



Divisione Contribuenti

Roma, 6 luglio 2023

OGGETTO: *Imposta sulle successioni e donazioni - Articolo 8, comma 3, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 - Trattamento fiscale del legato di genere*

INDICE

Premessa	3
1. Tipologie di legato.....	3
2. Orientamenti della giurisprudenza di legittimità civilistica sulla differenza tra legato di genere e legato di specie	5
3. Quadro normativo fiscale	6
4. Recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità tributaria	8
5. Assimilazione sul piano fiscale del legato di genere a quello di specie.....	9
6. Contenzioso pendente.....	11

Premessa

Con la presente circolare si illustra, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, il trattamento fiscale del legato di genere, vale a dire il legato obbligatorio avente ad oggetto la prestazione di cose designate secondo l'appartenenza ad un genere, che attribuisce al legatario (onorato) un diritto di credito nei confronti di un erede o di un altro legatario (onerato), il quale deve adempiere prestando beni corrispondenti per qualità e quantità alle indicazioni del testatore.

L'ipotesi più frequente riguarda legati aventi ad oggetto una somma di denaro (c.d. legati pecuniari), disposti dal testatore a carico di uno o più eredi.

In via preliminare, si osserva che il legato costituisce una disposizione *mortis causa*, a titolo particolare, attributiva di specifici diritti patrimoniali¹.

Il legato è in genere attribuito per testamento e si acquista automaticamente al momento dell'apertura della successione ereditaria senza bisogno di accettazione, salva la facoltà di rinunciarvi².

1. Tipologie di legato

La disciplina civilistica del legato è contenuta negli articoli da 649 a 673 c.c., i quali distinguono, in particolare, tra:

- legato di specie *ex* articolo 649 c.c., che ha per oggetto la proprietà di una cosa determinata o altro diritto appartenente al testatore³.

In tal caso, la proprietà o il diritto si trasmette dal testatore al legatario al

¹ Ai sensi dell'articolo 588, primo comma, c.c. «*Le disposizioni testamentarie, qualunque sia l'espressione o la denominazione usata dal testatore, sono a titolo universale e attribuiscono la qualità di erede, se comprendono l'universalità o una quota dei beni del testatore. Le altre disposizioni sono a titolo particolare e attribuiscono la qualità di legatario*»; inoltre, ai sensi dell'articolo 662 c.c. «*Il testatore può porre la prestazione del legato a carico degli eredi ovvero a carico di uno o più legatari. Quando il testatore non ha disposto, alla prestazione sono tenuti gli eredi.*

Su ciascuno dei diversi onerati il legato grava in proporzione della rispettiva quota ereditaria o del legato, se il testatore non ha diversamente disposto.

² L'articolo 649, primo comma, c.c. prevede che «*Il legato si acquista senza bisogno di accettazione, salva la facoltà di rinunciare (...)*».

³ L'articolo 649 prevede, al secondo comma, che «*Quando oggetto del legato è la proprietà di una cosa determinata o altro diritto appartenente al testatore, la proprietà o il diritto si trasmette dal testatore al legatario al momento della morte del testatore*» e, al terzo comma, che «*Il legatario però deve domandare all'onerato il possesso della cosa legata, anche quando ne è stato espressamente dispensato dal testatore*».

momento della morte del testatore; inoltre, il legatario deve domandare all'onerato il possesso della cosa legata; si tratta di un legato c.d. traslativo, in quanto la proprietà passa immediatamente in capo al legatario al momento della morte del testatore, che coincide con l'apertura della successione⁴;

- legato di genere (o di cosa genericamente determinata) *ex* articolo 653 c.c., che ha per oggetto una cosa determinata solo nel genere⁵.

In questo caso, l'onerato è tenuto ad una prestazione a favore del legatario, che, invece, acquista un diritto di credito nei confronti dell'onerato; si tratta di un legato c.d. obbligatorio, configurando rispettivamente un debito a carico dell'erede e un credito a favore del legatario⁶.

