

## **Quesito Tributario n. 257-2016/T. Rilevanza del legato di cosa dell'onerato e del sublegato ai fini della determinazione dell'imposta sulle successioni**

*Risposta del 3 marzo 2017*

Si prospetta la seguente fattispecie.

Con testamento olografo, già pubblicato, Tizio ha istituito uniche eredi la moglie Tizia e le due figlie Tizietta e Caietta: 1) attribuendo a Tizia, tra l'altro, il diritto di usufrutto vitalizio sulle partecipazioni nelle Società ... e alle figlie, il diritto della nuda proprietà su partecipazioni nelle società ... "Alfa Sapa"; 2) legando a favore del fratello Caio il diritto di piena proprietà di tutte le azioni della "Beta Spa" di cui era titolare lo stesso testatore; 3) legando a favore dello stesso fratello Caio, il diritto di proprietà di tutte le azioni di cui è piena titolare Tizia nella suddetta "Beta Spa" sotto la condizione risolutiva che Caio adempia a ciascuno e tutti i seguenti oneri (omissis) procuri entro un anno dall'apertura della successione rispettivamente in favore di Tizietta e Caietta la titolarità del diritto di nuda proprietà ed in favore di Tizia la titolarità del diritto di usufrutto di un numero di azioni che rappresentino almeno il 50% del capitale sociale delle Alfa Sapa di Tizia e C.; a) legando infine a carico di Tizia ed in favore di Tizietta e Caietta in parti eguali tra loro per il diritto di nuda proprietà sulle azioni rappresentanti il X% del capitale sociale della Gamma Spa e della Alfa Sapa di cui la stessa Tizia è titolare. Andando a sviluppare, esemplificando, quanto sopra, indicato in 3,5 milioni, idealmente, il valore della quota ereditaria del coniuge del defunto, rilevato che a suo carico vengono posti legati (aventi ad oggetto partecipazioni proprie della stessa erede) a favore di un legatario (fratello del defunto e cognato dell'erede) per 1,5 mln e a favore delle (figlie della stessa e del testatore) coeredi per 0,5 ciascuna, si evidenzia una notevole differenza applicativa dell'imposizione (prescindendo, per semplificare, dalla franchigia). Inoltre, il fratello riceve un legato (eseguito dall'onerato/cognata) per 1,5 mln, che è subordinato alla condizione risolutiva del trasferimento di partecipazioni per 4,4 mln alle eredi (sublegato).

Si segnala, dunque, la necessità di coordinare la corretta rappresentazione del modello 4 (denuncia di successione) con il successivo negozio di adempimento del legato in ragione del regime fiscale in concreto applicabile.

Per la risoluzione del quesito prospettato pare utile muovere da quanto già argomentato nello Studio n. 262-2007/T "Regime fiscale del trasferimento in esecuzione del legato di cosa dell'onerato *ex art. 651 c.c.*" (est. Mastroiacovo).

A seguito di una sintetica ricostruzione civilistica dell'istituto del legato di cosa dell'onerato, al paragrafo 5 del citato Studio è stata esaminata l'alternativa teorica tra l'argomento formale – basato sulla lettera dell'art. 8, comma 1, del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, d.lgs. n. 346/1990, – della non assoggettabilità ad imposta del legato di cosa dell'onerato, con la conseguente integrale tassazione della devoluzione ereditaria senza lo scomputo dell'ammontare dei legati, e l'argomento sistematico della "tassazione al netto", secondo il principio che emerge dal comma 3 del medesimo art. 8 del predetto d.lgs. n. 346.

Ai paragrafi successivi al 5 si valutano, in accordo con la migliore dottrina tributaria ivi riportata (in particolare Gaffuri, L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia, Padova, 2008, 86 ss.), le conseguenze dell'applicazione della tassazione al netto specificamente avuto riguardo al legato di cosa dell'onerato muovendo dalla considerazione che, ammesso civilisticamente tale istituto, occorre individuare un'interpretazione sistematica e ragionevole dell'imposizione della

relativa ricchezza prodotta in capo al beneficiario, tenendo contestualmente conto del depauperamento determinatosi in capo al soggetto che attua l'onere disposto dal *de cuius*. La stessa dottrina civilistica, del resto, nel tentativo di far emergere la giustificazione dell'istituto, osserva che "come il testatore può attribuire, all'erede o al legatario, dei vantaggi, così può, nello stesso tempo, imporgli dei pesi, che, in definitiva, non costituiscono che una diminuzione dei vantaggi medesimi" (Gangi, La successione testamentaria nel vigente diritto italiano, vol. II, Milano, 1964, rist. II ed., 62).

