

# *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)*

### *Abstract*

Lo studio si propone di affrontare, sotto il profilo fiscale, tutte quelle fattispecie nelle quali non vi è coincidenza tra bene appartenente al *de cuius* al momento dell'apertura della successione e bene oggetto dell'attribuzione al beneficiario, fornendo una diversa possibile chiave di lettura in ordine all'individuazione del momento impositivo.

*Sommario:* 1. Premessa; 2. L'alienazione di un bene appartenente al *de cuius* al tempo dell'apertura della successione; 3. Il bene oggetto dell'attribuzione non fa parte del patrimonio del *de cuius*; 4. Il trasferimento del bene da parte dell'onerato in adempimento del legato di cosa dell'onerato ex art. 651 c.c.; 5. Il trasferimento del bene da parte dell'onerato in adempimento del legato di cosa di un terzo ex art. 651 c.c.; 6. Le imposte ipotecarie e catastali.

### **1. Premessa**

Vi sono ipotesi in cui il bene oggetto di proprietà del *de cuius* al tempo di apertura della successione è diverso dal bene oggetto dell'attribuzione al beneficiario.

Ciò può accadere o perché avvenga, nei casi previsti dalla legge o per volontà del *de cuius*, l'alienazione di un bene caduto in successione o perché il bene oggetto dell'attribuzione non faccia parte del patrimonio del *de cuius* al tempo di apertura della successione.

In tutte queste ipotesi vanno esaminate le modalità di assolvimento del tributo successorio.

### **2. L'alienazione di un bene appartenente al *de cuius* al tempo dell'apertura della successione**

Per quanto attiene alla prima fattispecie, alienazione di un bene appartenente al *de cuius* al tempo dell'apertura della successione, l'alienazione può avvenire in primo luogo in una serie di ipotesi legislativamente previste.

Una di queste è la fattispecie dell'amministrazione da parte del chiamato prima dell'accettazione: l'art. 460, secondo comma, c.c. prevede che il chiamato all'eredità prima dell'accettazione possa farsi autorizzare dall'autorità giudiziaria a vendere i beni che non si

possono conservare o la cui conservazione importa grave dispendio.

Una seconda ipotesi è quella dell'eredità giacente: ai sensi dell'art. 783 c.p.c. il curatore deve promuovere la vendita dei beni mobili nei trenta giorni successivi alla formazione dell'inventario (salvo che il giudice, con decreto motivato, non disponga altrimenti) e può essere autorizzato dal Tribunale a vendere i beni immobili nei casi di necessità o utilità evidente, depositando, nell'uno come nell'altro caso, il danaro che si ritrae dalla vendita presso le casse postali o presso un istituto di credito designato dal Tribunale ai sensi dell'art. 529 c.c..

Una terza fattispecie è quella dell'esecutore testamentario: il codice civile prevede, all'art. 703, l'ipotesi che sia necessario alienare beni dell'eredità, prevedendo per simile fattispecie la necessità che sia chiesta l'autorizzazione all'autorità giudiziaria.

Accanto a queste ipotesi, legislativamente previste, ve ne possono essere altre in cui l'attività dispositiva su un bene dell'eredità sia contemplata dal *de cuius* nel testamento.

Un caso molto diffuso è quello in cui il *de cuius*, proprietario di beni immobili, nomina un esecutore testamentario con l'incarico di vendere un bene immobile e di attribuire il ricavato ad uno o più beneficiari, fattispecie in cui si discute, tra l'altro, se l'esecutore testamentario debba o meno munirsi dell'autorizzazione giudiziale per il compimento dell'atto dispositivo.

Ma le ipotesi possono essere molteplici: si pensi al caso in cui il *de cuius* disponga che *tutti* i suoi beni debbano essere alienati ed il ricavato diviso tra determinati beneficiari, qualificati o meno espressamente come legatari, o a quello in cui in cui l'attività dispositiva riguardi più beni ma non tutti, con l'ulteriore problema della destinazione dei beni residui laddove il *de cuius* nulla abbia disposto al riguardo, tutte ipotesi, a loro volta, che possono coesistere o meno con la presenza di un amministratore dell'eredità, esecutore o curatore che sia.

Orbene, con riferimento ai casi prospettati, va in primo luogo ricordato che, ai sensi dell'art. 28, secondo comma, T.U. sia il chiamato all'eredità, sia il curatore dell'eredità giacente che l'esecutore testamentario sono obbligati a presentare la dichiarazione di successione, sebbene, a differenza, da un lato, degli eredi che sono obbligati solidalmente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari, e, dall'altro, dei legatari i quali sono obbligati al pagamento dell'imposta relativa ai rispettivi legati, i chiamati all'eredità e gli altri soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti.

Dalla dichiarazione di successione, ai sensi dell'art. 29, primo comma, lettera c), T.U. deve risultare la descrizione analitica dei beni e dei diritti compresi nell'attivo ereditario con l'indicazione dei rispettivi valori.

Si è sostenuto (S. Ghinassi, Vendita di beni immobili del defunto ed imposta di successione, in <http://www.rivistadirittotributario.it/2019/12/05/vendita-beni-immobili-del-defunto-ed-imposta-successione/>) che, nel caso di esecutore testamentario che debba vendere uno o più beni o al limite tutti e ripartirne il ricavato tra i beneficiari, gli immobili non debbano essere neppure indicati nella dichiarazione di successione in quanto non si realizzerebbe il presupposto applicativo del tributo successorio, ovvero, ai sensi dell'art. 1 del T.U., il trasferimento del bene immobile per causa di morte.

