

Dichiarazione di successione e obblighi dell'esecutore testamentario

Argomento: Approfondimento giuridico Pubblicato il 21 Giugno 2024 da Daniela Riva

I l caso: Con testamento olografo Tizio, dopo aver nominato esecutore testamentario Caio, dispone che tutto il suo patrimonio immobiliare, venga da costui venduto con devoluzione del ricavato a favore di un ente di beneficenza, la "Alfa O.N.L.U.S.", esente da imposte di successione, ipotecaria e catastale.

La fattispecie sopra descritta, anche se non prevista dal legislatore, ricorre spesso nella prassi testamentaria, proprio per la grande libertà dispositiva, di cui gode il testatore.

Si tratta, tuttavia, di una fattispecie peculiare che ha dato luogo e continua a dare luogo a **problematiche di ordine fiscale** di non poco conto, con posizioni antitetiche tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, come si evince anche dalle recenti risposte dell'Agenzia delle entrate ad interpelli presentati dai contribuenti ([Risposta n. 471 del 7 novembre 2019](#) (.PDF) e [Risposta n. 379 del 18 settembre 2020](#) (.PDF)), in relazione alla quale fattispecie sono sorti nel tempo numerosi interrogativi, tra cui i seguenti:

non presente nell'asse ereditario e ancora indeterminato nel suo ammontare)?

21/06/24, 10:27

Dichiarazione di successione e obblighi dell'esecutore testamentario - Federnotizie

5. Qualora in dichiarazione di successione si indichi il credito, quale valore occorre dichiarare? Quello commerciale degli immobili? E se il prezzo di vendita dovesse poi risultare superiore a quello dichiarato in successione, occorrerebbe una dichiarazione di successione integrativa?

Al fine di poter rispondere ai quesiti di cui sopra, è necessario preliminarmente fare un breve “*excursus*” sulla figura dell'esecutore testamentario con riguardo ai soli aspetti di interesse del caso concreto, cercando di chiarirne il ruolo, la posizione e gli obblighi a partire dalla sua accettazione dell'incarico fino al momento della vendita dei beni nonché inquadrare la fattispecie de qua dal punto di vista civilistico, accertando la natura del lascito, se lascito a titolo universale o lascito a titolo particolare e, nel caso di lascito a titolo particolare, qualificando il legato, se di specie o obbligatorio, tenendo sempre presente che quanto oggetto di proprietà del testatore al tempo dell'apertura della successione è bene diverso dal credito lasciato con la disposizione testamentaria.

Esecutore testamentario

L'esecutore testamentario è il soggetto incaricato di curare che siano esattamente eseguite le disposizioni di ultima volontà del defunto e per questo ha ampi poteri, compresa l'amministrazione del patrimonio, sia o meno intervenuta l'accettazione dell'eredità, con effetti nei confronti di tutti gli aventi diritto.

L'accettazione deve risultare da dichiarazione fatta nella cancelleria del Tribunale nella cui giurisdizione si è aperta la successione a pena di nullità e va annotata nel Registro delle successioni. Non è ammessa un'accettazione per atto notarile.

Accettata la carica, l'esecutore è nell'esercizio delle sue funzioni, senza necessità di dover prestare giuramento.

Con riguardo alla **vendita dei beni ereditari da parte dell'esecutore testamentario**, ci si chiede se occorra la preventiva autorizzazione ex art. 703, comma 4, c.c. oppure se l'esecutore testamentario possa addivenire alla vendita senza la preventiva autorizzazione, in quanto già autorizzato dal testatore con la disposizione testamentaria.

Sul punto, si è evidenziato come la dottrina sia prevalentemente orientata nel senso di escludere che debbano essere autorizzati gli atti di straordinaria amministrazione espressamente previsti dal *de cuius*, perché si tratta di atti di esecuzione della sua volontà e non di autonoma determinazione dell'esecutore.

Secondo tale orientamento, se la vendita è stata espressamente prevista nel testamento, non trova applicazione l'art. 703, comma 4, c.c., in quanto l'atto compiuto dall'esecutore, non essendo un atto di autonoma determinazione, è espressione della volontà del *de cuius*. Non manca, tuttavia, chi ritiene che

Nella fattispecie in esame l'esecutore testamentario potrà, pertanto, procedere **senza autorizzazione giudiziale alla vendita dei beni**, dando così esecuzione/attuazione al legato che si concentra sul ricavato della vendita dei beni presenti nell'asse ereditario disposto dal testatore a favore della O.N.L.U.S.

