

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 262-2007/T

Regime fiscale del trasferimento in esecuzione del legato di cosa dell'onerato ex art. 651 c.c.

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 7 dicembre 2007

SOMMARIO: 1. Efficacia meramente obbligatoria; 2. Causa; 3. Interpretazione dell'art. 672 c.c. anche con riferimento all'ipotesi di legato di cosa dell'onerato; 4. Il momento dell'apertura della successione e quello del trasferimento del bene; 5. L'assoggettabilità ad imposta sulle successioni e donazioni del diritto di credito nascente dal legato ad effetti obbligatori; 5.1. I criteri per la valorizzazione del diritto di credito; 6. L'assoggettabilità ad imposizione del trasferimento del bene in adempimento del legato ex art. 651 c.c.; 6.1. Rilevanza della causa del trasferimento ai fini dell'individuazione dell'imposta applicabile; 7. Conclusioni.

Ai sensi dell'art. 651 c.c. "il legato di cosa dell'onerato o di un terzo è nullo, salvo che dal testamento o da altra dichiarazione scritta dal testatore risulti che questi sapeva che la cosa legata apparteneva all'onerato o al terzo. In questo ultimo caso l'onerato è obbligato ad acquistare la proprietà della cosa dal terzo e a trasferirla al legatario, ma è in sua facoltà di pagarne al legatario il giusto prezzo".

1. Efficacia meramente obbligatoria

Il legato di cosa dell'onerato ex art. 651 c.c. non è immediatamente traslativo della proprietà ma ha efficacia solo obbligatoria ⁽¹⁾, conseguentemente, la cosa che ne è oggetto viene acquistata dal legatario per il tramite dell'onerato ⁽²⁾. Questi, se la cosa legata gli appartenga al momento dell'apertura della successione, è tenuto a trasmettere la proprietà al legatario ⁽³⁾. Per completezza si aggiunge che se l'onerato non adempie a tale obbligo, il legatario potrà costringerlo attraverso una

sentenza costitutiva che produrrà gli effetti del negozio traslativo (art. 2932 c.c.) ⁽⁴⁾.

Pertanto, diversamente da ciò che accade quando l'oggetto del legato è la proprietà di una cosa determinata o di altro diritto appartenente al testatore, ove la proprietà o il diritto si trasmette dal testatore al legatario al momento della morte del testatore (ex art. 649 c.c.), nel caso di legato di cosa dell'onerato la proprietà o il diritto si trasmette dall'onerato al legatario in forza di un trasferimento successivo al momento della morte del testatore. Del resto, questa ricostruzione è stata ritenuta già dalla dottrina più risalente ⁽⁵⁾ l'unica conforme al principio romanistico "*nemo plus iuris in alium transferre potest quem ipse habet*", cui è ancora oggi ispirato il nostro sistema giuridico relativamente alla circolazione dei beni.

Correttamente la dottrina ha osservato che "*il legato nasce sempre da un'azione personale. Ove il legatario per effetto del legato diventa proprietario di una cosa o titolare di altro diritto su questa l'azione personale contro l'onerato è diretta al trasferimento del possesso; mentre nel legato di cosa dell'onerato, oggetto della pretesa è il trasferimento della proprietà o la costituzione del diritto*" ⁽⁶⁾.

2. Causa

Quanto all'elemento causale occorre precisare che nel legato, il vantaggio del terzo è direttamente considerato dal testatore come scopo della disposizione, a differenza che nell'onere modale ove il vantaggio del terzo non costituisce scopo diretto del *de cuius*, ma solo un effetto eventuale e secondario ⁽⁷⁾.

3. Interpretazione dell'art. 672 c.c. anche con riferimento all'ipotesi di legato di cosa dell'onerato

Considerato che l'art. 672 c.c. recita: "*le spese per la prestazione del legato sono a carico dell'onerato*", prima di affrontare il profilo del regime fiscale cui assoggettare il trasferimento del bene in adempimento del legato ex art. 651 c.c., appare opportuno verificare la portata di questo articolo ed in particolare del termine "spese".