Sulla base del rilievo che il bene immobile non si trasferisce dal defunto all'esecutore testamentario o agli eredi, bensì direttamente dal *de cuius*, rappresentato dall'esecutore, agli acquirenti, si afferma che nell'ipotesi esaminata non si verificherebbe, a seguito

dell'apertura della successione, nessun trasferimento di beni e diritti immobiliari *mortis causa* e, pertanto, non si realizzerebbe né il presupposto applicativo del tributo successorio né quello delle imposte ipotecarie e catastali.

Il discorso coinvolge quello relativo all'oggetto dell'imposta di successione, se essa colpisca la caduta del bene in successione o la sua attribuzione al beneficiario.

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 diritti che formano oggetto della successione.

Un'espressione, quella di "attivo ereditario", che, a sua volta, rimanda sia alla medesima espressione utilizzata all'art. 499 c.c. nell'ambito della procedura di liquidazione dell'eredità accettata con beneficio di inventario, dove si prevede che *l'erede provveda a liquidare le attività ereditarie*, facendosi autorizzare alle alienazioni necessarie, e, argomentando anche dall'art. 778 c.p.c., sia all'inventario, il quale deve contenere la descrizione degli immobili, la descrizione e la stima dei mobili, l'indicazione della quantità e specie delle monete per il danaro contante, e l'indicazione delle altre attività (e passività).

Le norme che riguardano "l'attivo ereditario" sembrano, dunque, prendere in considerazione il momento "statico" dell'appartenenza del bene al *de cuius* al tempo di apertura della successione e non quello "dinamico" dell'attribuzione al beneficiario, con la conseguenza che il tributo successorio sarebbe applicabile anche laddove il bene caduto in successione non sia quello oggetto dell'attribuzione.

La giurisprudenza (Cass. n. 6.961/2008), in una fattispecie in cui 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 T.U. non sia sufficiente a giustificare l'affermazione circa la non doverosità del tributo successorio allorché 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 dell'art. 14 T.U., ferma restando l'applicazione del meccanismo di cui all'art. 34, quinto comma, del D.Lg.vo n. 346/1990.

Nella medesima dichiarazione di successione dovranno, poi, essere indicate le passività e gli oneri deducibili.

Le passività deducibili sono costituite *ex art.* 20 T.U. dai debiti del defunto esistenti alla data di apertura della successione e dalle spese mediche e funerarie indicate nell'articolo 24 T.U., mentre per oneri deducibili, *ex art.* 8, comma 3, T.U. si intendono quelli che gravano l'eredità, la quota ereditaria o il legato.

Laddove, poi, l'onere a carico dell'erede o del legatario abbia per oggetto una prestazione a favore di un terzo determinato (o determinabile) esso è sua volta considerato, sia civilisticamente che fiscalmente *ex art.* 46 T.U., legato a favore del beneficiario, con la conseguenza che il medesimo valore costituirà non solo voce passiva a carico dell'eredità per determinare l'imposta a carico dell'erede ma anche base imponibile cui rapportare l'ammontare dell'imposta dovuta dal legatario.

Ed analogo discorso può essere ripetuto nel rapporto tra legatario e sublegatario, laddove il medesimo valore costituirà da un lato voce passiva a carico del legatario per determinare l'imposta a suo carico, e dall'altro base imponibile cui rapportare l'ammontare dell'imposta dovuta dal sublegatario, posto che, come detto sopra, se il valore dell'eredità o delle quote ereditarie è determinato al netto dei legati e degli altri oneri che la o le gravano, quello dei legati è determinato al netto degli oneri da cui sono gravati.

Ne consegue, dunque, che quando per realizzare l'attribuzione al beneficiario, erede, legatario o sublegatario che sia, il bene caduto in successione debba essere alienato, oggetto della dichiarazione di successione e, dunque, dell'imposta di successione, la cui responsabilità è, peraltro, diversamente graduata dall'art. 36 T.U., dovranno essere sia il bene caduto in successione sia il bene oggetto dell'attribuzione al beneficiario ma con il correttivo che il valore del secondo, da considerarsi legato (o sublegato) ai sensi dell'art. 46 T.U., costituirà, comunque, onere *ex art.* 8, comma 3, T.U. e, cioè passività a carico, a seconda dei casi, dell'eredità, dell'erede o del legatario.

L'attivo assoggettato a tassazione in capo all'erede o al legatario sarà, pertanto, quello al netto del valore del o dei legati o sublegati "obbligatorî", ed il medesimo valore costituirà la base imponibile cui rapportare l'ammontare dell'imposta dovuta dal o dai legatari o sublegatari.

In presenza di un legato obbligatorio avente ad oggetto una somma di danaro, ai sensi dell'art. 18 del D.Lg.vo 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.Lg.vo n. 346/1990, è costituita dal loro "valore venale in comune commercio", ai sensi degli artt. 14 e 18 del medesimo D.Lg.vo il valore del legato sarà costituito, anch'esso, dal valore venale di mercato del bene (cfr. in tal senso Cass. 12 luglio 2005, n. 14.685).

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

In tal caso si renderà necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 28, sesto comma, D.Lg.vo n. 346/1990 in ragione del fatto che l'imposta dovuta potrebbe risultare superiore a quella applicata laddove, appunto, in seguito alla vendita, il legatario abbia conseguito un prezzo superiore al valore indicato nella denuncia di

successione.