Per quanto riguarda la **pubblicità immobiliare** di tale atto di vendita, lo stesso dovrà essere trascritto a favore dell'acquirente e contro il defunto, come peraltro accade anche in caso di vendita di beni ereditari da parte del curatore dell'eredità giacente.

Natura della devoluzione testamentaria

Nella fattispecie in esame la nomina dell'esecutore è contenuta in un testamento privo di formale istituzione di erede e formato soltanto da un lascito a favore della "Alfa O.N.L.U.S.".

Ci si chiede: Qual è la natura di tale devoluzione? Vi è un ruolo per l'esecutore testamentario qualora il testamento non contenga una nomina espressa di erede?

obbligatorio di somma di denaro, i cui effetti si produrrebbero in capo al legatario solo successivamente all'alienazione degli immobili (si veda in tal senso Cassazione n. 2708/1992).

21/06/24, 10:27

Dichiarazione di successione e obblighi dell'esecutore testamentario - Federnotizie

Poiché la somma da corrispondere al beneficiario sarà determinata nel suo preciso ammontare solo all'esito della vendita, non risultando quantificabile in sede di dichiarazione di successione, si potrebbe ritenere applicabile il primo periodo del terzo comma dell'art. 44 D.Lgs. n. 346/1990, in base al quale, l'imposta di successione, nel caso di *“legato sottoposto a condizione sospensiva, si applica come se il legato non fosse stato disposto e, nel caso di avveramento della condizione, si applica nei confronti del legatario”*.

All'esito del compimento della vendita, nel momento in cui il legato si concreti in una somma determinata, il legatario sarebbe tenuto a corrispondere la conseguente imposta sulla somma conseguita.

Non verificandosi alcun effetto devolutivo delle unità immobiliari in ragione della successione, al di là di una corresponsione del tributo successorio (dovuto sul legato di credito), non si verificherebbe un trasferimento delle unità immobiliari tale da rendere attuata, in occasione dell'evento morte, la debenza con riguardo alle stesse unità immobiliari dell'imposta di successione e anche delle imposte ipotecarie e catastali, mancando il presupposto applicativo del tributo successorio ex Art. 1 del D.Lgs n. 346/1990, con la conseguenza che non si dovrebbero

Secondo l'Autore il presupposto del tributo successorio si realizzerebbe, invece a seguito della vendita dei beni con obbligo di presentazione della dichiarazione di successione entro un anno dalla vendita, indicando in successione la somma di denaro effettivamente ricavata. "Al più in via cautelativa, si potrebbe pensare ad una dichiarazione entro l'anno dalla morte con l'indicazione di un valore presuntivo del ricavato dall'alienazione, dichiarazione cui potrebbe far seguito altra integrativa, successiva alla vendita, con riliquidazione finale dell'imposta in base all'effettivo prezzo di vendita".

Sempre con riguardo al tema relativo all'oggetto dell'imposta di successione ossia se essa colpisca la caduta del bene in successione o la sua attribuzione al beneficiario, si riporta quanto recentemente pubblicato in uno studio del Consiglio Nazionale del Notariato (**Studio n.15-2020/T** "L'imposta di successione nei casi di mancata coincidenza tra bene di proprietà del de cuius e bene oggetto dell'attribuzione al beneficiario: una possibile diversa lettura del regime impositivo" di Luca Restaino – approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 4/06/2020): "Sebbene sulla base dell'art. 1 T.U., che fa riferimento al trasferimento di beni e diritti per successione a causa di morte, si potrebbe concludere, in termini generali, che oggetto dell'imposta di successione sia l'attribuzione del bene al beneficiario, tuttavia non si può sottacere che nel corpo del T.U. vi siano una serie di indici normativi che sembrano limitare la generalità del principio di cui sopra: si pensi, ad esempio, all'uso dell'espressione "attivo ereditario" di cui all' 9 T.U., costituito da tutti i beni e i

erano presenti gli eredi, ha affermato che *“il trasferimento degli immobili dalla de cuius agli eredi va considerato antecedente ineludibile della loro alienazione a terzi al fine dell'attuazione del legato, giacché detto trasferimento non può ritenersi superato dalla presenza dell'esecutore testamentario sia in ragione delle funzioni che a questo assegna l'art. 703 c.c. sia per il carattere retroattivo degli effetti dell'accettazione dell'eredità che da esso non consente di prescindere”*.