Fermo restando che si tratta di una norma dispositiva che può essere superata da una espressa manifestazione di volontà testamentaria, la dottrina ha concluso che il termine spese va riferito a quelle "necessarie" ⁽⁸⁾.

Più precisamente, rispetto alla fattispecie di legato di cosa altrui, in letteratura è dato riscontrare che "*se si tratta di valido legato di cosa altrui, graveranno sull'onerato anche le spese per l'atto di acquisto che si renda necessario (compresi, in questo caso gli oneri fiscali della compravendita)*" ⁽⁹⁾. Tuttavia nessun Autore pa-

re concentrarsi sulle "spese successive" ovvero quelle, comprensive anche degli oneri fiscali, conseguenti al trasferimento del bene in adempimento del legato nei confronti del legatario.

Se infatti questa disposizione, al pari di altre previste nel c.c. sempre con riferimento alle spese ⁽¹⁰⁾, deve essere intesa nel senso di ricomprendere nelle spese necessarie anche le "imposte di atto" relative all'adempimento dell'obbligazione, sarebbe ragionevole concludere che le imposte indirette dovute in occasione del trasferimento volto all'attuazione del legato restino, quanto al rapporto interno, tra legatario e onerato, a carico di quest'ultimo ⁽¹¹⁾.

Questa considerazione spinge allora ad una riflessione ulteriore in ordine alla deducibilità o meno per l'onerato delle spese per la prestazione del legato dal valore imponibile assoggettato all'imposta sulle successioni. Ed infatti, se il presupposto di questo tributo va individuato, più che nel trasferimento dei beni, nell'effettivo arricchimento del beneficiario ⁽¹²⁾, non sarebbe infondato prospettare che le spese sostenute per la prestazione del legato, in quanto incisive della sfera patrimoniale dell'onerato, siano computabili in diminuzione dall'imponibile.

Tuttavia, nel d.lgs. n. 346/1990 non si rinviene alcuna norma che, anche alla luce del citato art. 672 c.c., persegua la "neutralità" delle spese sostenute dall'onerato per il perseguimento del legato. Da un lato non si può sostenere che l'art. 8, comma 3 del decreto, laddove dispone che il valore dell'eredità è determinato al netto dei legati e degli altri oneri, possa riferirsi anche alle spese, poiché l'accezione di onere sembra doversi assumere in senso civilistico ⁽¹³⁾. D'altro lato, dall'esame del menzionato decreto legislativo il sistema delle deducibilità dall'asse ereditario appare tassativamente individuato agli artt. 20 – 24 senza possibilità di trarne argomentazioni ulteriori.

Infine, in termini generali sulle spese per la prestazione del legato, tutti gli Autori precisano che l'onere tributario derivante dall'imposta sulle successioni e donazioni resta a carico del legatario posto che *"oggetto dell'onere tributario è, invece, il beneficio ricevuto, e chi riceve il bene a titolo gratuito, è, nella specie, il legatario"* ⁽¹⁴⁾.

4. Il momento dell'apertura della successione e quello del trasferimento del bene

Ciò premesso dal punto di vista della ricostruzione civilistica dell'istituto, per verificare il regime fiscale cui sottoporre un atto di trasferimento (senza corrispettivo) di un bene immobile che costituisce legato di cosa dell'onerato ex art. 651 c.c., sembra necessario distinguere il momento dell'apertura della successione (in occasione della quale occorre chiedersi se è dovuta l'imposta sulle successioni e dona-

zioni ex d.lgs. n. 346/1990), da quello dell'adempimento dell'obbligazione da parte dell'onerato (in conseguenza del quale è opportuno interrogarsi sulla debenza di un tributo in ragione del trasferimento del bene).