Una soluzione, quella prospettata, che è suscettibile di valere in tutti i casi in cui sia prevista, per legge o per volontà del *de cuius*, l'alienazione di uno o più beni, al limite anche di tutti i beni, caduti in successione per realizzare, con il ricavato, le attribuzioni al o ai beneficiari.

### **3. Il bene oggetto dell'attribuzione non fa parte del patrimonio del *de cuius***

Per quanto attiene alla seconda ipotesi (il bene oggetto dell'attribuzione non fa parte del patrimonio del *de cuius* al tempo di apertura della successione), vanno prese in considerazione (almeno) le ipotesi del legato di cosa dell'onerato o di un terzo (art. 651 c.c.), a cui può essere assimilata quella del legato di cosa solo in parte del testatore (art. 652 c.c.) nel caso in cui sia valido per intero, ed il legato di cosa genericamente determinata (art. 653 c.c.).

Quando il testatore dispone di un bene dell'onerato il legato è nullo se il testatore ignorava l'altruità del bene, mentre è valido se ne era a conoscenza.

L'effetto di un tale legato, qualora sia valido, è che l'onerato è obbligato a trasferire la proprietà del bene oggetto del legato al beneficiario.

Il legatario non acquista immediatamente il legato ma lo acquista solo dopo che l'onerato avrà adempiuto all'obbligo di trasferimento impostogli per testamento.

Diversamente, dunque, da quando l'oggetto del legato è la proprietà di una cosa determinata o di altro diritto appartenente al testatore, dove la proprietà o il diritto si trasmette dal testatore al legatario al momento dell'apertura della successione (ex art. 649 c.c.), il legato di cosa dell'onerato o di un terzo, previsto dall'art. 651 c.c., non ha efficacia traslativa immediata dalla proprietà del bene che ne è oggetto ma efficacia traslativa differita in quanto la proprietà o il diritto si trasmette dall'onerato al legatario solo in forza di un trasferimento successivo al momento della morte del testatore.

Altra ipotesi è quella del legato di cosa solo in parte del testatore (art. 652 c.c.).

Nel caso in cui al testatore appartenga solo una parte della cosa legata ovvero un diritto sulla stessa il legato è valido solo per la parte o per il diritto spettante al testatore e di cui poteva disporre, salvo che risulti una sua volontà diretta ad attribuire a mezzo del legato la cosa per intero pur nella consapevolezza della parziale alienità della cosa ovvero dell'appartenenza a lui solo di un diritto sulla medesima.

Per quando concerne gli effetti di un tale tipo di legato bisogna distinguere a seconda che esso sia valido solo per la parte spettante al testatore o per intero: nel primo caso si tratterà di un legato ad effetti reali, nell'altro di un legato a duplice efficacia, vale a dire reale per la parte del testatore ed obbligatoria per la restante parte, in quanto l'onerato dovrà procurare la prestazione a favore del legatario.

Altro caso ancora è quello del legato di cosa solo genericamente determinata (art. 653 c.c.).

Il legato di una certa quantità di cose determinate solo nel genere è valido tanto se le cose legate siano nell'asse ereditario al momento di apertura della successione, tanto se non ve ne siano, a meno che il testatore non abbia espressamente previsto diversamente.

Il legato di cose determinate solo nel genere da prendersi dal patrimonio ereditario (art. 654 c.c.), invece, non ha effetto o ha effetto solo in parte se le cose legate non si trovino nel patrimonio del testatore al momento della sua morte o non vi si trovino nella quantità

determinata.

La differenza tra le due ipotesi si riverbera sull'efficacia del legato che è reale solo se ha ad oggetto una cosa specifica da rinvenirsi nell'asse ereditario, ed obbligatoria nel caso di cosa genericamente determinata, da prendersi o meno dal patrimonio del testatore.

I legati aventi ad oggetto un bene non ricompreso nel patrimonio del testatore presentano, dunque, una efficacia obbligatoria immediata ed una efficacia reale differita al tempo di esecuzione della prestazione da parte dell'onerato.

Conseguentemente occorre distinguere due momenti, quello dell'apertura della successione e quello dell'adempimento dell'obbligazione da parte dell'onerato.

Con riferimento al primo aspetto in passato, anche muovendo dalle conclusioni raggiunte in ordine ai profili civilistici, si è prospettata (V. Mastroiacovo, Regime fiscale del trasferimento in esecuzione del legato di cosa dell'onerato ex art. 651 c.c., Studio n. 262-2007/T) la conclusione che, seppur il legato abbia "teleologicamente" ad oggetto un bene non compreso nel patrimonio ereditario, esso si sostanzia, al momento dell'apertura della successione, in un diritto ad ottenere la proprietà di un immobile e, pertanto, in un diritto di credito in capo al legatario.

In altri termini "dal legato non sorge altro per il legatario che un diritto di credito contro l'onerato diretto alla prestazione dell'oggetto legato", che, costituendo una situazione economicamente valutabile in occasione dell'apertura della successione, ben può integrare il presupposto impositivo.

Accedendo a questa ricostruzione, che ritiene il diritto di credito maturato in capo al legatario assoggettabile ad imposizione, occorre verificare quali criteri utilizzare per la valorizzazione del diritto stesso.

