoscrittore/a	PI.	C.F.
Via	Cap.	Città
Tel.	E mail	

IMPORTANTE PER L'ABBONAMENTO "FISCALITAX O.L. ONLINE"

SOTTOSCRIVE L'ABBONAMENTO a

REMITTETE NUMERATI D'ABBONAMENTO

e trasmettete copia dei versamenti al fax 06.32.44.698 o e-mail: info@fiscalitax.it per una veloce attivazione.

data _____ firma _____