

■ Studi Tributari

Studio n. 3-2009/T

Tassazione della rinuncia al legato

Approvato dalla Commissione studi tributari il 23 gennaio 2009.

1. La recente risoluzione 12 novembre 2008 n. 435/E affronta *ex professo* il tema della tassazione ai fini delle imposte indirette dell'atto di rinuncia al legato; ciò in modo speculare al precedente orientamento espresso nella R.M. 15 luglio 1995, n. 203/E ⁽¹⁾ in tema di rinuncia all'eredità.

Nella risoluzione si giunge in sostanza alla conclusione che l'atto di rinuncia è di regola soggetto a tassazione in misura fissa (ai sensi dell'art. 11 tariffa, parte prima, D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), salvo il caso in cui la rinuncia medesima abbia in realtà ad oggetto il diritto già acquisito con il legato, nella quale ipotesi si deve al contrario optare per la tassazione proporzionale ai sensi dell'art. 1 (e 2 in caso di beni diversi dagli immobili) della medesima tariffa, che equipara la rinuncia al trasferimento della proprietà od altro diritto reale dei beni stessi.

2. Orbene, con riferimento alla posizione assunta dall'amministrazione è possibile porsi in termini di radicale dissenso, riprendendo gli spunti che la più avveduta e qualificata dottrina aveva segnalato in relazione al citato caso speculare della rinuncia all'eredità. Si era infatti all'epoca obiettato alla tesi ministeriale, secondo la quale la rinuncia del chiamato possessore di beni ereditari effettuata dopo i tre mesi dall'apertura della successione doveva essere in realtà tassata come un trasferimento a favore dei beneficiari (e quindi con imposta proporzionale e non fissa), che una siffatta rinuncia tardiva era in realtà inefficace, in quanto non poteva certo far venir meno la già intervenuta e definitiva acquisizione in capo al chiamato dei beni ereditari, stante il perfezionamento della fattispecie di cui all'art. 485, secondo comma, c.c. Dunque tale rinuncia, in quanto improduttiva di effetti patrimonialmente rilevanti, non poteva che essere assoggettata ad imposta fissa ⁽²⁾.

Né si era ritenuto di poter applicare a tale fattispecie la disciplina fiscale sopra richiamata che equipara le rinunce ai trasferimenti, stante l'inequivocabile giustificazione antielusiva di detta disciplina, come tale non suscettibile di "estensione a fattispecie in cui manca totalmente l'efficacia estintiva che della rinuncia è propria" ⁽³⁾.

Ed in effetti tali argomentazioni sono state puntualmente riprese dalla dottrina che per prima ha commentato la risoluzione in esame, la quale ha osservato che i principi richiamati dagli autori sopra citati con riferimento alla rinuncia all'eredità sono perfettamente estensibili alla rinuncia al legato ⁽⁴⁾.

3. Peraltro, un approccio che, concretamente, tenga conto, da un lato, dell'influenza sulla prassi che è destinata ad avere la risoluzione in esame e, dall'altro, delle finalità elusive che possono talvolta celarsi dietro detti atti di rinuncia ⁽⁵⁾, induce ad approfondire ulteriormente la questione che, altrimenti, sulla base di quanto enunciato nel precedente paragrafo, dovrebbe considerarsi già risolta in senso diametralmente opposto a quello in cui si è espressa l'amministrazione.

Volendosi dunque procedere in tal senso, è in primo luogo da chiarire, ancor prima della misura della tassazione (fissa o proporzionale), la questione delle modalità di soggezione ad imposta dell'atto in esame. Ed infatti nella risoluzione 435/E 2008 l'amministrazione sembra dare per scontato che si tratti di un'ipotesi di registrazione in termine fisso di cui alla parte prima della tariffa, mentre in realtà, già sotto questo aspetto preliminare, occorre operare talune distinzioni.

In effetti non vi è dubbio che la fattispecie sottoposta all'attenzione dell'amministrazione ricadesse sotto il disposto degli artt. 5 e 11, tariffa parte prima, del D.P.R. 131/1986, in quanto la rinuncia era stata effettuata a mezzo scrittura privata autenticata.