5. L'assoggettabilità ad imposta sulle successioni e donazioni del diritto di credito nascente dal legato ad effetti obbligatori

Qualora si ritenga che all'atto dell'apertura della successione il legato di cosa dell'onerato produca effetti meramente obbligatori concretandosi in capo al legatario in un diritto di credito, occorre verificare se tale diritto debba essere assoggettato ad imposizione ai fini del tributo successorio.

In verità nel caso di legato ex art. 651 c.c. l'efficacia meramente obbligatoria discende appunto dal fatto che il bene non si trova nella disponibilità del testatore e che dunque non rientra nel patrimonio ereditario, tuttavia è anche vero che il presupposto dell'imposta sulle successioni è dato (ex art. 2, comma 47 del 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 ⁽¹⁵⁾.

In effetti è in occasione della 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 (cui generalmente si ricollega l'imposizione prevista per i trasferimenti a titolo gratuito), 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 (cui generalmente si ricollega l'imposizione prevista per i trasferimenti a titolo oneroso) ⁽¹⁶⁾.

Il primo interrogativo è allora se l'interpretazione dell'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 346/1990 porti o meno ad escludere l'assoggettabilità del predetto credito all'imposta in questione. Tale disposizione prevede infatti che *"il valore globale netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19, e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3"*.

Una prima risposta potrebbe essere – come accennato – nel senso di ritenere irrilevante ai fini del tributo successorio il fatto che l'apertura della successione determina la nascita del credito, perché comunque si tratta di un bene che non compone l'attivo ereditario in quanto non è nella disponibilità del testatore e dunque non può essere da questi "trasferito" per causa di morte. In altri termini l'apertura della successione fa sorgere in capo al legatario un diritto di credito che ha rilevan-

za giuridica esclusivamente in relazione alla posizione del suo dante causa ovvero l'onerato, senza attribuirgli alcun diritto sull'attivo ereditario.

Diversamente, anche muovendo dalle conclusioni raggiunte in ordine ai profili civilistici, potrebbe ragionevolmente concludersi 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 credito in capo al legatario ⁽¹⁷⁾. 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"* ⁽¹⁸⁾, che, costituendo una situazione economicamente valutabile in occasione dell'apertura della successione ben può integrare il presupposto impositivo.

Conseguentemente, il secondo interrogativo dovrebbe essere se sia o meno applicabile, nel caso in esame, la disposizione di cui all'art. 8, comma 3, ai sensi del quale *"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"*. In quanto, simmetricamente alla tassazione in capo al legatario dovremmo avere la deducibilità del legato in capo all'onerato ai fini della determinazione dell'imposta da lui dovuta.

5.1. I criteri per la valorizzazione del diritto di credito

Laddove si acceda alla 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 è noto, ai sensi dell'art. 18, comma 1, lett. c) del citato d.lgs. n. 346, la base imponibile relativamente ai crediti in natura è costituita dal *"valore dei beni che ne sono oggetto"*. Pertanto, trattandosi nella specie di un fabbricato, occorrerà, ex art. 14 del medesimo decreto, fare riferimento al valore venale in comune commercio ⁽¹⁹⁾ al fine di determinare l'ammontare da scomputare dall'asse ereditario per individuare *"l'effettivo arricchimento del singolo erede"* ⁽²⁰⁾.

In altri termini, per l'interpretazione della norma applicabile ai fini della valorizzazione del diritto di credito sembrerebbe irrilevante il fatto che al momento dell'effettivo passaggio del bene la base imponibile delle imposte indirette sui "trasferimenti" sarà costituita dal valore catastale.

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 ⁽²¹⁾.

6. L'assoggettabilità ad imposizione del trasferimento del bene in adempimento del legato ex art. 651 c.c.

Relativamente al secondo passaggio ovvero all'atto di trasferimento senza corrispettivo in adempimento dell'obbligazione sorta ad opera della disposizione testamentaria, dall'analisi della, seppur sparuta, prassi e giurisprudenza emerge con chiarezza che trattasi "*di una situazione giuridica che ha rilevanza fiscale autonoma rispetto alla tassazione del legato*" ⁽²²⁾.