Come sopra precisato, la base imponibile, relativamente ai crediti in natura, è costituita, ai sensi dell'art. 18, comma 1, lettera c) del D.Lg.vo n. 346/1990, dal "valore dei beni che ne sono oggetto".

Pertanto, laddove il legato di cosa dell'onerato o di un terzo abbia ad oggetto un bene immobile, occorrerà, anche qui, fare riferimento al suo valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione ai sensi dell'art. 14 T.U., ferma restando l'applicazione del meccanismo di cui all'art. 34, quinto comma, del D.Lg.vo n. 346/1990.

Conseguentemente, l'attivo ereditario, al netto del valore del legato "obbligatorio", sarà assoggettato a tassazione in capo all'erede ed il medesimo valore costituirà la base imponibile cui rapportare l'ammontare dell'imposta dovuta dal legatario in sede di successione.

Che l'attivo ereditario debba essere determinato al netto del valore del legato obbligatorio può, peraltro, essere affermato anche prescindendo dalla risoluzione del quesito circa la necessità che il legato di cosa non esistente nell'asse debba comunque essere inserito in dichiarazione di successione *sub specie* di diritto di credito.

Come si è precisato sopra, ai sensi dell'art. 8, comma 3, T.U. 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 da cui sono gravati.

Questo rilievo consente di affermare che il valore dell'onere costituisce voce passiva a carico dell'eredità indipendentemente dalla circostanza, ulteriore, che esso costituisca fiscalmente,

ex art. 46 T.U., legato a favore del beneficiario, con la conseguenza che il medesimo valore costituirà non solo voce passiva a carico dell'eredità per determinare l'imposta a carico dell'erede ma anche base imponibile cui rapportare l'ammontare dell'imposta dovuta dal legatario.

Se questa precisazione è corretta si può, dunque, ritenere che, indipendentemente dalla circostanza che il legato di cosa dell'onerato o di un terzo debba o meno essere inserito nell'attivo ereditario come diritto di credito, l'onerato avrà, comunque, diritto a considerarlo onere a carico della propria quota.

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 la base imponibile cui commisurare il tributo successorio dovuto dall'onerato.

Circa il quesito relativo alla necessità di inserire o meno in dichiarazione di successione i legati aventi ad oggetto beni non facenti parte dell'asse ereditario, si è sostenuto (V. Mastroiacovo, Regime fiscale del trasferimento in esecuzione del legato di cosa dell'onerato ex art. 651 c.c., Studio n. 262-2007/T) che il presupposto dell'imposta sulle successioni è dato (ex art. 2, comma 47, D.L. n. 262/2006) dal trasferimento dei beni e diritti per successione a causa di morte e che il diritto di credito in capo al legatario è sorto in occasione dell'apertura della successione.

È in occasione dell'apertura della successione che in capo al legatario si manifesta una modificazione quantitativa del patrimonio con l'ingresso nella sua sfera patrimoniale del diritto di credito, mentre successivamente, in occasione del trasferimento del bene, si assiste ad una modificazione meramente qualitativa del patrimonio con la "sostituzione" del credito con il bene.

La differenziazione tra diritto di credito che sorge al tempo di apertura della successione e diritto reale sul bene che sorge solo con l'atto di adempimento, idonea a chiarire i termini di realizzazione dell'interesse del beneficiario, potrebbe, però, non essere altrettanto idonea ad attribuire rilevanza tributaria al primo momento.

Il legato di cosa altrui, con il conseguente effetto obbligatorio immediato che sorge in capo all'onerato, presenta punti di contatto con la vendita di cosa altrui.

Come è noto dalla vendita di cosa altrui nascono effetti obbligatori immediati ed effetti reali differiti: il principale effetto obbligatorio che nasce in testa al venditore di cosa altrui è quello di procurare l'acquisto della cosa al compratore, specificazione che l'art. 1478 c.c. fa del più generale obbligo che l'art. 1476 c.c. prevede come obbligazione del venditore, cioè quella di far acquistare al compratore la proprietà della cosa o del diritto se l'acquisto non è effetto immediato del contratto.

Analogamente si ritiene che l'onerato, per effetto della disposizione attributiva, sia titolare, dal lato passivo, di una obbligazione, di fonte testamentaria, di trasferire la cosa al legatario (legato di cosa dell'onerato) o di acquistare la cosa dal terzo e trasferirla al legatario (legato di cosa di un terzo), sebbene anche qui sia concepibile che il terzo, dietro intervento dell'onerato, trasferisca direttamente la proprietà della cosa al beneficiario.

L'obbligazione testamentaria dell'onerato si inserisce nell'ambito delle obbligazioni testamentarie tipiche (Criscuoli, Le obbligazioni testamentarie, Milano, 1980, 11 ss.) poste a carico dell'erede in dipendenza di un legato ad efficacia meramente obbligatoria.

Le obbligazioni testamentarie tipiche, o propriamente dette, presentano la caratteristica di costituirsi a titolo originario in capo sia all'onerato che all'onorato in dipendenza di una disposizione del de cuius, e si differenziano in principali ed accessorie.

Le obbligazioni accessorie presentano la caratteristica di essere, per quanto strutturalmente autonome, funzionalmente subordinate alle principali, servendo a rendere possibile o a meglio assicurare l'adempimento delle obbligazioni principali.

Si tratta, pertanto, di rapporti la cui costituzione è immanente in quella delle obbligazioni principali per cui la loro nascita ricorre anche nel silenzio e persino oltre la previsione del testatore, limitata alla costituzione dell'obbligazione principale.