Non si dimentichi peraltro che, mentre per la rinuncia all'eredità la forma dell'atto pubblico è richiesta *ad substantiam* dall'art. 519 c.c., nulla di tutto ciò è previsto quanto al legato. Pertanto si renderà applicabile il principio generale di libertà della forma, fatta eccezione per i legati immobiliari, per i quali secondo l'opinione prevalente vige l'obbligo di forma scritta (ma non autentica) ai sensi dell'art. 1350, n. 5, c.c. ⁽⁶⁾.

Ne discende sul piano fiscale che, ove la rinuncia al legato sia (legittimamente) formalizzata a mezzo scrittura privata non autenticata, l'atto non risulterà neppure soggetto a registrazione in termine fisso ma, eventualmente, solo in caso d'uso (ove ricorrano i presupposti dell'art. 6 D.P.R. 131/1986) o volontaria.

4. Ciò premesso, affrontiamo comunque il caso più ricorrente nella prassi e più rilevante per l'attività notarile che è quello in cui il rinunciante abbia optato per l'adozione dell'atto pubblico o autenticato e pertanto si versi in una fattispecie di registrazione in termine fisso ai sensi del combinato disposto degli artt. 5 e 11, tariffa parte prima, del D.P.R. 131/1986 ⁽⁷⁾.

Non vi è dubbio al riguardo che è di estrema rilevanza l'accoglimento da parte della risoluzione in esame della prevalente teoria civilistica che non vede nella rinuncia un ritrasferimento in capo all'erede dell'oggetto del legato, in quanto già acquisito al legatario ai sensi dell'art. 649 c.c. anche in mancanza di un atto di accettazione, bensì un evento che pone retroattivamente nel nulla l'acquisto ⁽⁸⁾. Ne con-

segue, come la migliore dottrina tributaristica ha da tempo evidenziato, l'impossibilità di ipotizzare un doppio trasferimento (dal *de cuius* al legatario e dal legatario all'erede) assoggettabile ad imposta proporzionale, ma solo il venir meno del legato, il ritorno con efficacia retroattiva dell'oggetto dello stesso nella massa ereditaria e la sua devoluzione a titolo universale all'erede, con conseguente ed unica tassazione del trasferimento in capo all'erede tramite l'imposta di successione ⁽⁹⁾.

Peraltro, come evidenziato in apertura, la risoluzione non si è fermata a questa corretta affermazione, ma ha ulteriormente ritenuto che, se al contrario sia già intervenuto l'acquisto del legato, la rinuncia deve in realtà configurarsi come ritrasferimento all'erede del bene oggetto del legato, con conseguente applicazione dell'imposta proporzionale di registro ai sensi dell'art. 1 (o 2 in caso di beni mobili), tariffa parte prima, D.P.R. 131/1986 ⁽¹⁰⁾.

Volendosi dunque porre nell'ottica dell'amministrazione finanziaria, prescindendo pertanto dalle pur assolutamente condivisibili obiezioni dottrinali ricordate nel precedente par. 2 e salvo quanto si preciserà nel successivo par. 6 in ordine alla legittimità della "riqualificazione giuridica" dell'atto di rinuncia operata dall'amministrazione finanziaria, diventa essenziale, a fini operativi, cercare di individuare il momento in cui si verifica l'irrevocabile acquisto a favore del legatario del bene oggetto della disposizione a titolo particolare. Infatti, se si segue la tesi dell'amministrazione, che pertanto sicuramente guiderà il *modus operandi* degli uffici, ove possa dimostrarsi che un atto di accettazione del legato sia già intervenuto, rendendo così irrevocabile l'acquisto ⁽¹¹⁾, la conseguente rinuncia potrebbe essere tassata con imposta proporzionale.

Orbene, deve in primo luogo chiarirsi al riguardo che, contrariamente al caso della rinuncia all'eredità su cui si era incentrata la risoluzione del 1995 sopra citata, non potrà qui ipotizzarsi l'applicabilità dell'istituto della cd. accettazione presunta di cui all'art. 485, 2° c., c.c. Non può invero dubitarsi che, anche ove ricorra accidentalmente la fattispecie del possesso del bene da parte del legatario ⁽¹²⁾, non può per certo rendersi applicabile la norma in oggetto che si riferisce testualmente al chiamato ⁽¹³⁾.