Coerentemente con questa impostazione, sembra allora opportuno individuare un'interpretazione sistematica del primo e terzo comma del menzionato art. 8 per cui la base imponibile del tributo successorio è costituita dal "valore globale netto dell'asse ereditario" ovvero dal differenziale tra il valore dei beni e dei diritti rientranti nell'attivo ereditario e l'ammontare complessivo delle passività, fermo restando che a norma del citato comma 3 "il valore dell'eredità o delle quote ereditarie è determinato al netto dei legati e degli altri oneri che le gravano, quello dei legati al netto degli oneri di cui sono gravati".

Da tutto quanto sopra emerge allora con sufficiente chiarezza che l'imposta sulle successione potrà trovare applicazione solo nei limiti della base imponibile così come appena individuata, fermo restando che, in ragione del presupposto rappresentato dall'incremento duraturo e definitivo del beneficiario, la "ripartizione" del carico tributario dovrà avvenire, tra eredi e legatari, tenendo conto della previsione del comma 3 circa l'effettiva determinazione "del valore dell'eredità e delle quote ereditarie". Pertanto, ancorché i legati (di cosa dell'onerato o di cosa del terzo, ecc.) siano costituiti da beni non esistenti dell'asse, essi avranno rilevanza dal punto di vista tributario al fine di individuare l'effettiva quota di riparto del tributo di ciascuno rispetto all'unica base imponibile computata a norma del comma 1.

Dunque la disciplina dell'imposta di successione così come regolata a norma del citato testo unico impone che il tributo si concentri sugli incrementi effettivi della ricchezza dei beneficiari, affinché l'erede gravato dell'esecuzione di un legato o di un onere non sia soggetto all'imposta per una ricchezza che non è a lui destinata; parimenti deve intendersi per il legatario tenuto, per disposizione testamentaria, all'adempimento di un legato in subordine (in questo senso Bartolazzi Menchetti, Imposta sulle successioni e donazioni, Treccani online, specificamente avuto riguardo alla possibilità di scomputare i sublegati).

Del resto la bontà di tale ragionamento sembra indirettamente confermata dall'art. 46, comma 3, del t.u., che dispone che "l'onere a carico dell'erede o del legatario che ha per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente è considerato legato a favore del beneficiario".

Pertanto, se l'onere in capo al legatario è considerato legato a favore di un altro beneficiario (e dunque scomputabile dalla sua attribuzione ai fini impositivi), alla medesima conclusione deve sistematicamente pervenirsi avuto riguardo ad una disposizione che si attinge già di per sé come legato, seppur in subordine. Secondo parte della dottrina civilistica, quest'ultima espressione appare meno equivoca di quella di sublegato (non attestata nel codice civile) "al fine di evitare l'enunciazione di un rapporto di dipendenza assoluta fra le due disposizioni, che, invece, va ristretto più al piano economico, che non a quello giuridico" (Bonilini e Basini, I legati, Napoli, 2003, 57; cfr. anche Barbero, Sistema istituzionale del diritto privato, 4 ed. vol. II Torino, 1955, 973; Musolino, Il sublegato, in Riv. del not., 2013, 1013).

Ed infatti gli Autori constatano che "il far gravare la prestazione su un legatario può essere giustificato solo attraverso l'espedito di un'attribuzione patrimoniale nei cui confronti la prestazione del sublegato si pone con funzione di limite. In altri termini, il sublegato si risolve in una riduzione del risultato economico del lascito, che può giungere a cancellarlo totalmente, senza tuttavia eccedere il limite di valore" (Bonilini e Basini, op. cit., 249). Ciò dunque conferma che la

distinzione tra onere e sublegato non rileva ai fini dell'applicazione del tributo in questione e che in ogni caso nessun vincolo testuale impone un'interpretazione restrittiva che porti a negare lo scomputo stesso.