Anche, dunque, riconoscendo natura strutturalmente autonoma al diritto di "credito" dell'onorato, si tratta, comunque, di un diritto funzionalmente subordinato al principale, con funzione servente rispetto all'obbligazione principale, caratteri che consentono di dubitare circa la necessità del suo inserimento nella dichiarazione di successione.

D'altra parte, come affermato, sia pure ad altri fini, altrove (V. Mastroiacovo, Rilevanza del legato di cosa dell'onerato e del sublegato ai fini della determinazione dell'imposta sulle successioni, Risposta a Quesito n. 257-2016/T), e come affermato anche dalla più recente giurisprudenza in tema di tassazione dei vincoli di destinazione (Cass. n. 13.626/2018), il presupposto dell'imposta di successione è rappresentato dall'incremento duraturo e definitivo del beneficiario, dal trasferimento di beni e diritti che realizzano un incremento stabile di un dato patrimonio con correlato decremento di un altro, incremento e correlato decremento che, nel caso di specie, si verificano solo con l'attuazione della disposizione attributiva che avviene attraverso atto inter vivos.

Seguendo questa impostazione, nelle fattispecie di legati aventi ad oggetto un bene non ricompreso nel patrimonio del testatore, e dunque con efficacia obbligatoria immediata ed efficacia reale differita, il diritto di credito del legatario alla prestazione dell'oggetto legato, in quanto diritto di credito che nasce per legge, anche nel silenzio e persino oltre la previsione del testatore, che è limitata alla costituzione dell'obbligazione principale, non andrebbe inserito nella dichiarazione di successione.

Considerando, dunque, il legatario di cosa altrui come titolare non già di un diritto di credito ma di un diritto ad un comportamento negoziale (analogamente, con riferimento alle vicende di un trust testamentario, C. Romano, Il trust e l'atto di destinazione testamentario, in S. Bartoli - D. Muritano; C. Romano, Il trust e l'atto di destinazione nelle successioni e nelle donazioni, Milano, 2014, 171 segg.), la conclusione potrebbe, dunque, essere che il momento impositivo per il beneficiario di un legato avente ad oggetto un bene non compreso nell'asse ereditario vada individuato esclusivamente nell'atto – inter vivos - di adempimento dell'obbligazione da parte dell'onerato.

#### **4. Il trasferimento del bene da parte dell'onerato in adempimento del legato di cosa dell'onerato ex art. 651 c.c.**

L'atto di trasferimento da parte dell'onerato in adempimento dell'obbligazione sorta per effetto della disposizione testamentaria costituisce una situazione giuridica che ha una rilevanza fiscale autonoma rispetto alla, eventuale, tassazione del legato.

Trattandosi di un trasferimento senza corrispettivo posto in essere in adempimento di un obbligo previsto nel testamento, occorre verificare quale sia la causa dell'atto per



individuare l'imposta applicabile (con riferimento ad una fattispecie *inter vivos* cfr.: A. Lomonaco, Cessione senza corrispettivo di box auto ex l. Tognoli, da società costruttrice, in adempimento di precedente contratto, Risposta a Quesito n. 45/2012).

In passato (V. Mastroiacovo, Regime fiscale del trasferimento in esecuzione del legato di cosa dell'oneroso ex art. 651 c.c., Studio n. 262-2007/T) si è osservato che, qualora si riconosca all'assetto negoziale una causa solutoria, essa dovrebbe intendersi sostanzialmente onerosa con la conseguenza di far ricadere l'atto nell'ambito del tributo di registro e rendere così applicabile l'art. 1 della tariffa.

In dottrina (Camardi [a cura di], Vendita e contratti traslativi, Milano, 1999, 133) si è affermato che "nel caso dell'obbligazione di dare e del pagamento traslativo, il corrispettivo – quale ordinaria giustificazione del trasferimento – è sostituito dalla presenza di un'obbligazione specifica, di fonte legale o convenzionale, di cui il negozio dispositivo è attuazione. Sicché può senz'altro dirsi che la gratuità del trasferimento è meramente apparente, nel senso che è soltanto una caratteristica strutturale e non funzionale del negozio, con il quale il debitore adempie la propria obbligazione.

In tal senso può ancora dirsi che la costruzione negoziale di obbligazioni di dare seguite da un pagamento traslativo tende a collocarsi nell'alveo delle operazioni contrattuali a titolo oneroso, ancorché l'onerosità non appaia dalla struttura negoziale specifica come corrispettività/reciprocità delle prestazioni, ma possa tuttavia ricostruirsi dalla lettura complessiva di tutti gli atti, fatti e rapporti giuridici di cui l'operazione economica si compone" (nel senso di ascrivere all'ambito dell'onerosità le ipotesi di adempimento traslativo cfr. anche Morozzo della Rocca, Gratuità, onerosità e solidarietà. Contributo allo studio della prestazione non onerosa, Milano 1998, 17 ss.).

In realtà tale inquadramento si giustifica solo per atti *solvendi causa* che adempiano ad obbligazioni per le quali, dal collegamento negoziale, si possa ravvisare un qualche corrispettivo.