Esclusa pertanto la cd. accettazione presunta, potranno invece ricorrere le altre due fattispecie della accettazione espressa e della accettazione tacita, la quale ultima, ancorché prevista espressamente dall'art. 476 c.c. solo per la delazione universale, è ritenuto analogicamente applicabile anche all'acquisto del legato ⁽¹⁴⁾.

Pertanto, nel caso in cui sia intervenuta un'accettazione espressa, non vi è dubbio che la successiva rinuncia verrà interpretata dall'ufficio, sulla base della risoluzione in esame, quale atto di ritrasferimento tassabile con imposta proporzionale.

Quanto all'accettazione tacita, si ripropongono le problematiche interpretative relative all'art. 476 c.c., in ordine alle quali, secondo gli orientamenti più recenti, deve prescindere da un'effettiva volontà di accettare (e cioè dall'*animus* con il quale

il legatario compie l'atto che importa accettazione), avendosi esclusivo riguardo a ciò che l'atto medesimo presupponga obiettivamente tale volontà e che pertanto il legatario non avrebbe diritto di compierlo se non in tale sua specifica qualità ⁽¹⁵⁾.

Conseguentemente in giurisprudenza, mentre si è ritenuto ad esempio che non costituiscano atti di accettazione tacita quelli previsti dall'art. 460 c.c., sono stati al contrario ritenuti tali l'accettazione di somme di pertinenza ereditaria, l'esercizio di azioni giudiziarie con riferimento a contratti stipulati dal defunto, la concessione di ipoteca su beni ereditari e la domanda giudiziale di divisione ⁽¹⁶⁾.

Altra fattispecie acquisitiva del legato è quella prevista dall'art. 478 c.c., concernente la rinuncia verso corrispettivo o a favore di alcuni soltanto dei chiamati. Non vi è dubbio che anche tale norma, al pari dell'art. 476, possa riferirsi anche al legato, stante la generica dizione "rinuncia a diritti successori" utilizzata dal legislatore.

Peraltro, in tal caso, mentre non vi è dubbio che la situazione sia assimilabile a quella dell'accettazione tacita sotto il profilo della definitiva acquisizione del legato che tale tipologia di rinuncia comporta ⁽¹⁷⁾, l'esistenza di un corrispettivo o l'esplicita volontà di favorire un determinato terzo risultanti dall'atto colorano indiscutibilmente il medesimo in senso traslativo, onde non sembra potersi dissentire dalla dottrina tributaristica che ha ritenuto in tale ipotesi applicabile la tassazione proporzionale ⁽¹⁸⁾.

Detto in altri termini, non si avrà nella (in realtà desueta) fattispecie dell'art. 478 c.c. una inefficace (in quanto tardiva) rinuncia abdicativa, ma un vero e proprio atto dispositivo con effetti traslativi ⁽¹⁹⁾.

Non può peraltro non rilevarsi, con riferimento a quanto sopra esposto, che tali questioni difficilmente potranno in concreto porsi con riferimento all'attività notarile, non risultando casuale pertanto che la fattispecie concreta da cui ha avuto origine l'interpello e la conseguente risoluzione qui esaminata non riguardasse un atto redatto da Notaio.

Invero, se il Notaio non rilevi dalla documentazione in suo possesso l'esistenza di un atto di accettazione del legato, è evidente che l'atto dallo stesso stipulato non potrà che essere registrato a tassa fissa e la questione affrontata (pur in termini discutibili) dalla risoluzione in esame si porrà solo in sede di successivo accertamento, nel caso in cui l'ufficio acquisisca la prova dell'esistenza di detto atto di accettazione. La maggiore imposta richiesta in tal caso dall'ufficio non potrà dunque qualificarsi come principale e pertanto la sua riscossione non coinvolgerà in alcun modo la posizione del Notaio.

Se al contrario emerga *per tabulas* l'esistenza di un atto di accettazione (espressa o tacita) del legato, appare in realtà poco verosimile che il Notaio proceda ciò nonostante alla redazione di un atto che sarebbe civilisticamente inefficace, anziché consigliare le parti a stipulare un normale atto di cessione a favore del sogget-

to (in ipotesi, l'erede) nei confronti del quale si volesse ottenere il ritrasferimento del bene oggetto del legato.

