

Risposta n. 224

OGGETTO: Tassazione legato con efficacia obbligatoria

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante rappresenta che è deceduto a Monaco di Baviera (D) il Sig X, cittadino tedesco, con ultima residenza abituale in Germania. In base al regolamento UE N. 650/2012 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 4 luglio 2012 alla successione si applica la legge della Germania.

Il *de cuius* ha lasciato un testamento olografo mediante il quale ha disposto un legato a favore della propria compagna.

Nel testamento non sono stati nominati eredi, pertanto, vale la successione legittima. In base alla legge della Germania - che trova applicazione alla citata successione secondo quanto previsto dal regolamento UE N. 650/2012 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 4 luglio 2012 - il legato ha efficacia meramente obbligatoria. Ciò significa che l'intera massa ereditaria (comprensiva dell'oggetto del legato) passa in capo all'erede che dovrà poi adempiere il legato a favore del legatario.

A differenza del diritto italiano, ove il legato passa direttamente al legatario, si

rende necessario un atto di adempimento del legato, mediante il quale l'erede, in osservanza delle disposizioni testamentarie, adempie il legato facendo conseguire lo stesso al legatario.

L'istante chiede come debba essere trattato tale legato obbligatorio in sede di denuncia di successione e la relativa tassazione; chiede, inoltre, quale sia la tassazione dell'atto di adempimento del legato e se allo stesso vada allegato l'attestato di prestazione energetica (APE).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al primo quesito posto relativo alla denuncia di successione e alla relativa tassazione del legato, l'istante fa presente che in forza delle disposizioni testamentarie il bene oggetto del legato passa in capo agli eredi (e non al legatario), come previsto dal § 2174 BGB: "*Durch das Vermächtnis wird für den Bedachten das Recht begründet, von dem Beschwerten die Leistung des vermachten Gegenstands zu fordern.*"

Il legatario dovrà chiedere poi l'esecuzione del legato all'apertura della successione (cfr. § 2176 BGB: Die Forderung des Vermächtnisnehmers kommt, unbeschadet des Rechts, das Vermächtnis auszuschlagen, zur Entstehung (Anfall des Vermächtnisses) mit dem Erbfall, cosa che dovrà avvenire per i beni immobili entro 10 anni, pena la prescrizione ex § 196 BGB).

Se entro tale termine il legato non viene richiesto ed eseguito il bene rimane di proprietà degli eredi. Pertanto, per effetto della successione il bene passa in capo agli eredi e non in capo al legatario e sono gli eredi obbligati alla presentazione della denuncia di successione.

Tuttavia, posto che l'acquisto del bene è sottoposto all'obbligo di adempimento del legato l'istante ritiene che:

- il bene vada indicato nella denuncia di successione come spettante agli eredi;
- il valore del bene vada indicato nelle attività;
- l'obbligo di adempimento vada indicato quale passività e altri oneri a carico della successione con indicazione di un pari valore nel quadro ED della dichiarazione di successione.

Con riferimento alla tassazione a parere dell'istante:

- l'imposta di successione andrà calcolata sul valore della massa detratto il valore del legato obbligatorio indicato come onere/passività;
- per il calcolo dell'imposta si dovrà tener conto del rapporto di parentela fra *de cuius* e erede, senza tener conto del legatario;
- il legatario (e il corrispondente legato) non sarà soggetto ad imposta, in quanto in capo al legatario non si verifica alcun acquisto, dato che tale acquisto necessita di un atto di adempimento del legato da parte degli eredi;
- qualora l'adempimento del legato non avvenga nei termini di prescrizione previsti dalla legge della Germania, perché il legatario non lo richiede entro tali termini (ovvero rinunci al legato), l'erede dovrà provvedere a presentare ulteriore denuncia di successione integrativa (sostitutiva), in quanto in tale momento l'acquisto si consolida a suo favore. In tale sede verrà eventualmente liquidata l'imposta di successione relativa.

Per quanto riguarda le imposte ipotecarie e catastali l'istante ritiene che queste siano dovute nella misura ordinaria (2% e 1%) in quanto il trasferimento degli immobili dal *de cuius* agli eredi va considerato (per l'effetto meramente obbligatorio del legato secondo quanto previsto dalla legge della Germania) antecedente ineludibile dell'adempimento del legato in favore del legatario.

Con riferimento al secondo quesito relativo alla tassazione dell'atto di adempimento del legato da parte dell'erede onerato si ritiene che lo stesso configuri una situazione giuridica che ha una rilevanza fiscale autonoma.