Seguendo questa ricostruzione si deve ritenere che l'art. 1 del D.Lgs n. 346/1990 non sia sufficiente a giustificare l'affermazione circa la non doverosità del tributo successorio allorquando uno o più beni o al limite tutti i beni caduti in successione debbano essere venduti ed il ricavato ripartito tra i beneficiari. Una soluzione, quella della mancata presentazione della dichiarazione di successione per difetto del presupposto impositivo, che potrebbe al massimo prospettarsi per il caso in cui vi sia incertezza su chi siano i chiamati, e la vendita di uno o più beni o al limite di tutti debba essere effettuata da parte dell'esecutore, potendosi sostenere, in una simile ipotesi, che la strumentalità dell'alienazione rispetto all'attuazione dell'attribuzione sia idonea a non far venire in rilievo, ai fini impositivi, l'appartenenza del bene al patrimonio del defunto.

Quanto agli immobili, essi dovranno essere indicati avuto riguardo al loro valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione ai sensi

In presenza di un legato obbligatorio avente ad oggetto una somma di danaro, ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs n. 346/1990, il valore del diritto del legatario è, infatti, commisurato all'importo del credito ovvero, per i crediti in natura, al valore dei beni che ne sono oggetto.

Posto, dunque, che il legatario, nei casi considerati, è titolare di un diritto di credito, il cui ammontare dipende dal valore del bene immobile che deve essere alienato al fine di ripartirne il ricavato, poiché per i beni immobili la base imponibile, in forza dell'art. 14 del D.Lgs n. 346/1990, è costituita dal loro “valore venale in comune commercio”, ai sensi degli artt. 14 e 18 del medesimo D.Lgs il valore del legato sarà costituito, anch'esso, dal valore venale di mercato del bene (si veda in tal senso, **Cassazione civile 12 luglio 2005 n. 14685**: *“In tema di imposta sulle successioni, nell'ipotesi di legato di cosa altrui, il legatario, in conseguenza della facoltà esercitata dall'erede di pagare il giusto prezzo dell'immobile oggetto del legato ex art. 651 cod. civ., diviene titolare di un diritto di credito, che va rapportato al bene immobile e che va valutato sulla base del valore venale in comune commercio dell'immobile stesso, in base agli artt. 14 e 18 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346”*).

In seguito alla vendita il legatario potrebbe, però, conseguire un prezzo superiore al valore indicato nella dichiarazione di successione. In tal caso si renderà

indicando gli elementi richiesti dal primo comma dell'articolo 29 del stesso Testo Unico e, in quanto soggetto nel possesso dei beni ereditari ex Artt. 702 e 703 c.c., **è tenuto al pagamento della imposta di successione.**

La dichiarazione di successione dovrà essere presentata dall'esecutore indicando nel frontespizio della dichiarazione il **codice carica "7": esecutore testamentario.**

Secondo **l'Agenzia delle Entrate** (si vedano Risposta n. 471 del 7 novembre 2019 e Risposta n. 379 del 18 settembre 2020) con l'apertura della successione, si opera la separazione dei diritti dal loro titolare, con la trasmissione degli stessi ad altri soggetti (eredi e/o legatari), escluso quei diritti che si estinguono perché strettamente legati alla persona. Per quanto di interesse, si trasmettono anche i diritti patrimoniali immobiliari sui beni di cui il *de cuius* era titolare al momento della morte. In presenza di beni immobili nell'attivo dell'eredità, come nel caso in oggetto, sorge l'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione e dell'autoliquidazione delle relative imposte ipotecaria e catastale (Art. 11 del D.Lgs. 347 del 1990).

Ai sensi, dell'art. 28, co. 2, del D.lgs. n. 346/1990 *"sono obbligati a presentare la dichiarazione di successione: i chiamati all'eredità e i legatari ... gli **esecutori testamentari**".* Il successivo articolo 29 dispone che dalla dichiarazione di successione devono risultare, tra gli altri *"le generalità, la residenza e il codice*

21/06/24, 10:27 Dichiarazione di successione e obblighi dell'esecutore testamentario - Federnotizie

dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari, e a differenza dei legatari, i quali sono obbligati al pagamento dell'imposta relativa ai rispettivi legati, l'esecutore **risponde solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari posseduti.**

Posto che l'esecutore testamentario è tra i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione di successione ed è possessore dei beni dell'eredità, lo stesso è tenuto al pagamento della imposta di successione.