5. Una precisazione con riferimento alle problematiche affrontate nel paragrafo precedente merita la questione inerente a come il decorrere del tempo possa influire sulle possibilità di scelta del legatario in ordine alla rinuncia o alla definitiva acquisizione del legato.

Dal punto di vista civilistico si è già rilevato come non sia qui applicabile l'art. 485, 2° c., c.c. dettato in tema di accettazione (presunta) dell'eredità; un istituto analogo a quello vigente in tema di successione universale è invece disciplinato dall'art. 650 c.c. che, al pari dell'art. 481 c.c., prevede che chiunque vi abbia interesse può chiedere che l'autorità giudiziaria fissi un termine entro il quale il legatario può rinunciare, pena la perdita di tale diritto.

Ma un termine particolare al riguardo è altresì previsto dalla normativa tributaria, in quanto l'art. 28, 5° c., del D.lgs. 346/1990 dispone che i legatari sono esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione di successione se "anteriormente al termine stabilito dall'art. 31, hanno rinunciato ... al legato e ne hanno informato per raccomandata l'ufficio del registro, allegando copia autentica della dichiarazione di rinuncia".

Orbene, potrebbe al riguardo ipotizzarsi che il legislatore abbia voluto porre con ciò un termine ultimo, ai fini fiscali, per effettuare la rinuncia al legato, coincidente con quello di presentazione della dichiarazione di successione; trascorso detto termine la tassazione in capo al legatario diverrebbe definitiva e potrebbe pertanto realizzarsi l'acquisto definitivo del bene oggetto del legato che, nell'ottica ministeriale, legittima la tassazione proporzionale di una rinuncia tardiva.

Tali ipotetiche conclusioni non apparirebbero peraltro fondate, in quanto la disposizione contenuta nell'art. 28 costituisce unicamente una clausola di salvaguardia e di chiusura al fine di individuare comunque un soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione, ancorché non siano intervenuti atti di accettazione dell'eredità e manchi quindi un erede in senso proprio.

L'esistenza di detta norma non fa dunque venir meno il principio civilistico generale, condiviso dalla stessa amministrazione nella risoluzione in esame, di retroattività della rinuncia al legato. Pertanto, se la rinuncia al legato sia successiva al termine di presentazione della dichiarazione e sempre che l'amministrazione non sia in grado di dimostrare che è nel frattempo intervenuto un irretrattabile atto di accettazione (anche tacita), in forza del citato principio di retroattività non solo la rinuncia non sarà assoggettabile ad imposta proporzionale, ma il legatario che abbia già corrisposto il tributo successorio avrà diritto al rimborso dell'imposta versata ai sensi dell'art. 42 lett. e) del D.lgs. 346/1990 ⁽²⁰⁾.

6. Resta da affrontare, in termini più generali, la questione, cui più sopra si è fatto rinvio, concernente la legittimità giuridica della riqualificazione della fattispecie

civilistica che l'amministrazione finanziaria ha effettuato attraverso la risoluzione in esame.

Non vi è dubbio, infatti, che al fine di poter tassare quale trasferimento una rinuncia (pur tardiva) al legato, è necessario riqualificare in termini di rinuncia traslativa quello che in realtà da un punto di vista civilistico altro non è che una (inefficace) rinuncia al legato.

Può dunque essere interessante verificare se tale operazione si collochi nel solco di quella giurisprudenza che, nell'ambito dell'imposizione indiretta ed in specie con riferimento all'imposta di registro, ha fatto leva sull'art. 20 del D.P.R. 131/1986 in tema di interpretazione degli atti soggetti a tassazione per sostenere che in materia fiscale possa prescindersi dalla forma utilizzata dalle parti per andare a verificare e, conseguentemente, tassare il risultato sostanziale che le stesse hanno inteso perseguire ⁽²¹⁾. Se infatti di ciò si trattasse, la tesi sostenuta nella risoluzione in esame verrebbe ad acquisire l'importante ed autorevole avallo di detta giurisprudenza.

Non sembra peraltro che ciò sia sostenibile. Invero, le pronunce sopra richiamate della Suprema Corte si riferiscono a fattispecie in cui le parti attraverso uno o più negozi (normalmente tra loro collegati) riescono a raggiungere il medesimo risultato che avrebbero potuto ottenere utilizzando uno strumento giuridico assoggettato ad una più pesante tassazione ⁽²²⁾.