In contrario si è osservato (E. Navarretta, Le prestazioni isolate nel dibattito attuale. Dal pagamento traslativo all'atto di destinazione, in Riv. dir. civ., 2007, 6, 832 ss.) che "una volta infranto il binomio vendita - donazione, l'atto isolato atipico, compreso quello traslativo, tende a lambire entrambi i poli della tradizionale alternativa. Da un lato, si diffonde in territori limitrofi rispetto al sinallagma, attraverso fattispecie che, pur al di fuori di tale modello, restano nell'orbita dell'onerosità e si incentrano su funzioni sorrette da presupposti esterni di evidente rilevanza oggettiva. Da un altro lato, si insinua nell'area grigia e magmatica della gratuità che cerca di sottrarsi alla *vis attractiva* della donazione."

Le stesse Sezioni Unite della Corte di cassazione, in ordine alla gratuità o onerosità dell'atto solutorio relativo all'adempimento di un'obbligazione altrui compiuto dal fallito, hanno affermato che "in tema di dichiarazione di inefficacia degli atti a titolo gratuito, ai sensi dell'art. 64 legge fall., la valutazione di gratuità od onerosità di un negozio va compiuta con esclusivo riguardo alla causa concreta, costituita dalla sintesi degli interessi che lo stesso è concretamente diretto a realizzare, al di là del modello astratto utilizzato, e non può quindi fondarsi sull'esistenza, o meno, di un rapporto sinallagmatico e corrispettivo tra le prestazioni sul piano tipico ed astratto, ma dipende necessariamente dall'apprezzamento dell'interesse sotteso all'intera operazione da parte del "solvens", quale emerge dall'entità dell'attribuzione, dalla durata del rapporto, dalla qualità dei soggetti e soprattutto dalla prospettiva di subire un depauperamento, collegato o meno ad un sia pur indiretto guadagno ovvero ad un risparmio di spesa.

Pertanto, nell'ipotesi di estinzione da parte del terzo, poi fallito, di un'obbligazione preesistente cui egli sia estraneo, l'atto solutorio può dirsi gratuito, ai predetti effetti solo quando dall'operazione - sia essa a struttura semplice perché esaurita in un unico atto, sia a struttura complessa, in quanto si componga di un collegamento di atti e di negozi - il terzo non tragga nessun concreto vantaggio patrimoniale, avendo egli inteso così recare un vantaggio al debitore; mentre la causa concreta deve considerarsi onerosa tutte le volte che il terzo riceva un vantaggio per questa sua prestazione dal debitore, dal creditore o anche da altri, così da recuperare anche indirettamente la prestazione adempiuta ed elidere quel pregiudizio, cui l'ordinamento pone rimedio con l'inefficacia "ex lege" (Cass. S.U., 18 marzo 2010, n. 6.538).

Vi è, dunque, sufficiente spazio per ritenere che l'adempimento dell'obbligazione dell'onerato, posto che quest'ultimo non riceve alcun vantaggio per la sua prestazione, sia un negozio a causa neutra "colorato" dallo scopo della disposizione testamentaria, sì da intendersi quale assetto gratuito.

Con ciò occorre, peraltro, ancora stabilire se a seguito della reintroduzione nel nostro ordinamento dell'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti definitivi della ricchezza a titolo gratuito restino disciplinati, ai fini fiscali, dall'art. 9 della tariffa parte prima T.U. imposta di registro (con l'applicazione dell'aliquota del 3%) o se invece risultino attratti nell'imposta sulle successioni e donazioni (con l'applicazione delle relative aliquote e franchigie, tra l'altro differenziate in ragione del rapporto di parentela con il disponente o della qualità del beneficiario).

In merito ai trasferimenti "definitivi" a titolo gratuito questa commissione (Studio n. 168-2006/T, Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni (D.l. n. 262/2006 convertito dalla legge n. 286/2006 e successive modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2007)) ha già affermato l'attrazione degli stessi nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Affermata, dunque, la ricomprensione dell'atto di adempimento dell'onerato nell'ambito dell'imposta di donazione quale atto gratuito, il problema è quello di stabilire i soggetti che debbano essere presi in considerazione: se, infatti, beneficiario è colui che riceve la prestazione traslativa, la circostanza che l'onerato sia solo uno strumento della volontà del testatore, in uno con la riconosciuta neutralità a livello successorio della disposizione testamentaria di cosa altrui *sub specie* di legato di credito, portano ad affermare che si debba avere riguardo al rapporto che intercorre tra *de cuius* e legatario e non a quello che intercorre tra onerato e legatario.

Del resto, nel *trust*, sia che si ritenga, come fa l'Agenzia delle Entrate, che oggetto di tassazione sia l'atto di dotazione dal disponente al *trustee*, sia che si ritenga, come afferma recentemente la Cassazione, che, stante la natura transitoria e strumentale del trasferimento dei beni al *trustee*, non idoneo ad esprimere alcuna capacità contributiva, il presupposto d'imposta debba essere individuato nel trasferimento definitivo di beni dal *trustee* al beneficiario, il rapporto di parentela al quale avere riguardo, ai fini della determinazione delle aliquote, è sempre quello intercorrente tra il disponente ed il beneficiario (cfr. di recente, con riferimento ad un *trust* testamentario, la Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate 10 settembre 2019, n. 371).

D'altra parte, dal punto di vista dell'elemento causale, si è visto che nel legato di cosa dell'onerato il vantaggio del terzo è direttamente considerato dal testatore come scopo della disposizione, sicché la conclusione che l'atto di adempimento debba essere tassato avuto

riguardo al rapporto di parentela che intercorre tra *de cuius* e beneficiario è coerente non solo con il ruolo, meramente strumentale, dell'onerato, ma anche con il profilo causale dell'attribuzione.