Anche per l'Amministrazione finanziaria, la fattispecie in esame configura un legato obbligatorio di somma di denaro produttore i suoi effetti in capo ai legatari solo successivamente all'alienazione degli immobili a carico dell'esecutore testamentario. Infatti, quando all'esito del compimento della vendita il diritto di credito dei legatari avrà acquisito il carattere della esigibilità e della liquidità, l'esecutore testamentario o i legatari dovranno presentare una **dichiarazione integrativa**, indicando il ricavato della vendita e la **relativa imposta di successione sarà riliquidata ai sensi dell'articolo 28, comma 6, del D.Lgs n. 346/1990.**

Nel quadro EA della dichiarazione di successione deve essere indicato il legatario nei cui confronti il *de cuius* ha attribuito il predetto legato obbligatorio, in quanto il diritto di credito, derivante dall'attribuzione di tale legato, trova corrispondenza nel quadro ER - Rendite, crediti e altri beni, con il codice "GD - cosa

determinata, indicati con il codice "GD" nel quadro ER. Successivamente, dopo la liquidazione dei beni ereditari e contestualmente alla distribuzione delle somme di denaro come da disposizioni testamentarie, dovrà essere presentata la dichiarazione integrativa/sostitutiva di successione per il ricalcolo dell'imposta effettivamente dovuta dal beneficiario.

Inoltre, ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs 31 ottobre del 1990 n. 347, gli uffici, nel redigere il certificato di successione del quale devono richiedere la trascrizione devono includere tutti i beni immobili inseriti nella dichiarazione di successione. Il comma 2 del medesimo art. 5 chiarisce che *"la trascrizione del certificato di successione è richiesta ai soli effetti stabiliti dal presente testo unico e non costituisce trascrizione degli acquisti a causa di morte degli immobili e dei diritti reali immobiliari compresi nella successione"*. Pertanto, nel caso in esame, **la trascrizione della dichiarazione di successione deve essere effettuata nei confronti dell'esecutore testamentario**, quale possessore del bene immobile ai sensi dell'art. 703 del cc., il quale risulterà di conseguenza anche **intestatario catastale degli immobili** dichiarati in successione.

Considerazioni conclusive

La soluzione prospettata dall'Agenzia delle entrate risulta **palesamente iniqua e penalizzante** per la "Alfa O.N.L.U.S.", e va sicuramente contro la volontà dello

limiti del valore dei beni ereditari posseduti“, come sostenuto dall’Amministrazione Finanziaria), in quanto soggetto nel possesso dei beni ma non nella titolarità degli stessi.

Lo stesso sarebbe poi tenuto a rispondere di persona, anticipando pagamenti di imposte con risorse proprie e “*in incertam personam*“, come nel caso in esame, visto che il patrimonio ereditario risulta costituito da soli beni immobili e la vendita seguirà la presentazione della dichiarazione di successione.

Ci si chiede: è possibile “recuperare” le imposte pagate dall’esecutore, tenuto conto dell’esenzione del soggetto beneficiario?

Sicuramente le imposte ipotecarie e catastali pagate dall’esecutore non sono recuperabili in quanto imposte d’atto, legate alle formalità della trascrizione e della voltura della dichiarazione di successione, effettuate **a favore dell’esecutore testamentario** (dichiarazione di successione trascritta contro il *de cuius* e a favore dell’esecutore; intestazione catastale degli immobili in capo all’esecutore testamentario), come previsto anche in caso di curatela di eredità giacente.

Un dubbio potrebbe sorgere per l’imposta di successione ma qualsiasi ipotesi al riguardo sarebbe una soluzione azzardata, se non previamente condivisa con l’Agenzia delle entrate.

Concludendo, ci si augura che la riforma del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, benché ancora “*in nuce*”, possa costituire l'occasione per una radicale rivisitazione da parte del Legislatore della normativa fiscale in tema di curatela di eredità giacente e di esecutore testamentario, affinché si abbia un'imposizione fiscale “*equa*”.

Vuoi ricevere una notifica ogni volta che Federnotizie pubblica un nuovo articolo?

Inserisci la tua e-mail... *

Iscriviti

Iscrivendomi, accetto la [Privacy Policy](#) di Federnotizie.

Attenzione: ti verrà inviata una e-mail di controllo per confermare la tua iscrizione. Verifica la posta in arrivo (e la cartella Spam) e conferma la tua iscrizione, grazie!

esecutore testamentario, successione

ARTICOLO PRECEDENTE

← [Legal English – Peter's Pills – Lesson 75 – Allotting shares, Issuing shares and Placing shares](#)

ARTICOLO SUCCESSIVO

Federnotizie

Testata edita a cura dell'Associazione Sindacale notai della Lombardia – "Guido Roveda".

Regolarmente iscritta dal 13 maggio 1988 al n. 345 del Registro della Stampa presso il Tribunale di Milano (MI).

C.F. e P.IVA 07975360962



Federnotizie.it



La Redazione



Contribuisci a Federnotizie



Argomenti

- == Corsivi della redazione
- == Conversazioni
- == Novità normative
- == Novità tributarie
- == Approfondimenti giuridici
- == Clausole in rete