Ciò non significa, peraltro, che dal punto di vista civilistico tali istituti non siano distinti e possano determinare differenti effetti giuridici (cfr. Marini, *Il modus come elemento accidentale del negozio gratuito*, Milano, 1976, 158).

In ragione della specificità del quesito prospettato, pare il caso di precisare che l'onere si distingue inoltre dalla condizione risolutiva per il fatto di non produrre, in caso di inadempimento, l'automatica risoluzione del negozio, ma di operare solo *officio iudicis* (Carnevali, Modo, in Enc. Dir., XXVI, Milano, 1976, 689). Ed infatti, anche nel caso di specie, qualora si verifichi la condizione risolutiva dedotta nel testamento, la tassazione in capo a Caio dovrà tenere conto delle conseguenze dell'inadempimento ai fini fiscali di modo che la tassazione si concentri solo e pienamente sul legato non condizionato (3,5 mln) non venendo in rilievo alcuno scomputo. Proprio con riferimento a tali distinti istituti, la medesima citata dottrina ritiene che, invocando l'applicazione dell'art. 1371 c.c., se la prestazione richiesta consista in un dare o in fare fungibile, la disposizione dovrebbe considerarsi come modale, se la prestazione richiesta consista in un fare infungibile, la clausola dovrebbe considerarsi come condizione risolutiva (Carnevali, Modo, in Enc. Dir., XXVI, Milano, 1976, 690).

Tutto ciò premesso in termini generali, nel caso prospettato si ritiene che il principio della tassazione al netto renda necessario verificare in concreto l'effettivo arricchimento dei beneficiari, tenendo conto della quota parte del valore globale – come sopra meglio specificato –, anche in ragione delle diminuzioni di valore delle quote (cui corrisponde in sostanza uno “spostamento”, non già la sottrazione, del carico fiscale su di un altro soggetto) derivanti dall'attuazione delle disposizioni testamentarie (a titolo di legato o di onere, ecc.).

Quanto sopra rende opportuna un'ulteriore precisazione avuto riguardo alla precisazione formulata per cui l'attuazione del legato di cosa dell'onere supera, quanto al valore, il legato disposto a suo favore. In questo caso il principio della tassazione al netto porta ad evidenziare due diverse questioni che, in ogni caso, non paiono in contraddizione con il principio stesso, ma si pongono su di un piano distinto. Innanzitutto, sul piano civilistico, qualora effettivamente l'esecuzione del legato o dell'onere da parte del legatario sia eccessivamente oneroso in termini “valoriali” così da snaturare la disposizione liberale, il codice civile prevede la possibilità di ridurre la prestazione (ciò secondo il disposto dell'art. 671 c.c. per cui “il legatario è tenuto all'adempimento del legato e di ogni altro onere a lui imposto entro i limiti del valore della cosa legata”. Cfr. Bonilini, *Dei legati*, in Cod. civ. comm., fondato da P. Schlesinger, dir. da Busnelli, Milano 2006, II ed., 475). In secondo luogo, sul piano strettamente tributario, anche laddove tale riduzione non venisse invocata, la responsabilità del legatario rimarrebbe circoscritta per disposizione di legge all'ammontare del suo legato (art. 36, comma 5, per cui “i legatari sono obbligati al pagamento dell'imposta relativa ai rispettivi legati”). Considerando congiuntamente questi due profili si potrebbe allora concludere che la quota parte di valore del legato in subordine esorbitante il valore stesso del legato ricevuto non può dirsi devoluta in attuazione di una vicenda successoria, dovendosi ricondurre ad altro titolo, configurando, ad esempio, a una cessione onerosa.