Il legato di genere va tenuto distinto, in particolare, dai seguenti legati:

- legato di cosa non esistente nell'asse di cui all'articolo 654 c.c., secondo cui *«Quando il testatore ha lasciato una sua cosa particolare, o una cosa determinata soltanto nel genere da prendersi dal suo patrimonio, il legato non ha effetto se la cosa non si trova nel patrimonio del testatore al tempo della sua morte.*

Se la cosa si trova nel patrimonio del testatore al tempo della sua morte, ma non nella quantità determinata, il legato ha effetto per la quantità che vi si trova»;

- legato di cosa da prendersi da certo luogo di cui all'articolo 655 c.c., il

⁴ Al riguardo, cfr. Cass. civ., 24 novembre 1980, n. 6229, ove viene chiarito che, nel legato concernente un bene determinato, l'acquisto del diritto è immediato, sicché il passaggio della proprietà avviene nel momento dell'apertura della successione.

⁵ L'articolo 653 c.c. prevede che *«È valido il legato di cosa determinata solo nel genere, anche se nessuna del genere ve n'era nel patrimonio del testatore al tempo del testamento e nessuna se ne trova al tempo della morte».*

⁶ L'articolo 664 (rubricato *«Adempimento del legato di genere»*) c.c. prevede, altresì, che *«Nel legato di cosa determinata soltanto nel genere, la scelta, quando dal testatore non è affidata al legatario o a un terzo, spetta all'onerato. Questi è obbligato a dare cose di qualità non inferiore alla media; ma se nel patrimonio ereditario vi è una sola delle cose appartenenti al genere indicato, l'onerato non ha facoltà né può essere obbligato a prestarne un'altra, salvo espressa disposizione contraria del testatore.*

Se la scelta è lasciata dal testatore al legatario o a un terzo, questi devono scegliere una cosa di media qualità; ma se cose del genere indicato si trovano nell'eredità, il legatario può scegliere la migliore.

Se il terzo non può o non vuole fare la scelta, questa è fatta a norma del terzo comma dell'articolo 631».

quale prevede che *«Il legato di cose da prendersi da certo luogo ha effetto soltanto se le cose vi si trovano, e per la parte che vi si trova; ha tuttavia effetto per l'intero quando, alla morte del testatore, le cose non vi si trovano, in tutto o in parte, perché erano state rimosse temporaneamente dal luogo in cui di solito erano custodite».*

2. Orientamenti della giurisprudenza di legittimità civilistica sulla differenza tra legato di genere e legato di specie

Con sentenza 22 giugno 1995, n. 7082, la sezione II della Corte di Cassazione ha chiarito che *«Il legato di cose generiche - avente ad oggetto non un bene o un diritto specificamente determinati ma una cosa presa in considerazione per la sua appartenenza ad un genus ed individuabile successivamente - rileva (ai sensi, rectius) dell'art. 653 c.c..*

L'art. 654 c.c. invece si riferisce ad un legato di cosa particolare, lasciata come tale, qualora al tempo della morte essa non si trovi nel patrimonio.

Ciò posto, va ricordato che è un vero legato di genere ogni legato pecuniario. Queste considerazioni - e la contrapposizione tra l'indicazione di un genere nel 653 c.c. e di una cosa particolare nel 654 c.c. - inducono a ritenere che nella specie sia applicabile l'art. 653 c.c.. convalida (Convalida, rectius) questa conclusione la giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale "il legato di una certa quantità di cose determinate solo nel genere è valido tanto se delle cose legate ve ne siano nel patrimonio ereditario al tempo dell'apertura della successione, quanto se non ve ne siano, a meno che non risulti chiaramente che il testatore intese riferirsi a quelle esistenti nel suo patrimonio al momento della sua (sua, rectius) morte" (sent. 3 maggio 1969, n. 1483)».

Tale orientamento è stato successivamente ribadito dalla sezione VI-2 della Cassazione con ordinanza 9 giugno 2017, n. 14482.

Con ordinanza 23 luglio 2020, n. 15661, la sezione VI-2 della Cassazione ha, altresì, chiarito che la disposizione testamentaria con cui il testatore abbia lasciato ad un legatario le somme risultanti a credito su un conto corrente bancario

al momento della sua morte è un “*legato di specie*”; per converso, il legato pecuniario, senza indicazione di un conto specifico, va qualificato come “*legato di genere*” con conseguente applicazione del citato articolo 653 c.c..

