

Risposta n. 379

OGGETTO: Dichiarazione di successione e legati obbligatori disposti per testamento.
Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

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

QUESITO

L'avvocato istante, in qualità di esecutore testamentario del Sig. Tizio, rappresenta che le volontà del *de cuius* risultanti dal combinato disposto di tre testamenti, prevedono, tra l'altro:

- la designazione di un unico erede, al quale è destinato un terzo del patrimonio, anche mediante assegnazione di beni immobili di sua scelta;
- una serie di legati di somme di denaro rinvenienti dalla vendita di un immobile e di una quota societaria;
- un legato in denaro in favore di Caia, corrispondente alla somma che residua a conclusione dell'esecuzione di tutte le disposizioni testamentarie.

Il testatore ha designato due esecutori testamentari che hanno accettato la carica in data xx/xx/2018 ai sensi e per gli effetti dell'articolo 702 del codice civile.

Agli esecutori testamentari il *de cuius* ha attribuito un legato in denaro.

Il patrimonio relitto è composto da diversi immobili, una quota societaria, investimenti in titoli di stato e in quote di fondi comuni di investimento, depositi bancari e beni mobili.

D'intesa con l'erede, gli esecutori testamentari dovranno predisporre e presentare la dichiarazione di successione.

Con riferimento al predetto obbligo dichiarativo, l'istante formula i seguenti tre quesiti.

1. "Qualifica del dichiarante e termine di presentazione della dichiarazione"

L'istante chiede indicazioni per la compilazione della sezione "riservato a chi presenta il modello", presente nei dati generali della dichiarazione di successione, e del successivo quadro EA - Eredi, legatari e altri soggetti; ciò in quanto il software di compilazione della dichiarazione di successione produce un messaggio di errore se il modello è presentato dall'esecutore testamentario nell'esercizio del suo ufficio, inserendo quindi il codice carica 7 ("esecutore testamentario") e sia al contempo un legatario, il cui codice fiscale deve essere indicato nel quadro EA.

2. "Devoluzione di beni ereditari destinati ad essere liquidati"

Dalle disposizioni testamentarie risulta che ad eccezione degli immobili che saranno scelti dall'erede e di quello oggetto di un legato specifico, i restanti beni dovranno essere liquidati per distribuire ai legatari le somme di denaro ricavate dalla loro vendita.

A tale riguardo, l'istante pone un problema relativo all'individuazione dei soggetti passivi dell'imposta e dell'oggetto della tassazione. Se i cespiti da monetizzare fossero computati nell'attivo ai fini della liquidazione dell'imposta di successione, si potrebbe avere luogo una duplicazione: erede e legatari sono già assoggettati a imposta per effetto dell'inserimento nel quadro ER sulla base delle somme di denaro che essi sono destinati a ricevere.

3. "Disposizioni testamentarie di valore attualmente indeterminato"

"Poiché le somme da assegnare all'erede e ai legatari dipendono dal risultato della liquidazione dei beni ereditari, non si può fare altro che darne una indicazione provvisoria nella dichiarazione di successione, per la quale si chiede l'avallo dell'Agenzia.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al primo quesito, l'istante rappresenta che deve essere consentito all'esecutore testamentario di presentare la dichiarazione di successione anche se nel testamento figura come legatario, considerato che il comma 2 dell'articolo 702 del codice civile prevede espressamente che anche un legatario può ricoprire l'ufficio di esecutore testamentario.

Ritiene, inoltre, di escludere che gli esecutori possano essere considerati soggetti passivi dell'imposta ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 346 del 1990.

Al fine di escludere la liquidazione dell'imposta di successione nei loro confronti, propone di allegare nel quadro EG8 una memoria illustrativa in cui fornire precisazioni in merito alla sospensione della liquidazione del tributo nel quadro EI della dichiarazione.

Dopo la liquidazione dei beni potrà essere presentata una dichiarazione integrativa o sostitutiva ai sensi dell'art. 28, comma 6 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (TUS). In essa si terrà conto dell'effettivo valore di liquidazione dei cespiti, convertiti in denaro confluito su depositi bancari compresi nell'attivo nel quadro ER.