Acclarata la rilevanza fiscale dell'atto di trasferimento occorre tuttavia indagare se questo deve intendersi soggetto all'imposta di registro (e se del caso sia applicabile la disposizione di cui all'art. 1 della tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986 o quella di cui all'art. 9 della medesima tariffa) o se invece – anche alla luce del presupposto così come innovativamente delineato dal legislatore in occasione dell'introduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni ad opera dell'art. 2, comma 47 del d.l. n. 262/2006 – deve intendersi soggetto all'"*imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione*".

6.1. Rilevanza della causa del trasferimento ai fini dell'individuazione dell'imposta applicabile

Per risolvere il dubbio interpretativo appare innanzitutto necessario verificare la causa dell'atto di trasferimento.

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 citata tariffa.

Al riguardo si segnala la posizione della dottrina per cui "*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*" ⁽²³⁾.

Qualora si rinvenga invece nell'adempimento dell'obbligazione un negozio a causa neutra "colorato" dallo scopo della disposizione testamentaria esso potrà intendersi quale assetto quantomeno gratuito (si ricorda quanto già sopra menzionato e cioè che la dottrina civilistica ritiene che il vantaggio del terzo è "direttamente" considerato dal testatore come scopo della disposizione).

Ammesso che si tratti di un assetto gratuito resta comunque da stabilire, come accennato, se a seguito della nuova introduzione nel nostro sistema dell'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti definitivi della ricchezza a titolo gratuito restino disciplinati ai fini fiscali dall'art. 9 della tariffa citata (con l'applicazione dell'aliquota del 3%) o se invece risultino attratti all'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 la commissione studi tributari nel già citato Studio n. 168-2006/T, di commento alla novella, aveva concluso per l'attrazione degli stessi nell'ambito della disciplina sulle successioni e donazioni, tuttavia di recente parte della dottrina sembra preferire la ricostruzione per cui gli assetti gratuiti, per ricadere nell'ambito di questo tributo, debbano comunque intendersi colorati di un intento liberale ⁽²⁴⁾.

7. Conclusioni

Al riguardo, anche per il breve lasso di tempo dall'entrata in vigore della nuova imposta, non emergono indicazioni né dalla giurisprudenza né dalla prassi.

Per completezza si segnala che sia la citata Ris. n. 400138 sia la menzionata Cass. n. 3837 nel riferirsi ad assetti posti in essere nel vigore del d.p.r. n. 637 del 26 ottobre 1972 concludevano per l'applicabilità dell'imposta di registro *sub specie* di assetti onerosi.

Tuttavia non può nascondersi un certo senso di incompiutezza nel concludere per l'assoggettamento ad imposizione di entrambe le vicende, in occasione di un fenomeno successorio – quale l'istituzione del legato – che nella generalità delle altre ipotesi previste dal codice civile determina un'efficacia diretta delle attribuzioni.

Del resto non si può tacere che la sopra citata Cassazione (allo stato solo massimata) che ha concluso per l'applicazione dell'imposta di registro giustificando tale imposizione con il fatto che *"l'atto intervenuto tra i coeredi investe un bene non compreso nel patrimonio ereditario e, quindi l'imposta di registro, inerendo ad un passaggio di ricchezza diverso da quello cui si riferisce l'imposta di successione, non costituisce duplicazione di quest'ultima"*. La massima certamente non è chiara, ma sembra comunque cogliere nel segno. In altri termini, deducendo il valore del legato dall'asse ereditario e consentendo all'oneroso di scomputare le spese sostenute

per la prestazione del legato scomparirebbe il “fantasma” del doppio di imposta (anche solo economico) ⁽²⁵⁾.