Le due affermazioni, neutralità a livello successorio del legato di cosa dell'onerato, e tassazione dell'atto di adempimento da parte dell'onerato con applicazione dell'imposta di donazione avuto riguardo al rapporto intercorrente tra *de cuius* e beneficiario, finiscono, dunque, per giustificarsi a vicenda e per dare coerenza ad un sistema che vede nell'onerato uno strumento con il quale il *de cuius* attua la sua volontà, analogamente a quanto accade nel *trust* con il *trustee*.

## **5. Il trasferimento del bene da parte dell'onerato in adempimento del legato di cosa di un terzo ex art. 651 c.c.**

Allorquando il bene da trasferire al legatario non sia di proprietà dell'onerato bensì di un terzo, l'onerato è obbligato ad acquistare la proprietà della cosa dal terzo e a trasferirla al legatario, salva la facoltà di pagarne al legatario il giusto prezzo.

Laddove l'onerato provveda ad acquistare il bene dal terzo proprietario è evidente che detto atto sarà tassato come atto a titolo oneroso e l'applicazione dell'imposta di donazione, nei termini sopra precisati, riguarderà solo il successivo atto di adempimento da parte dell'onerato.

L'onerato potrebbe, peraltro, come è previsto nella vendita di cosa altrui, adempiere al suo obbligo facendo acquistare la proprietà della cosa direttamente dal beneficiario attraverso il meccanismo della cessione a favore del terzo.

In questo caso l'unico atto di trasferimento del bene in favore del beneficiario costituirebbe anche adempimento dell'obbligo, di fonte testamentaria, da parte dell'onerato, ma, in tal caso, l'art. 1, comma 4 bis, del T.U., applicabile anche in una simile fattispecie, determinerebbe l'esenzione da imposta dell'adempimento dell'obbligo, di fonte testamentaria, effettuato dall'onerato per il tramite del contratto a favore del terzo.

## **6. Le imposte ipotecarie e catastali**

Per quanto attiene alle imposte ipotecarie e catastali, in passato (Risposta a Quesito n. 205-2008/T, In tema di «successione senza indicazione di erede - trascrizione»), in una fattispecie particolare, in cui il *de cuius* aveva disposto quattro lasciti in denaro dalla vendita dell'unico bene immobile costituente l'asse ereditario e nominato un esecutore testamentario, senza che risultassero esistenti eredi legittimi, né istituiti eredi testamentari, si era prospettata, in ragione dell'inesistenza di un effetto devolutivo relativo al bene immobile caduto in successione, l'ipotesi che, al di là della corresponsione del tributo successorio (in concreto dovuto sui legati di credito), non si verificasse un trasferimento del bene tale da rendere necessaria, anche in occasione dell'evento morte, la debenza dell'imposta ipotecaria e catastale; una ricostruzione che trova anche conforto nella circostanza (cfr. Risposta a Quesito n. 249-2016/T) che la vendita del bene immobile da parte dell'amministratore dell'eredità, sia esso curatore dell'eredità giacente o esecutore testamentario, viene trascritta contro il *de cuius* e direttamente a favore del soggetto acquirente.

Si è rilevato (S. Ghinassi, Vendita di beni immobili del defunto ed imposta di successione, in <http://www.rivistadiritto tributario.it/2019/12/05/vendita-beni-immobili-del-defunto-ed->

imposta-succeSSIONE/) che gli immobili entrano, per effetto della clausola testamentaria, nella disponibilità dell'esecutore testamentario, previa accettazione della carica da parte dello stesso (artt. 702 e 703 c.c.); questi, ovviamente, non ne diviene proprietario, né titolare di alcun diritto reale, ma solo amministratore al fine di procedere alla realizzazione della volontà del testatore.

L'esecutore procederà, dunque, alla vendita in nome e per conto del defunto; ciò è del tutto conforme alla prassi notarile e degli uffici di pubblicità immobiliare che in tali ipotesi effettuano la formalità di trascrizione della vendita contro il defunto (e non contro l'esecutore o gli eredi) ed a favore degli acquirenti.

In questa ipotesi, dunque, non si realizzerebbe il presupposto delle imposte ipotecarie e catastali costituito, secondo la concezione prevalente, dalle formalità di trascrizione e voltura, che non risulterebbero dovute, in quanto, a seguito della vendita, gli stessi, per il tramite dell'esecutore, vengono trasferiti direttamente dal *de cuius* agli acquirenti.

Come già sottolineato, la giurisprudenza (Cass. n. 6.961/2008), in una fattispecie in cui erano presenti gli eredi, ha argomentato, però, per l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali perché "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".

Sull'argomento è di recente intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 457 del 31 ottobre 2019, avente ad oggetto l'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione da parte del curatore di eredità giacente e la conseguente trascrizione e voltura degli immobili costituenti l'attivo ereditario.

Il caso oggetto dell'interpello riguarda l'ipotesi della curatela di una eredità giacente relativamente alla quale non sussistono chiamati all'eredità, con conseguente devoluzione al Demanio del compendio ereditario all'esito della chiusura della procedura di eredità giacente, e per la quale il curatore dell'eredità giacente chiede se gli immobili pignorati e trasferiti con decreto di trasferimento debbano essere inseriti nella dichiarazione di successione che dovrà predisporre per il *de cuius* in quanto presenti alla data di apertura della successione, sebbene non rinvenuti in sede di inventario, e se per i medesimi immobili si dovrà procedere con la voltura e la trascrizione, stante l'avvenuto trasferimento della proprietà ad un terzo perfezionato - con provvedimento del giudice dell'esecuzione immobiliare - in data anteriore all'apertura della procedura di eredità giacente.