Nulla di tutto ciò si verifica nel nostro caso, in quanto il legatario che rinunci al legato tardivamente (in quanto ha già effettuato la relativa accettazione) non raggiunge affatto lo scopo di ottenere il ritrasferimento del bene in capo all'erede in quanto, come più volte chiarito, l'atto posto in essere è, nel caso ipotizzato in cui sia pacifica la già intervenuta accettazione del legato, palesemente inefficace ⁽²³⁾.

Sembra pertanto potersi confermare, anche da questo punto di vista, che le obiezioni mosse dalla migliore dottrina tributaria alla risoluzione in esame e a quella speculare in tema di rinuncia all'eredità, risultano fondate e non contrastanti con i principi fissati dalla Suprema Corte nelle pronunce da ultimo richiamate; in definitiva, la riqualificazione della fattispecie operata dall'amministrazione risulta in questo caso di dubbio fondamento e legittimità.

Simone Ghinassi

-
- 1)** In *Riv.dir.trib.* 1996, III, 291, con nota critica di A. FEDELE, Rinuncia tardiva all'eredità ed imposte sui trasferimenti della ricchezza.
 - 2)** In tal senso, A. FEDELE, *op.loc.cit.*, e D. PODETTI, Imposta di registro. Rinuncia all'eredità da parte del chiamato nel possesso di beni ereditari dopo il decorso dei termini di cui all'art. 485 c.c., studio 476 bis/1996 C.N.N.
 - 3)** Così testualmente A. FEDELE, *op.cit.*, 293-294 cui aderisce V. MASTROIACOVO, Imposta di registro fissa per l'atto di rinuncia al legato, in *Corr.trib.* 2008, 3893.