A ben vedere tuttavia, proprio la prospettazione sistematica di cui in premessa conduce – anche con riferimento al caso prospettato – a una diversa ricostruzione della vicenda nel suo complesso. Dall'esemplificazione numerica sopra sintetizzata emerge che, a fronte di un attivo ereditario non meglio precisato, siano disposti legati: a) per 3,5 mln a favore di Caio su beni di proprietà del de cuius; b) per 1,5 mln a favore di Caio su beni di proprietà di Tizia, condizionando risolutivamente tale legato al legato in subordine per 4,4 mln su beni di Caio a favore di Tizia, Caietta e Tizietta; c) per 0,5 mln ciascuna a favore di Tizietta e Caietta su beni di Tizia. Pertanto in ragione di quanto

sopra, ai fini della corretta attuazione del tributo successorio, occorrerà determinare l'imposta riferibile ai diversi soggetti passivi in ragione del loro effettivo incremento patrimoniale sempre avendo riguardo all'ammontare dell'attivo ereditario, proprio perché i legati e i legati in subordine sono modalità (ad effetti obbligatori) di definizione delle attribuzioni disposte dal de cuius e dunque tutte necessariamente rapportate al valore di cui al comma 1 del citato art. 8 (unica norma relativa alla determinazione della base imponibile). In altri termini, ai sensi di tale disposizione, una volta computato l'ammontare complessivo dell'attivo ereditario, al fine di individuare l'imposta riferibile a Tizia occorrerà avere riguardo alla circostanza che a fronte di una disposizione a titolo di erede per 3,5 mln, ella è tenuta ad adempiere un legato per 0,5 ciascuno a favore di Tizietta e Caietta e un legato di 1,5 mln a favore di Caio. Pertanto Tizia sarà assoggettabile all'imposta di successione solo per il valore netto di 1 mln. Tizietta e Caietta saranno chiamate a concorrere, oltre che per la quota di eredità ricevuta, anche per il legato rispettivamente attuato da Tizia. Tuttavia sia Tizia, che Tizietta, che Caietta, dovranno eventualmente tenere in debito conto che, a seguito dell'attuazione del legato in subordine, disposto dal testatore a carico di Caio, esse saranno chiamate a corrispondere il tributo anche in relazione alle attribuzioni a loro pervenute – definitivamente – in attuazione della menzionata disposizione (per 4,4 mln). Conseguentemente Caio, qualora adempiente il menzionato legato in subordine, sarà tenuto all'imposta per il valore differenziale (0,6 mln) tra la somma dei legati a lui pervenuti (3,5 + 1,5 mln) e l'ammontare del predetto legato (4,4).

In accordo con una tale ricostruzione che trae le mosse dall'unitarietà finalistica delle disposizioni testamentarie e di quelle attuative delle stesse, in ragione di un'interpretazione sistematica della disciplina sulla determinazione della base imponibile dell'imposta sulle successioni, si deve ragionevolmente concludere che le relative aliquote saranno applicabili secondo la prossimità parentale del disponente con il beneficiario effettivo e finale della devoluzione esito della disposizione testamentaria.

In quest'ottica, poiché le devoluzioni avvengono per effetto di disposizioni testamentarie – ancorché di natura obbligatoria – laddove esse riguardino beni astrattamente riconducibili alla FTT (cd. tobin tax), esse saranno considerate escluse da tale tributo.

Tutto quanto sopra considerato dal punto di vista della disciplina dell'imposta sulle successioni, si impone tuttavia un'ulteriore riflessione di carattere sistematico per quanto attiene le vicende attuative dei legati obbligatori, poiché la dottrina civilistica sopra menzionata ritiene che non possa rinvenirsi un'efficacia diretta delle disposizioni testamentarie essendo necessario un atto dispositivo dell'erede o del legatario dalla sua sfera patrimoniale.

Da questa considerazione di natura civilistica si trarrebbe allora la conseguenza fiscale della necessaria autonoma rilevanza del negozio devolutivo attuativo del legato obbligatorio disposto dal de cuius trattandosi "di una situazione giuridica che ha rilevanza fiscale autonoma rispetto alla tassazione del legato" (in questi termini, con riferimento ad un quadro normativo diverso in cui coesistevano l'imposta sul valore globale dell'asse ereditario netto e sul valore delle quote ereditarie, cfr. Ris. Dir. TT.AA. n. 400138 del 30 giugno 1988; si veda inoltre, seppur solo massimata, Cass. civ. n. 3837 del 28 giugno 1984; cfr. par. 4, 6 e 7 del citato Studio n. 262/2007).