Dopo la liquidazione dei beni potrà essere presentata una dichiarazione integrativa o sostitutiva ai sensi dell'art. 28, comma 6, del d.lgs. n. 346 del 1990 (TUS). In essa si terrà conto dell'effettivo valore di liquidazione dei cespiti e potranno essere determinati con esattezza i valori della quota ereditaria e dei legati di cui sopra. Si propone di fornire precisazioni in merito nel quadro EI della dichiarazione,

allegando al quadro EG8 una memoria dedicata ad illustrare le ragioni di questa precisazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'apertura della successione i diritti e i rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo al *de cuius* al momento della sua morte, si trasferiscono ad altri soggetti (eredi e/o legatari), ad esclusione di quei diritti che si estinguono perché strettamente legati alla persona.

La devoluzione ereditaria può avvenire per disposizioni di legge o mediante testamento. Nel primo caso si parla di successione legittima (artt. 565 e seguenti del codice civile), nel secondo di successione testamentaria (artt. 587 e seguenti del codice civile).

Nella fattispecie in esame, il *de cuius* ha disposto del suo patrimonio mediante tre testamenti, affidando agli esecutori testamentari il compito di attuarli. Ad entrambi gli esecutori testamentari il testatore ha attribuito un legato a titolo particolare consistente in una somma di denaro.

Al riguardo, l'articolo 701 del codice civile prevede che "*anche un erede o un legatario può essere nominato esecutore testamentario*".

Ciò posto, ai sensi dell'articolo 28 del TUS sono obbligati a presentare la dichiarazione: i chiamati all'eredità, i legatari, i loro legali rappresentanti, i curatori dell'eredità, gli esecutori testamentari, nonché nei confronti di coloro che succedono per effetto della dichiarazione di morte presunta o che conseguono il possesso temporaneo dei beni dell'assente.

Il successivo articolo 29 dispone, al primo comma, che dalla dichiarazione di successione devono risultare, tra gli altri, i seguenti elementi: "*le generalità, la residenza e il codice fiscale dei chiamati all'eredità e dei legatari*" (lett. b) , "*la descrizione analitica dei beni e dei diritti compresi nell'attivo ereditario con*

l'indicazione dei rispettivi valori", "il valore globale netto dell'asse ereditario" (lett. m) e "gli estremi di pagamento delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo, delle tasse ipotecarie e dell'imposta sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili"(lett. n-bis).

Il secondo comma prevede che: *"Se il dichiarante è un legatario, dalla dichiarazione devono risultare solo gli elementi di cui al comma 1, lettere a) e b), nonché quelli di cui alle lettere c), i) e n) limitatamente all'oggetto del legato, alla lettera f) limitatamente alle donazioni a suo favore e alla lettera l) limitatamente al suo domicilio".*

In ragione dell'ufficio di esecutore testamentario, l'istante figura tra i soggetti obbligati sia a presentare la dichiarazione di successione entro il termine di dodici mesi decorrente dalla data in cui ha avuto notizia legale della sua nomina ai sensi dell'articolo 31, comma 2, lett. a) del TUS, che a indicare gli elementi richiesti dal primo comma dell'articolo 29 del stesso Testo Unico.

La dichiarazione di successione dovrà quindi essere presentata dall'istante indicando nel frontespizio della dichiarazione il codice carica "7": esecutore testamentario. A tal fine, sono in corso di implementazione gli interventi tecnici per la rimozione del controllo informatico segnalato nell'istanza.

Nelle more del predetto intervento informatico, l'istante potrà presentare presso l'ufficio, il Modello 4, ovvero il modello cartaceo della dichiarazione di successione.

Con riferimento al secondo e al terzo quesito, non si concorda con la soluzione dell'esecutore testamentario di sospendere la liquidazione dell'imposta di successione in relazione ai cespiti dalla cui vendita si ricavano le somme di denaro da distribuire ai legatari secondo le volontà testamentarie del *de cuius*.