Per la corretta tassazione di tale atto occorre verificare quale sia la causa dello stesso, per individuare l'imposta applicabile.

A parere dell'istante in tale atto non si ravvisa una causa onerosa in quanto si tratta di un atto necessario al conseguimento del legato disposto con il testamento. Pertanto la causa di tale atto va ricondotta alla fattispecie considerata nel suo insieme.

A tal proposito l'istante richiama quanto sostenuto dalle 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: *"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).

Nel caso prospettato, osserva l'istante, è indubbio che l'erede non tragga alcun vantaggio patrimoniale dall'adempimento del legato. Esso non si pone, dal punto di vista dell'erede, come trasferimento avente efficacia solutoria di un'obbligazione autonomamente sorta in suo capo, ma piuttosto come trasferimento in adempimento di un'attribuzione disposta dal *de cuius* mediante il testamento.

Pertanto l'istante ritiene che l'adempimento dell'obbligazione dell'onere, sia un negozio a causa neutra "colorato" dallo scopo della disposizione testamentaria, da intendersi quale assetto gratuito.

In quanto atto a titolo gratuito e posto in essere in totale mancanza di alcun corrispettivo a favore di chi effettua tale trasferimento, ai fini della tassazione l'istante ritiene che l'atto sia soggetto all'imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota corrispondente al rapporto tra *de cuius* e legatario al quale il bene viene assegnato (nel caso concreto 8% in quanto fra *de cuius* e legatario non sussiste rapporto di parentela o coniugio).

Inoltre, l'istante ritiene che tale atto sarà soggetto alle imposte ipotecarie e catastali nella misura prevista per gli atti a titolo gratuito, vale a dire rispettivamente 2% e 1%.

Con riferimento, infine, alla necessità di allegazione all'atto di adempimento del certificato di attestazione energetica, l'istante osserva che i commi 3 e 3-bis dell'art.6 del d.lgs. 19.08.2005, n.192, come modificati dal "*Decreto destinazione Italia*" del 23.12.2013 n.145 convertito in legge 21.02.2014, n. 9 prevedono che "*nei contratti di compravendita immobiliare, negli atti di trasferimento di immobili a titolo oneroso e nei nuovi contratti di locazione di edifici o di singole unità immobiliari soggetti a registrazione è inserita apposita clausola con la quale l'acquirente o il conduttore dichiarano di aver ricevuto le informazioni e la documentazione, comprensiva dell'attestato, in ordine all'attestazione della prestazione energetica degli edifici; copia dell'attestato di prestazione energetica deve essere altresì allegata al contratto*

(*omissis*)". All'art. 15 è poi prevista la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 3.000 ad euro 18.000 in caso di mancata allegazione in caso di vendita.

Sono quindi esclusi dall'obbligo di allegazione i trasferimenti di immobili a titolo gratuito.

L'istante ritiene, pertanto, che il certificato di attestazione energetica non vada allegato all'atto di trasferimento dell'immobile da parte degli eredi al legatario in adempimento delle disposizioni testamentarie, in quanto atto a titolo gratuito.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 2 comma 2 del decreto legislativo n. 346 del 31 ottobre 1990 (di seguito TUS) stabilisce che *«Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti ivi esistenti»*.

La regola generale per le successioni transfrontaliere è dettata dal Regolamento europeo n. 650/2012, in vigore dal 17 agosto 2015 che prevede quale principio cardine per individuare la legge applicabile alla successione quello della residenza abituale del defunto al momento della morte.

Nel caso in esame alla successione si applica il diritto tedesco in quanto il *de cuius* era cittadino tedesco con ultima residenza in Germania.

Al riguardo, per dare attuazione al Regolamento UE 650/2012 si rappresenta che nella dichiarazione di successione telematica occorre barrare la specifica casella presente sul frontespizio, allo scopo di applicare ad una successione "legittima" la legge europea del Paese in cui il defunto aveva la residenza abituale, in luogo di quella italiana. La compilazione di tale campo consente, infatti, di presentare una dichiarazione di successione "legittima" indicando una devoluzione diversa da quella prevista dalla legge italiana, mentre il trattamento fiscale della fattispecie rappresentata in devoluzione seguirà le disposizioni italiane sia con riguardo all'imposta di

successione che alle somme dovute in autoliquidazione.