- 4) Cfr. V. MASTROIACOVO, *op.cit.*, 3892
- 5) Finalità che, se non giustificano, rendono comprensibili certi sbandamenti dell'amministrazione finanziaria rispetto ai principi civilistici.
- 6) Su tali problematiche cfr. per tutti G. CAPOZZI, *Successioni e donazioni*, II, Milano, 2009, 1146 e F.P. LOPS, *Il legato*, in *Successioni e donazioni*, Padova, 1994, I, 1010 ed ivi ulteriori riferimenti dottrinali; in giurisprudenza cfr. Cass. Sez. II, 2 febbraio 1995 n. 1261, in *Notariato* 1995, 353.
- 7) Ciò, tra l'altro, si rende indispensabile quando, trattandosi di legato immobiliare, si intende dare pubblicità alla rinuncia tramite la trascrizione della stessa.
- 8) Ha accolto la tesi della retroattività della rinuncia Cass. Sez. III, 26 gennaio 1995 n. 954, in *Notariato* 1995, 562, e, specificamente in materia fiscale, Comm.Centr. sez. XIX, 15 maggio 1980 n. 2829, in *Boll.trib.* 1981, 553, secondo la quale in caso di rinuncia il legatario "non può essere ritenuto soggetto passivo del tributo successorio, in quanto la sua rinuncia ha effetto *ex tunc* ed è impeditiva dell'acquisto *ope legis*". Sempre in forza della retroattività della rinuncia la Commissione aveva ritenuto la stessa soggetta ad imposta fissa di registro e non proporzionale. Tra i civilisti cfr. F.P.LOPS, *op. cit.*, 1008-1009 ed ivi ampi richiami dottrinali.
- 9) Per la configurazione della rinuncia in chiave non già di ritrasferimento ma di *omissio acquirendi* cfr. A. FEDELE, *op.cit.*, 291 nota 1 e L. CASTALDI, *Rinuncia nel diritto tributario*, in *Dig.sez.comm.*, Torino, 1996, XII, 537; cfr. altresì R.A. RIZZI in nota alla pronuncia Cass. 954/1995 sopra citata.
- 10) Al riguardo è stato correttamente evidenziato che V. MASTROIACOVO, *op.cit.*, 3893 ed ivi nota 20, come, muovendosi in quest'ottica, proprio in base ai più recenti orientamenti dell'amministrazione finanziaria dovrebbe in linea di principio rendersi applicabile l'imposta (non di registro, ma) di donazione ai sensi dell'art. 1, 2° c., D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346; su tale problematica cfr., più in generale, S. BURELLI, *La rinuncia (a diritti reali) tra imposta sulle donazioni e imposta di registro*, in *Riv.dir.trib.* 2008, I, 279.
- 11) Tale è l'effetto del (pur non indispensabile ai sensi dell'art. 649 c.c.) atto di accettazione; cfr. per tutti G. CAPOZZI, *op.cit.*, II, 1138.
- 12) Fattispecie in realtà anomala in quanto il possesso dei beni compete all'erede (o chiamato) ovvero all'amministratore dell'eredità (esecutore testamentario o curatore dell'eredità giacente); probabilmente ipotesi in cui il possesso è ipotizzabile sono quelle del prelegato (nel quale il legatario è anche erede e pertanto, in ipotesi, possessore dei beni ereditari) e del legato *ex lege* del diritto di abitazione di cui all'art. 540, 2°c., c.c.
- 13) Né sembra qui prospettabile l'applicazione analogica, trattandosi di norma eccezionale.
- 14) Cfr. G. CAPOZZI, *op.cit.*, II, 1139, e, incidentalmente, V. MASTROIACOVO, *op.cit.*, 3892; in tal senso in giurisprudenza Cass. Sez. II, 27 maggio 1996 n. 4883, in *Banca dati Le leggi d'Italia*, Repertorio giurisprudenza.
- 15) Cfr. al riguardo G. CAPOZZI, *op.cit.*, I, 239-240 e G. SAPORITO, *L'accettazione dell'eredità*, in *Successioni e donazioni cit.*, I, 207 ss.
- 16) Su tale casistica cfr. ancora G.CAPOZZI, *op.cit.*, I, 242-243.
- 17) In tale ipotesi è anzi proprio il legislatore a tipizzare delle fattispecie contrattuali che importano accettazione.
- 18) In tal senso L. CASTALDI, *op.cit.*, 537 e D. STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova, 2000, 284.
- 19) Sulla discussa nozione di rinuncia traslativa cfr. tra i tributaristi D. STEVANATO, *op.cit.*, 249 ss. ed ivi ampi richiami alla dottrina civilistica; L. CASTALDI, *op.cit.*, 524. I predetti Autori fanno leva proprio sul disposto dell'art. 478 c.c. al fine di distinguere le ipotesi di rinuncia al legato assoggettate ad imposta di registro fissa o proporzionale; cfr. L.CASTALDI, *op.cit.*, 537 e D.STEVANATO, *op.cit.*, 284.
- 20) Per tali conclusioni sia consentito rinviare a S. GHINASSI, *Imposte di registro e di successione. Profili soggettivi ed implicazioni costituzionali*, Milano, 1996, 120 ss.
- 21) Cfr. in tal senso, con specifico riferimento all'ipotesi di collegamento negoziale, Cass. 23 novembre 2001 n. 14900, Cass. 25 febbraio 2002 n. 2713 e Cass. 7 luglio 2003 n. 10660 (tutte in *Banca dati fisconline* con nota di D. FARINA, *Il collegamento negoziale secondo la recente giurisprudenza tributaria*) e, da ultimo, Cass. Sez. trib., 4 maggio 2007 n. 10273 e 26 novembre 2007 n. 24552 (*ibidem*).

- 22)** Per un approccio critico, in termini generali, dell'orientamento della Cassazione cfr. G. PETRELLI, Imposta di registro. Elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti, studio C.N.N. 95/2003/T
- 23)** Osserva poi giustamente V. MASTROIACOVO, *op.cit.*, 3893-4, con specifico riferimento alla fattispecie presa in esame dalla risoluzione, ovvero sia rinuncia a legato avente ad oggetto la (nuda) proprietà di beni immobili, che, anche ad ammettere l'ammissibilità civilistica di una rinuncia abdicativa concernente il diritto di proprietà, da ciò deriverebbe la devoluzione del bene allo Stato ai sensi dell'art. 827 c.c. e quindi la tassazione in misura fissa ai sensi dell'art. 1, 6°c., tariffa parte prima, D.P.R. 131/1986 (ovvero ai sensi degli artt. 3 e 59 del D.lgs. 346/1990).