In via preliminare, si osserva che per quanto riguarda il pagamento dell'imposta di successione, l'articolo 36, comma 3 del TUS dispone che *"Fino a quando l'eredità non sia stata accettata, o non sia stata accettata da tutti i chiamati, i chiamati all'eredità, o quelli che non hanno ancora accettato, e gli altri soggetti obbligati alla*

dichiarazione della successione, esclusi i legatari, rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti".

Pertanto, poiché l'esecutore testamentario è tra i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione di successione ed è possessore dei beni dell'eredità, è tenuto al pagamento dell'imposta di successione.

Le disposizioni testamentarie in esame configurano, infatti, dei legati obbligatori di somme di denaro che produrranno i loro effetti in capo ai legatari solo successivamente all'alienazione degli immobili cui è tenuto l'esecutore testamentario. Infatti, quando all'esito del compimento della vendita il diritto di credito dei legatari avrà acquisito il carattere della esigibilità e della liquidità, l'esecutore testamentario o i legatari dovranno presentare una dichiarazione integrativa, indicando il ricavato della vendita *pro-quota*, e la relativa imposta di successione sarà riliquidata ai sensi dell'articolo 28, comma 6, del TUS.

Inoltre, ai sensi dell'art. 5, comma 1, del d.lgs. 31 ottobre del 1990 n. 347, gli uffici, nel redigere il certificato di successione del quale devono richiedere la trascrizione devono includere tutti i beni immobili inseriti nella dichiarazione di successione. Il comma 2 del medesimo art. 5 chiarisce che "*la trascrizione del certificato di successione è richiesta ai soli effetti stabiliti dal presente testo unico e non costituisce trascrizione degli acquisti a causa di morte degli immobili e dei diritti reali immobiliari compresi nella successione*".

Con la riportata disposizione normativa, il legislatore ha inteso precisare che la trascrizione deve essere comunque effettuata a seguito della presentazione della dichiarazione di successione ed esplica effetti esclusivamente fiscali.

Pertanto, nel caso in esame, la trascrizione deve essere effettuata nei confronti degli esecutori testamentari, quali possessori dei beni immobili *ex art. 703 del c.c.*

Alla luce di quanto delineato, l'imposta di successione sarà liquidata ai sensi del combinato disposto degli artt. 8 e 43 del TUS, ovvero secondo le 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.

Nel quadro EA della dichiarazione di successione dovranno essere indicati l'erede e tutti i legatari, compresi quelli nei cui confronti il *de cuius* ha attribuito i predetti legati obbligatori, in quanto i relativi diritti di credito, derivanti dall'attribuzione di tali legati, trovano corrispondenza nel quadro *ER - Rendite, crediti e altri beni*, con il codice "*GD - cosa genericamente determinata art. 653 del c.c.*", e nella sottostante sezione "*Devoluzione*", nella quale dovranno essere riportati i dati identificativi dei soggetti aventi diritto.

Nei successivi quadri dell'attivo ereditario dovranno essere indicati tutti i beni e i diritti che formano oggetto della successione, avendo cura di inserire nella sezione "*Devoluzione*", in corrispondenza dei cespiti che dovranno essere venduti in esecuzione dei legati obbligatori disposti dal testatore, i dati identificativi degli esecutori testamentari.

Infine, si precisa che nel quadro *ED - Passività e altri oneri*, conformemente alle istruzioni di compilazione della dichiarazione di successione, potranno essere indicati, oltre ai debiti e alle passività del defunto esistenti alla data di apertura della successione, i legati immediatamente devolvibili, che gravano sulla quota ereditaria, ad esclusione dei legati (obbligatori) di cosa genericamente determinata, indicati con il codice "GD" nel quadro ER.

Successivamente, dopo la liquidazione dei beni ereditari e contestualmente alla distribuzione delle somme di denaro come da disposizioni testamentarie, dovrà essere presentata la dichiarazione integrativa/sostitutiva di successione per il ricalcolo dell'imposta effettivamente dovuta dai rispettivi beneficiari.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)