L'Agenzia delle Entrate, richiamando l'art. 9, primo comma, T.U., afferma in primo luogo che gli immobili trasferiti con il decreto di trasferimento devono essere inseriti nella dichiarazione di successione in quanto alla data di apertura della successione tali immobili erano ancora nella titolarità del *de cuius* (benché pignorati) e quindi compresi nell'attivo ereditario dell'eredità giacente.

Con riferimento, poi, alle imposte ipotecarie e catastali l'Agenzia fa riferimento all'art. 5 del D.Lg.vo 31 ottobre 1990, n. 347, in tema di trascrizione del certificato di successione, per affermare che il legislatore, con detta norma, ha inteso precisare che la trascrizione deve essere comunque effettuata a seguito della presentazione della dichiarazione di successione ed esplica effetti esclusivamente fiscali.

Circa la doverosità dell'imposta catastale l'Agenzia richiama l'art. 76, rubricato "Voltura in caso di eredità giacente", del Regolamento 8 dicembre 1938, n. 2153 (Regolamento per la conservazione del nuovo catasto), il quale stabilisce che "Verificandosi il caso di un'eredità giacente, deve essere chiesta la voltura ed eseguirsi in catasto il trasporto dei beni dal nome del defunto alla eredità giacente, con l'indicazione del cognome, nome e paternità dell'amministrazione legale", per concludere circa la sussistenza dell'obbligo di volturare gli immobili a favore dell'eredità giacente e, conseguentemente, per affermare che, in relazione a detta formalità, deve essere corrisposta la relativa imposta.

La doverosità della trascrizione del certificato di successione e della relativa voltura per tutti i beni immobili caduti in successione e, pertanto, anche per i beni dei quali sia prevista per legge o per volontà del *de cuius* l'alienazione o per i quali l'alienazione avvenga in forma "forzata", porta ad affermare, anche in questi casi, la doverosità dell'imposta ipotecaria e catastale, senza che l'eventuale incertezza sull'individuazione e/o sull'esistenza di un chiamato e/o la presenza di un amministratore dell'eredità possa portare a conclusioni differenti.

Solo accedendo all'idea che, in presenza di un esecutore testamentario incaricato della vendita di uno o più beni, la dichiarazione di successione non vada presentata, per difetto del presupposto impositivo, nel caso in cui vi sia incertezza su chi siano i chiamati o, comunque, pur essendo certi i chiamati quando non vi sia stata ancora accettazione di eredità, solo in tal caso si potrebbe sostenere che l'imposta ipotecaria non sia dovuta, perché non vi sarebbe una dichiarazione di successione da trascrivere.

Con riferimento alla voltura, va, peraltro, chiarito, proprio con riferimento al caso della curatela dell'eredità giacente che il medesimo art. 76 Reg. n. 2153/1938 prevede, peraltro, che se poi i beni vengono devoluti ad eredi che siano successivamente scoperti, la successiva voltura deve essere fatta senza pagamento di ulteriori diritti catastali.

L'Agenzia collega, dunque, il pagamento dell'imposta ipotecaria, che come noto è imposta dovuta per la relativa formalità, alla presentazione della dichiarazione di successione dalla quale deriva, nel caso in cui la successione comprenda beni immobili o diritti reali immobiliari, ex art. 5 D.Lg.vo n. 347/90 la richiesta di trascrizione del relativo certificato, redatto dall'Agenzia in conformità alle risultanze della dichiarazione della successione, e ciò indipendentemente dal soggetto al quale siano devoluti i beni e qualunque ne sia il valore.

Analogo discorso vale per la voltura catastale, doverosa anche nelle ipotesi di curatela dell'eredità giacente come dimostra il sopra citato art. 76 Reg. n. 2153/1938, il quale contempera l'eventualità di una doppia voltura, dal *de cuius* al curatore dal curatore all'erede, prevedendo che la seconda voltura dovrà avvenire senza pagamento di ulteriori diritti catastali.

Per completezza di trattazione va precisato al riguardo che le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulla dichiarazione di successione telematica precisano, con riferimento al QUADRO EA - Eredi, legatari e altri soggetti, che nei casi in cui (ad esempio nel caso di eredità giacente) i soggetti beneficiari non siano individuati o non siano facilmente individuabili (testamento in favore di nascituro concepito o di non concepito al momento dell'apertura della successione), in presenza dei codici carica "5" o "6", nel quadro EA deve essere indicato il codice fiscale della "curatela", e che, se successivamente all'invio della dichiarazione, vengono individuati i soggetti beneficiari, il curatore/amministratore dell'eredità dovrà presentare una dichiarazione sostitutiva, indicando nel quadro EA tali soggetti per permettere la *definizione* delle eventuali trascrizioni e volture con riferimento a questi

ultimi.

Proprio con riferimento alla voltura catastale nelle medesime istruzioni si legge che tra i casi particolari che consentono a chi presenta la dichiarazione di non procedere automaticamente alla voltura catastale c'è quello in cui ci sono immobili che rientrano nei casi di eredità giacente/eredità amministrata (cod. carica 5 e 6) per i quali non è possibile effettuare una voltura automatizzata.