In questa prospettiva, relativamente al caso di specie, laddove si ritenesse che il rapporto interno tra legatario e sub-legatario, sia colorato in modo oneroso (argomentando dalla circostanza che l'inadempimento del sub-legato è dedotto quale condizione risolutiva del legato stesso), si potrebbe concludere che tale devoluzione assuma rilevanza ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, della FTT e dell'irpef per quanto concerne l'eventuale plusvalenza.

Tale interpretazione non pare convincente.

Innanzitutto non si può tacere che la dottrina civilistica prevalente ritiene che il vantaggio del terzo è “direttamente” considerato dal testatore come scopo della disposizione, pertanto l’adempimento dell’obbligazione costituirebbe semmai un negozio a causa neutra “colorato” dallo scopo della disposizione testamentaria da intendersi quale assetto quantomeno gratuito. Una gratuità che – secondo la stessa prassi dell’Agenzia delle entrate – renderebbe dunque la disposizione negoziale – autonomamente rilevante – attratta al presupposto delle successioni e donazioni così come disciplinato a seguito della reistituzione del tributo ad opera dell’art. 2, comma 47 del d.l. n. 262/2006, così come modificato in sede di legge di conversione. In ogni caso, la vicenda non avrebbe rilievo agli effetti dell’irpef poiché la mancanza di onerosità del negozio collocherebbe la fattispecie al di fuori del perimetro della fattispecie imponibile. In questa prospettiva, allora, la condizione risolutiva apposta dal testatore avrebbe una funzione rafforzativa dello scopo del testatore, senza colorare distintamente il rapporto interno. Per completezza si precisa che accedendo a tale ricostruzione la prossimità parentale, determinante ai fini dell’individuazione della relativa aliquota, andrà valutata in ragione del rapporto autonomamente intercorrente tra disponente e beneficiario, senza che assuma rilievo la figura del *de cuius*.

Qualora tuttavia si ritenesse infondata tale ricostruzione e si volesse comunque individuare un profilo di onerosità, in particolare, dell’attuazione del legato in subordine non apparirebbe ragionevole non collocare tale negozio di trasferimento in stretta correlazione con il negozio, condizionato, da cui la stessa trarrebbe la sua causa.

Ed infatti, il trasferimento del pacchetto azionario di 4,4 mln a fronte della cessione, condizionata, del pacchetto azionario di 1,5 mln, potrebbe assumere la natura di mezzo di pagamento della cessione (in conseguenza della quale, in ragione dei menzionati valori, non si avrebbe una plusvalenza) o, al limite, potrebbe condurre a considerare le due disposizioni come scambio di azioni, con quanto ne possa conseguire agli effetti della tassazione diretta.

A ben vedere, tuttavia, seppure il legislatore abbia espressamente superato il riferimento all’intento speculativo nell’ambito della disciplina delle plusvalenze tassabili, in ogni caso pare necessario porre in evidenza come la stessa giurisprudenza e prassi dell’Agenzia delle entrate abbia anche di recente fatto ad esso riferimento per escludere la rilevanza di fattispecie non direttamente riconducibili all’intenzionalità negoziale dell’atto dispositivo del cedente. Proprio argomentando dalle risultanze civilistiche sull’autonomia del negozio attuativo del legato in subordine, sembra doversi concludere che l’attuazione di un legato obbligatorio – azionabile anche giudizialmente ex art. 2932 c.c. – è direttamente riconducibile in termini di causa alla disposizione del *de cuius* ancorché la “disposizione” del legatario sia necessaria per la realizzazione dell’effetto giuridico del trasferimento del bene oggetto di legato in subordine e che dunque tale disposizione non possa assumere rilievo nella prospettiva del presupposto impositivo delle plusvalenze così come delineato nell’attuale disciplina del testo unico delle imposte sui redditi (art. 67, d.p.r. n. 917/1986).

- **Valeria Mastroiacovo**