Pertanto, nel caso in esame troveranno applicazione le regole del BGB in tema di legato. In particolare ai sensi del § 2147 e 2174 BGB il legato ha sempre effetto obbligatorio. In diritto tedesco il legato fa nascere al momento dell'apertura della successione un diritto che il beneficiario/legatario acquista nei confronti dell'erede; diritto rivolto al trasferimento della proprietà o della titolarità del bene oggetto del legato.

Come previsto dal §2174 BGB il legatario ha, infatti, il diritto di esigere che la persona obbligata (*colui che deve ottemperare al diritto del legatario*) dia esecuzione all'oggetto dell'eredità. Ai sensi del § 2147 BGB: «*Con un lascito l'erede o legatario può essere gravato. A meno che il testatore non abbia stabilito diversamente, l'erede è gravato*».

Se *il de cuius*, come nel caso in esame, ha previsto con testamento un legato, il legatario può agire nei confronti degli eredi per ottenere quanto gli è stato specificamente attribuito nel testamento, nel termine di decadenza di dieci anni (§196 BGB).

Per quanto riguarda in particolare il primo quesito posto dall'istante relativo alla denuncia di successione in Italia e alla tassazione del legato occorre precisare che al momento dell'apertura della successione gli eredi legittimi sono proprietari dell'immobile sito in Italia. Ciò in quanto per il diritto tedesco alla morte della persona il suo patrimonio passa *in toto* automaticamente in proprietà agli eredi (Cfr §1922).

Inoltre, occorre considerare che a carico di tali eredi è posto l'onere di trasferire l'immobile a favore del legatario a condizione che questi ne faccia espressa richiesta. La realizzazione dell'interesse del legatario si ha solo a seguito dell'adempimento da parte dell'onerato.

Fino a quando l'onere a carico degli eredi non viene adempiuto gli stessi eredi saranno proprietari del bene oggetto del legato e, di conseguenza, obbligati sia a presentare la dichiarazione di successione che al pagamento dell'imposta di

successione ai sensi dell'art.36, comma 1 del TUS secondo cui *«gli eredi sono obbligati solidalmente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari»*.

L'imposta di successione sarà liquidata ai sensi del combinato disposto degli artt. 8 e 43 del TUS, ovvero tenendo conto delle disposizioni testamentarie e sul valore globale netto dell'asse ereditario, costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data di apertura della successione, dei beni e diritti che compongono l'attivo ereditario e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri appartenenti al defunto, diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3.

Successivamente, quando a seguito dell' adempimento da parte degli eredi onerati, il bene sarà trasferito alla legataria dovrà essere presentata una dichiarazione integrativa, per il ricalcolo dell'imposta effettivamente dovuta dai rispettivi beneficiari ai sensi dell'art. 28, comma 6, del TUS. In tal caso gli eredi avranno diritto al rimborso di quando versato in eccedenza ai sensi dell'art. 42, comma 1, lettera e) del TUS.

Qualora, invece, la richiesta di adempimento del legato da parte della legataria sia posta in essere in un momento precedente alla presentazione della dichiarazione ad opera degli eredi si realizzerebbe la fattispecie di cui all'art. 46, comma 3 del TUS secondo cui *«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»*.

La presunzione di legato posta dalla summenzionata norma impone anche alla legataria di presentare la dichiarazione ai sensi dell'art. 28 comma 2, del TUS e di pagare l' imposta relativa al legato secondo quanto dispone l'art. 36 comma 5, del TUS.

Con riferimento alle imposte ipotecarie e catastali, concordemente a quanto sostenuto dall'istante si ritiene che le stesse siano dovute nella misura ordinaria del 2% e 1% sul valore degli immobili che sono stati dichiarati in successione, compresi gli immobili oggetto di legato che fanno parte dell'asse ereditario.

Per quanto riguarda il secondo quesito posto dall'istante relativo alla tassazione dell'atto di adempimento del legato occorre tener presente che la tassazione del legato deve avvenire in sede di presentazione della dichiarazione di successione ad opera degli eredi o del legatario. L'atto traslativo del diritto di proprietà dall'erede al legatario trova la sua causa in un atto esterno al negozio di trasferimento. La causa di tale atto è, infatti, da rinvenirsi nell'adempimento dell'obbligo imposto nel testamento. Pertanto, l'atto di trasferimento del bene confermando e consolidando una situazione preesistente non incerta che ha già subito la tassazione in sede di dichiarazione di successione dovrà essere tassato in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986.

Per quanto riguarda il terzo quesito posto dall'istante si rappresenta che lo stesso non ha natura tributaria e, pertanto, esula dalla competenza della Scrivente.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)