Più precisamente, la Cassazione ha evidenziato che «*la disposizione testamentaria con cui il testatore abbia lasciato ad un legatario le somme risultanti a credito su un conto corrente bancario al momento della sua morte, non ha natura di legato di genere, ma di legato di specie in relazione alla percezione di quei determinati importi, essendo evidente l'intenzione del de cuius di attribuire non già un qualche ammontare di numerario, quanto il diritto di esigere il capitale e gli interessi presenti in conto in un certo momento (Cass. n. 14358/2013)*»⁷.

3. Quadro normativo fiscale

L'articolo 8 (rubricato «*Base imponibile*») del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (TUS), approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, prevede, al comma 1, 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 deducibili⁸ e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3⁹*» e, al comma 3, che «*Il valore*

⁷ Cfr., al riguardo, Cass., sez. II, 6 giugno 2013, n. 14358, ove viene ribadito che «*deve ribadirsi la natura di legato di specie del diritto che alla percezione di quegli importi nasceva dalle disposizioni testamentarie: invero, per quello che concerneva le somme derivanti dalla liquidazione del patrimonio mobiliare del testatore, la disposizione del legato, facendo riferimento alle somme che si sarebbero ricavate dalla vendita dei beni mobili presenti, alla data dell'apertura della successione, nell'abitazione del testatore, rendeva evidente l'intenzione di costui di considerare il denaro come espressione della monetizzazione degli stessi e quindi non costituiva se non il mezzo per attribuirlo al beneficiario; del pari la indicazione delle somme presenti ad un certo momento nel conto corrente - come tali producenti interessi secondo le convenzioni bancarie - puntualizzava la volontà del testatore di attribuire non già un ammontare di numerario qualunque, bensì il diritto ad esigere il capitale ed i frutti civili dello stesso, che, all'apertura della successione, fossero stati presenti nel conto*».

⁸ Ex articolo 20 del TUS.

⁹ L'articolo 46, comma 3, del TUS (rubricato «*Presunzione di legato*») prevede che «*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*».

dell'eredità o delle quote ereditarie è determinato al netto dei legati e degli altri oneri che le gravano (...)»¹⁰.

Inoltre, l'articolo 36 (rubricato «*Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta*») del TUS prevede, al comma 1, che «*Gli eredi sono obbligati solidalmente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari*» e, al comma 5, che «*I legatari sono obbligati al pagamento dell'imposta relativa ai rispettivi legati*».

In conformità a quanto precisato dalle istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione di successione e domanda di volture catastali¹¹, che tengono conto, allo stato, della distinzione civilistica, sopra descritta, tra legato di genere e legato di specie, il legato di genere - in quanto debito dell'erede che, dunque, non grava sul valore dell'eredità o delle quote ereditarie - non viene decurtato, a differenza del legato di specie, dal valore delle stesse.

¹⁰ Sui rapporti tra i commi 1 e 3 dell'articolo 8 del TUS, si segnala che, con ordinanza 17 giugno 2022, n. 19561, la sezione V della Cassazione – seppure nell'ambito di una controversia concernente l'impugnazione di un avviso di liquidazione con cui è stata richiesta l'imposta di donazione applicata a un "patto di famiglia" - ha chiarito che «*l'onere a carico dell'erede o del legatario, e a favore di destinatari determinati, è considerato (ai fini fiscali) come un legato e pertanto deve essere detratto dal valore dell'attribuzione cui accede, in applicazione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 8, comma 3, (e non del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 art. 8, comma 1).*

Pur essendo l'onere gravante sull'erede o sul legatario, dunque, ai fini fiscali, esso è equiparato al legato e cioè ad un'attribuzione a titolo particolare del de cuius in favore del beneficiario (...)

Pertanto (...) nel quadro complessivo della disciplina dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, gli oneri posti a carico del beneficiario dell'attribuzione e a favore di altri soggetti individualmente determinati, ai fini fiscali, rilevano come attribuzioni provenienti, rispettivamente, dal de cuius (...). E ciò avviene anche se è indiscusso che l'adempimento dell'onere spetta all'erede (o al legatario) (...) con beni provenienti dal suo personale patrimonio. In questo modo, viene applicata l'imposta tenendo a riferimento l'effettivo passaggio della ricchezza che, nei confronti dell'erede (o legatario) e del donatario, è ridimensionato, a causa dell'adempimento dell'onere, nella stessa misura in cui determina un arricchimento in favore del terzo beneficiario.