Valeria Mastroiacovo

-
- 1) In tal senso Gangi, *I legati*, Roma, 1910, parte generale, II, fasc. I, *passim*; Grosso, *I legati*, Torino, 1953, I, 172; Bonilini, *Legato*, in Dig. IV, disc. Priv., sez. Civ., Torino, 1993, X, 515. Cfr. Trib. Catania 20 aprile 1994, in Foro it., 1995, 1, 682.
Occorre tuttavia segnalare una isolata dottrina che, pur consapevole del diverso orientamento della giurisprudenza di legittimità, ritiene di dover distinguere a seconda che la cosa sia dell'onerato ovvero di un terzo. “Nel primo caso il legato ha immediata efficacia traslativa salvo il diritto dell'onerato di rivalersi nei confronti degli altri onerati. Nel secondo caso ha efficacia obbligatoria impegnando l'onerato procurarne la proprietà al legatario”. Così Bianca, *La famiglia – Le successioni*, in Diritto civile, Milano, 2005, II, 798; nello stesso senso già Allara, *Principi di diritto testamentario*, Torino, 1957, 157, ma confutato da Mengoni, *Gli acquisti “a non domino”*, Milano, 1968; si veda inoltre l'analisi delle differenti ricostruzioni in V. Mariconda, *Il pagamento traslativo*, in Contr. Impr., 1988, 745.
 - 2) Una valida verifica dell'efficacia meramente obbligatoria del legato ex art. 651 c.c. potrebbe allora essere costituita dalla risposta ad una serie di interrogativi: 1) il legatario anche prima di aver domandato il possesso (art. 649, terzo comma, c.c.) può liberamente disporre del legato sia a titolo oneroso, che a titolo gratuito, e sia tra vivi che a causa di morte?; 2) i creditori del legatario, anche prima che egli abbia domandato il possesso, possono agire sulla cosa legata come su qualsiasi altro bene del debitore (sequestro, ipoteca giudiziale, azione in via esecutiva)?; 3) l'onerato, prima che il legatario abbia domandato il possesso, può alienare ad altri la cosa legata o sottoporla a pesi?; 4) i creditori dell'onerato possono soddisfare le loro ragioni sulla cosa legata?
 - 3) In questi termini la dottrina; vedi per tutti Masi, Art. 651, in Commentario al codice civile, a cura di Scialoja – Branca, Bologna – Roma, 1979, 44; Capozzi, *Successioni e donazioni*, Milano, 2002, 644; Lops, *Il legato*, in *Successioni e donazioni*, a cura di P. Rescigno, Padova, 1984, 1040. In particolare si segnala che nel caso di cosa dell'onerato, a differenza del legato di cosa altrui, per l'erede non sussiste un'obbligazione facoltativa, essendo tenuto esclusivamente al trasferimento del bene.
 - 4) Resta fermo ovviamente che l'esecuzione del legato non potrà comportare lesione della legittima. Si ricorda inoltre che l'erede onerato potrà eventualmente rinunciare all'eredità con conseguente inefficacia del legato.
 - 5) Gangi, *I legati*, cit., 23.
 - 6) Grosso, *I legati*, cit., 173.
 - 7) In tal senso la sentenza del Trib. Catania, cit. Sulla differenza tra legato e onere anche sotto il profilo degli effetti si veda Trabucchi, *Legato (dir. Civ.)*, in N.N. ssmo dig. It., Torino, 1957, IX, 610.
 - 8) Cfr. Masi, Art. 672, cit., 151, per un'analisi dell'evoluzione normativa dell'art. 672 c.c. rispetto al previgente art. 877 c.c. del 1865. L'Autore osserva che “la qualificazione come «necessarie» delle spese per la prestazione del legato è stata altresì omessa nella stessa sede, in quanto è sembrata «inutile»”.
 - 9) In questi termini Trabucchi, *Legato (dir. Civ.)*, cit., 620; Perego, *I legati*, in Trattato di diritto privato, diretto da P. Rescigno, Torino, 1997, 6, 272; cfr. anche sub art. 672 c.c. Codice ipertestuale, a cura di Bonilini – Confortini, Torino, 2005, I, 1044 per cui fra le spese poste a carico dell'onerato sono senz'altro quelle per l'acquisto (e per l'eventuale sua trascrizione) del bene nel caso appunto di legato di cosa altrui.

