

Quesito n. 61-2008/T

In tema di «Accordi di reintegrazione della legittima - Trattamento fiscale».

Si pone il seguente quesito:

in base all'art.43 D.P.R. 31 ottobre 1990 n.346 (Testo Unico disposizioni sulle imposte di successione e donazione), si ritiene che:

- nelle successioni testamentarie l'accordo degli eredi diretto ad integrare le quote dei legittimari è opponibile alla finanza per escludere l'imposizione in base al testamento (Trib. Napoli 16/02/1977);
- i trasferimenti immobiliari posti in essere per integrare i diritti dei legittimari lesi dal testamento sono assoggettati alle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale.

Si chiede di conoscere, in proposito, se, tenuto conto che la donazione è un anticipo di successione, quanto sopra possa valere anche in sede di successione legittima, laddove si convenga di trasferire (*rectius*: assegnare) ad un erede - al fine di integrare la sua quota di legittima - un immobile già donato in vita da *de cuius* ad altro erede.

Per rispondere al quesito proposto, occorre premettere alcune considerazioni sull'atto, previsto dall'art.43 del D.P.R. 31 ottobre 1990 n.346 (Testo Unico disposizioni sulle imposte di successione e donazione), di seguito più brevemente TUS.

1 - La convenzione con la quale l'erede testamentario e il legittimario pretermesso, o comunque leso nei propri diritti di riserva, soddisfino, in misura totale o parziale tali diritti, non configura né una transazione, né una novazione, né un negozio divisorio.

①
Riconoscimento
di QUOTA

Essa è, al pari del testamento, uno dei presupposti per l'applicazione delle imposte derivanti dalla successione: ed è per questo che è espressamente prevista (come lo era nell'art.28 D.P.R. 26 ottobre 1972 n.637) dall'art.30, comma 1 TUS, che testualmente recita:

"Alla dichiarazione devono essere allegati:

[...]

c) la copia autentica degli atti di ultima volontà dai quali è regolata la successione;

d) la copia autentica dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata dai

quali risulti l'eventuale accordo delle parti per l'integrazione dei diritti di legittima lesi;".

Il fatto che, a differenza del testo della norma previgente, il legislatore del 1990 preveda il negozio in esame - semplicemente - come uno degli allegati alla dichiarazione di successione conferma, ancor più decisamente, la natura giuridica di esso, sopra evidenziata.

Quanto sopra detto, sembra confermare, con maggior forza, la soluzione impositiva, agli effetti dell'imposta di registro, proposta da Gaffuri e Gallo Orsi, secondo la quale, tale convenzione, andrebbe ricompresa nella previsione dell'art.5 della Tabella unita al D.P.R. 131/1986 ("1. Atti e documenti formati per l'applicazione [...] delle imposte e tasse a chiunque dovute..."). Con la evidente conseguenza di essere ricompresa, tale convenzione, negli "Atti per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione", come testualmente recita, appunto, la rubrica della Tabella in oggetto. Anche se, evidentemente, deve essere stipulata, ai fini fiscali, in ogni caso, per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, e quindi, potrebbe sembrare ricompresa, a prima vista, nel disposto dell'art.11 Tariffa D.P.R. 131/1986.

L'avvenuta integrazione, totale o parziale, dei diritti del legittimario pretermesso, ha l'effetto di ricomprendere costui nella comunione ereditaria, nella pars quota ideale convenuta.

Quindi, una volta presentata la dichiarazione di successione, con gli allegati previsti nell'art.30 TUS anzidetto, i coeredi comunisti, oramai divenuti titolari delle quote ideali determinate dal testamento e integrate dall'atto in esame, dovranno procedere alla divisione secondo le norme civilistiche e fiscali dettate per essa.

Conseguentemente, l'atto di integrazione della quota di legittima in esame non può andare oltre il riconoscimento, totale o parziale, della pars quota spettante al legittimario pretermesso e, solo come tale, sconta l'imposta di registro fissa, se non addirittura, come sopra accennato, in esenzione da imposta di registro.

Ma non può avere un contenuto di trasferimento reale di proprietà di beni.

Perché in tal caso, a seconda della configurazione civilistica dell'atto, ci troveremmo di fronte ad un atto di transazione (con imposizione proporzionale di registro) o ad un atto di stralcio di quota divisionale (con l'imposizione più lieve prevista per le divisioni).

2 - Si può ritenere applicabile questa disciplina fiscale alla fattispecie prospettata dal richiedente?

A questo proposito, dal versante tributario, occorre richiamare il testo dell'art.43 del TUS, citato dal richiedente nel suo quesito, il quale - inserito nel capo VI - NORME PARTICOLARI PER LE SUCCESSIONI TESTAMENTARIE - e rubricato "Disposizioni testamentarie impugnate o modificate", testualmente recita:

NB.
②
Trasferimento di Beni

"1. Nelle successioni testamentarie l'imposta si applica in base alle disposizioni contenute nel testamento, anche se impugnate giudizialmente, nonché agli eventuali accordi diretti a reintegrare i diritti dei legittimari, risultanti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata....".

Il combinato disposto degli artt.30 e 43 del TUS e la posizione topografica dell'art.43 nel capo VI, che, come sopra evidenziato, detta norme particolari per le successioni testamentarie, conduce alla conclusione che tale atto non sia utilizzabile nella fattispecie prospettata dal quesito, per l'impossibilità di una interpretazione analogica di una norma fiscale, dettata, come nel caso dell'art.40 TUS, per una ben determinata fattispecie, vale a dire la tassazione delle successioni testamentarie.