Tale operazione è possibile, ovviamente, soltanto quando l'onere è posto a vantaggio di soggetti determinati ed è per questo che, nei casi in cui ciò non accade, non si applica (...) il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 46 (art. 8, rectius), comma 3, in materia di successioni, (...) In questi casi, l'onere viene solo sottratto dal valore della disposizione testamentaria (D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 8, comma 1) (...) senza poter essere conteggiato in favore di un destinatario non determinato»; in senso conforme, cfr. anche Cass., sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29506.

¹¹ Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 28 dicembre 2017, prot. n. 305134, è stato approvato il modello di dichiarazione di successione e domanda di volture catastali, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica; cfr. anche provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 21 ottobre 2019, prot. n. 728796, concernente l'aggiornamento del modello di dichiarazione di successione e domanda di volture catastali, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica.

4. Recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità tributaria

Con ordinanza 3 novembre 2020, n. 24421, la sezione V della Cassazione, nel richiamare la sentenza 11 aprile 2011, n. 8195, ha chiarito che, a fini fiscali, il legato di genere - ancorché distinto dalle passività deducibili – deve essere escluso dal valore dell'eredità o delle quote ereditarie, al pari delle altre tipologie di legato.

In particolare, secondo la Cassazione, *«come si evince dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 8, comma 3, il legato, in consonanza con le proprie caratteristiche strutturali, rileva di per sé, nel senso che, per gli eredi, la base imponibile dell'imposta di successione è costituita dal valore netto dell'asse. Il valore ereditario (ivi compreso il valore della quota) è quindi determinato al netto dei legati. A tale regola non si sottrae, ha precisato la Corte, anche il legato di quantità (o di genere), che, a differenza del legato di specie, possiede effetti obbligatori, nel senso che non è immediatamente traslativo di un diritto ereditario, sebbene conferisca, in capo al legatario, un diritto di credito nei confronti dell'onerato, sicché anche il legato pecuniario, a fini fiscali, deve essere escluso dal valore dell'asse, ma va distinto dalle passività deducibili, atteso che in questa categoria sono compresi i debiti del defunto, esistenti alla data di apertura della successione, e le spese mediche e funerarie, ai sensi del D.Lgs. n. 346 del 1990, artt. 20 e ss. (così Cass., Sez. 5, n. 8195 dell'11/04/2011).*

A nulla rileva pertanto il riferimento (...) al disposto del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 9, relativo alla determinazione dell'attivo ereditario, secondo il quale "L'attivo ereditario è costituito da tutti i beni e i diritti che formano oggetto della successione, ad esclusione di quelli non soggetti all'imposta a norma degli artt. 2, 3, 12 e 13...".

Quest'ultima norma è infatti volta a determinare l'attivo ereditario suscettibile di valutazione ai fini fiscali, che, come sopra evidenziato, a monte, esclude i beni oggetto di legato».

Successivamente, con ordinanza 21 giugno 2022, n. 19906, la sezione V della Cassazione, in linea con la citata pronuncia n. 15661 del 2020, ha ribadito

che, ai fini dell'imposta di successione, il legato di genere va distinto dalle "passività" dell'asse ereditario.

Più precisamente, la Cassazione ha ritenuto che «*la dichiarazione di successione deve riportare l'indicazione dei legatari nel quadro "EA", in quanto i relativi diritti di credito, derivanti dall'attribuzione di tali legati, trovano corrispondenza nel quadro "ER - Rendite, crediti altri beni", con il codice "GD - cosa genericamente determinata ai sensi dell'art. 653 del c.c.". Nel caso di legato di cosa genericamente determinata il relativo importo non deve essere indicato tra le passività (quadro "ED"), in quanto, ancorché legato, esso non rappresenta un peso che grava sull'asse ereditario, ma un debito degli eredi; di conseguenza l'importo del legato non viene riportato nel quadro di riepilogo dell'asse ereditario (quadro "EE"), mentre viene considerato in sede di liquidazione dell'imposta di successione in relazione al beneficiario dello stesso (...) Ciò sul presupposto che il legato pecuniario è un legato di una certa quantità di cose determinate solo nel genere, che è valido tanto se delle cose legate ve ne siano nel patrimonio ereditario al tempo dell'apertura della successione quanto se non ve ne siano, a meno che non risulti chiaramente che il testatore intese riferirsi a quelle esistenti nel suo patrimonio al momento della morte (Cass., Sez. 2^a, 3 maggio 1969, n. 1483; Cass., Sez. 2^a, 22 giugno 1995, n. 7082; Cass., Sez. 6^a-2, 9 giugno 2017, n. 14482)».*