- 10) Cfr. in argomento Fedele, Cannizzaro, Mastroiacovo, *Autonomia privata e "distribuzione" dell'onere del tributo*, Studio n. 1-2006/S approvato dalla Commissione scientifica il 12 gennaio 2006, in Studi e materiali, 2007, 429 ss.
- 11) In altri termini, pur restando ferma la solidarietà nei confronti dell'amministrazione finanziaria, l'art. 672 c.c. legittimerebbe, nel rapporto interno, l'addossamento dell'onere fiscale in capo all'onerato.
- 12) Fedele, *Riforma dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni come esito dell'evoluzione storica del tributo*, in L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme, Milano, 2001, 40.
- 13) Né può ritenersi del pari rilevante il richiamo all'art. 46, comma 3, relativo appunto all'adempimento dell'onere.
- 14) Vd. per tutti ancora Trabucchi, *Legato (dir. Civ.)*, cit., 620.
- 15) Cfr. Studio 168-2006/T della Commissione studi tributari.
- 16) Cfr. Fedele, *Riforma dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni ...*, cit., 48.
- 17) Ciò trova conferma nella stessa giurisprudenza di legittimità; cfr. Cass. 13 marzo 1970, n. 645, in Giur. It., 1970, I, 1, 1819, per cui *"il legato di cosa determinata, propria del coerede, costituisce un diritto di credito a carico dell'onerato ed a favore del legatario e quando la cosa stessa si trova, al momento dell'apertura della successione, nel patrimonio dell'onerato, obbliga questo a trasferirne la proprietà al legatario, in quanto, non trattandosi di cosa propria del testatore, il legatario non acquista direttamente ed immediatamente il legato, ma lo acquista soltanto dall'onerato in seguito all'adempimento dell'obbligo di trasferire. Né il coerede può liberarsi dall'obbligo pagando il giusto prezzo della cosa legata, non sussistendo in tale ipotesi obbligazione facoltativa, come nel caso di cosa legata di proprietà di un terzo"*.
- 18) Così Gangi, *I legati*, cit., 6. E' interessante sottolineare che a conclusione di questa considerazione, in nota, l'Autore si interroga espressamente se *"ammesso, come deve necessariamente ammettersi, che, legata la cosa dell'erede o di un terzo, non si ha trasferimento immediato di proprietà dal testatore nel legatario, ma trasferimento di proprietà dall'erede o dal terzo nel medesimo, ne vien forse che a tale trasferimento debba applicarsi la tassa proporzionale che colpisce i trasferimenti tra vivi, anziché la tassa di successione?"*. Tuttavia, purtroppo, l'interrogativo posto non pare nel proseguo dell'opera trovare soluzione.
- 19) Resta fermo che anche in questa fattispecie, per quanto attiene le eventuali procedure di accertamento, troverà applicazione l'art. 34, comma 4, del citato d.lgs. n. 346 che, come noto, fa riferimento alla cd. valutazione automatica.
- 20) Seppur 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.
- 21) Cfr. Cass. civ., sez. trib., n. 14685 del 12 luglio 2005.
- 22) In questi termini la ris. n. 400138, cit.; si veda inoltre, seppur solo massimata, Cass. civ. n. 3837 del 28 giugno 1984.
- 23) Camardi [a cura di], *Vendita e contratti traslativi*, Milano, 1999, 133.
- 24) Cfr. Semino, *Prime considerazioni sulla fiscalità degli atti segregativi di beni in trust alla luce della nuova imposta sulle successioni*, in Riv. dir. trib., 2007, I, 677.
- 25) Sui "fantasmi" della doppia imposizione, seppur non con riferimento alla fattispecie che ci occupa, si veda L. Einaudi, *Il mito del doppio di imposta*, in Miti e paradossi della giustizia tributaria, Torino, 1940.

(Riproduzione riservata)