3 - Alla luce di quanto sopra esposto, si potrebbero percorrere le seguenti strade alternative, a seconda che l'erede, beneficiario in vita dal *de cuius* mediante la donazione, rientri o meno nel novero dei soggetti indicati all'articolo 737 del codice civile, come soggetti tenuti alla collazione.

Più precisamente, il primo comma del suddetto articolo 737 c.c., rubricato "Soggetti tenuti alla collazione", dispone che:

"I figli legittimi e naturali e i loro discendenti legittimi e naturali ed il coniuge che concorrono alla successione devono conferire ai coeredi tutto ciò che hanno ricevuto dal defunto per donazione direttamente o indirettamente, salvo che il defunto non li abbia da ciò dispensati."

Pertanto, nel caso in cui il soggetto, beneficiario in vita dal *de cuius*, mediante la donazione, sia un soggetto tenuto alla collazione, si potrebbe realizzare lo scopo richiesto dal quesito proposto (reintegrazione della quota di legittimari lesi, attraverso strumenti giuridici assoggettati ad un trattamento fiscale il meno gravoso possibile), applicando, in sede divisionale, l'istituto della collazione; tenendo conto, a tal fine, della circostanza che, nel caso in cui oggetto della donazione siano beni immobili, la stessa potrà essere effettuata, a norma dell'articolo 746 codice civile, a scelta del conferente, o imputandone il valore alla propria porzione; oppure, come nel caso che qui ci occupa, rendendo il bene stesso in natura.

Va precisato, peraltro, che l'istituto della collazione ha posto notevoli problemi per quanto riguarda la massa da dividere.

Sul versante tributario, è da ritenere, anche alla luce dell'interpretazione della dottrina, che la collazione rientri pienamente nell'istituto della divisione; al *relictum*, infatti, deve essere aggiunto il *donatum*, per costituire un'unica massa.

E una volta riunito, ai sensi di legge, il *donatum* al *relictum*, si costituisce una sola massa dividenda, che trae il suo titolo unificante dalla successione ereditaria, non determinandosi, quindi, il fenomeno delle masse plurime.

Tutte le operazioni anzidette, purché compiute nei modi previsti dalla legge

civile, non sono però colpite da alcuna imposta particolare.

E' opinione consolidata che la collazione, però, non operi ai fini dell'individuazione della quota di diritto, ma solo per determinare il valore dei beni da attribuire effettivamente ad ogni convivente. La collazione ha effetto, dunque, solo per quanto riguarda la composizione reale della quota di fatto.

Infatti, come esattamente rilevato da Cassazione 10 aprile 2006, n.8335, del valore delle donazioni soggette a collazione si tiene conto soltanto ai fini della determinazione delle aliquote, da applicarsi al solo valore dei beni caduti in successione. L'istituto della collazione non trova pertanto applicazione nella determinazione della base imponibile, la quale è costituita esclusivamente dall'incremento patrimoniale verificatosi in favore dei successori, in virtù della successione ereditaria, senza che assuma alcun rilievo il valore dei beni già appartenenti a questi ultimi, in virtù delle donazioni loro fatte in vita dal defunto. Il cui assoggettamento a tassazione si tradurrebbe d'altronde in una duplicazione d'imposta, trattandosi di beni sui quali, nella normalità dei casi, è già stata pagata l'imposta sulle donazioni.

Un esempio, tratto da MAGURNO – LANZILLOTTI , chiarisce meglio l'assunto.

Tizio e Caio sono coeredi di Mevio, nella cui eredità sono ricaduti beni del valore di Euro 20.000,00. Mevio, in vita, ha effettuato una donazione a Tizio del valore di Euro 10.000,00. Valore della massa da dividere (*relictum + donatum*) = Euro 30.000,00.

Poiché il valore della donazione (Euro 10.000,00) deve essere conteggiato ai soli fini di stabilire il valore dei beni da attribuire in concreto a Tizio nella divisione, la quota di diritto di ciascun convivente, calcolata sui beni relitti e sul bene donato è di Euro 15.000,00.

Al momento della divisione, a Caio verrà attribuita una porzione reale (quota di fatto) di Euro 15.000,00; a Tizio verrà attribuita una porzione reale di Euro 5.000,00, alla quale, aggiungendo il valore della donazione, raggiungerà il valore di Euro 15.000,00, corrispondente alla sua quota di diritto.

Pertanto, non si determinano tra i conviventi, conguagli di sorta.

Alla luce di quanto riportato, nel caso che qui ci occupa, potrebbe procedersi, una volta effettuata la collazione in natura da parte del coerede donatario, alla successiva divisione di tutti i beni (*relictum+donatum*), attribuendo il bene, in precedenza oggetto di donazione, all'altro coerede; con applicazione del trattamento tributario di favore previsto per le divisioni.

Ove, viceversa, il donatario non rientri fra i soggetti tenuti alla collazione, ai sensi del citato articolo 737 c.c., si potrebbe fare ricorso all'istituto della transazione, attraverso la quale, i coeredi, facendosi reciproche concessioni, possono prevenire le vicende giudiziarie, alle quali andrebbero incontro, in caso di

lesione della quota di legittima.

Occorre, considerare, a tal riguardo, che, sotto il profilo tributario, il trattamento fiscale della transazione varia, a seconda degli effetti giuridici che essa produce.

E pertanto, ai sensi del combinato disposto dell'art. 29 DPR. 131/86 e, a'contrario, dell'art. 43, "primo comma lettera a), le transazioni che importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali, scontano l'imposta di registro in misura normale, ai sensi della tariffa allegata allo stesso D.P.R., parte 1^ n. 1; gli stessi principi valgono per le imposte catastali e ipotecarie, ai sensi del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n 347.

Franco Formica