5. Assimilazione sul piano fiscale del legato di genere a quello di specie

Sul piano civilistico, in caso di disposizione *mortis causa* avente ad oggetto un legato di genere di cui risulta onerato un erede:

- quest'ultimo, a seguito dell'accettazione dell'eredità, è tenuto ad una prestazione a favore del legatario; inoltre, a seguito dell'adempimento del legato, subisce un decremento patrimoniale corrispondente al legato stesso;
- il legatario, invece, acquista un diritto di credito nei confronti dell'erede onerato.

Sul piano fiscale, in considerazione della distinzione civilistica tra legato di genere e legato di specie, il legato di genere - in quanto debito dell'erede - non viene allo stato decurtato, a differenza del legato di specie, dal valore dell'eredità o delle quote ereditarie.

La rilevanza, anche ai fini fiscali, della distinzione civilistica tra legato di genere e legato di specie pone, tuttavia, le seguenti riflessioni.

In primo luogo, va rilevato che il legato di genere è tassato non solo in capo all'erede (non essendo considerato deducibile dal valore dell'eredità o delle quote ereditarie), ma anche in capo al legatario ai sensi del citato articolo 36, comma 5, del TUS¹².

In secondo luogo, va evidenziato che la tassazione in capo all'erede di una ricchezza (corrispondente al valore del legato) destinata a essere devoluta, a titolo particolare, al legatario non appare in linea con i generali principi di "giusta imposizione" che informano l'ordinamento tributario.

Inoltre, va sottolineato che, ai sensi dell'articolo 36, comma 1, del TUS, l'erede è solidalmente responsabile per il pagamento dell'imposta di successione nell'ammontare complessivamente dovuto non solo dagli eredi, ma anche dai legatari; conseguentemente, gli stessi rispondono solidalmente anche per quanto dovuto dai legatari, a titolo di imposta di successione, sul legato di genere.

Al riguardo, considerato che le modalità di tassazione del legato di genere nei termini sopra richiamati possono risultare in violazione del principio di "giusta imposizione" e tenuto conto del fatto che l'articolo 8, comma 3, del TUS dispone espressamente che il valore dell'eredità o delle quote ereditarie è determinato «al

¹² Ad eccezione dei casi di esenzione normativamente previsti; l'articolo 3 (rubricato «*Trasferimenti non soggetti all'imposta*») del TUS prevede, infatti, che «*1. Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461.*

2. I trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma (...).».

netto dei legati», si ritiene coerente determinare l'eredità o le quote ereditarie al netto dei legati, indipendentemente dalla tipologia degli stessi.

In tal senso si leggano anche i chiarimenti espressi dalla Cassazione con la citata ordinanza n. 24421 del 2020.

Più precisamente, ferma restando la distinzione civilistica fra legato di genere e legato di specie, in sede di liquidazione dell'imposta di successione, il valore del legato di genere, al pari di quello di specie, va dedotto dal valore dell'eredità o delle quote ereditarie.

6. Contenzioso pendente

Alla luce di quanto sopra esposto, si invitano le strutture territoriali a riesaminare le eventuali controversie pendenti concernenti la materia in esame e, ove l'attività di liquidazione dell'ufficio sia stata effettuata secondo criteri non conformi, ad abbandonare, con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio, la pretesa tributaria, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Nel chiedere che venga dichiarata la cessazione della materia del contendere, occorre prendere motivatamente posizione anche sulle spese di giudizio, fornendo al giudice elementi che possano giustificare la compensazione, qualora non sia stata acquisita la rinuncia del contribuente alla rifusione delle spese di lite.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)