

19906.22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Oronzo De Masi	Presidente
Dott. Liberato Paolitto	Consigliere
Dott.ssa Milena Balsamo	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore
Dott.ssa Antonella Dell'Orfano	Consigliere

ha pronunciato la seguente

Oggetto

IMPOSTA DI
SUCCESSIONE
LEGATI DI GENERE

Ud. 24/5/2021 CC

R.G.N. 38540/2019

Rep.

19906

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 38540/2019 R.G., proposto

DA

(omissis), (omissis) e (omissis), rappresentati e difesi dall'Avv. (omissis), con studio in (omissis), e dall'Avv. (omissis), con studio in (omissis), ove elettivamente domiciliati, giusta procura in calce al ricorso introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTI

CONTRO

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria il 10 maggio 2019 n. 588/06/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 24 maggio 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

(omissis), (omissis) e (omissis) hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria il 10 maggio 2019 n. 588/06/2019, che, in controversia su avviso di liquidazione dell'imposta di successione in dipendenza dei legati disposti in loro favore – di cui € 15.200,00 per il primo, € 50.000,00 per la seconda ed € 50.000,00 per la terza - dal defunto (omissis) (omissis), deceduto a (omissis) il (omissis), in forza di testamento pubblico redatto dal Notaio (omissis) da (omissis) il 22 gennaio 2008, rep. atti di ultima volontà n. 112, e passato al repertorio degli atti tra vivi con verbale redatto dal medesimo Notaio il 10 giugno 2011, rep. atti tra vivi n. 60079, ha rigettato – dopo la relativa riunione per connessione - gli appelli proposti dai medesima nei confronti dell'Agencia delle Entrate avverso le sentenze depositate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Imperia il 2 novembre 2015 nn. 116/01/2015, 117/01/2015 e 118/01/2015, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato le decisioni di prime cure, sul presupposto che i legati di genere fossero soggetti a tassazione e che l'inserimento nell'attivo ereditario e nel passivo ereditario di voci contrapposte (rispettivamente, a titolo di "denaro, gioielli, mobilia" ed a titolo di "passività") del corrispondente ammontare di € 242.200,00 non aveva comportato alcun incremento dell'asse ereditario ai fini della tassazione. Il ricorso è affidato a due motivi. L'Agencia delle Entrate si è costituita con controricorso,

eccependo la tardività del ricorso per cassazione. I ricorrenti hanno depositato memoria ex art. 380-*bis* cod. proc. civ., deducendo la tempestività del ricorso per cassazione.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 8, 9, 20 e 29 del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, 115 comma 2, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'inserimento nell'attivo ereditario e nel passivo ereditario di voci contrapposte (rispettivamente, a titolo di "*denaro, gioielli, mobilia*" e di "*passività*") per il corrispondente ammontare di € 242.200,00 non aveva comportato alcun incremento dell'asse ereditario ai fini della tassazione.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 12 e 43 del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, 653, 654 e 1362 cod. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che i legati di genere fossero autonomamente rilevanti ai fini della tassazione, dovendo essere imputati alla massa ereditaria.

RITENUTO CHE:

1. Preliminarmente, si deve disattendere l'eccezione di tardività del ricorso per cassazione, che è stato notificato l'11 dicembre 2019, in perfetta coincidenza con la scadenza del termine lungo (semestrale) di impugnazione (oltre al computo aggiuntivo della sospensione feriale di trentuno giorni, nel periodo compreso dall'1 agosto 2019 al 31 agosto 2019) a decorrere dalla pubblicazione della sentenza impugnata il 10 maggio 2019.



1.1 Per il resto, entrambi i motivi – la cui stretta ed intima connessione suggerisce l'esame congiunto – sono infondati.

1.2 Va premesso che, in base al tenore letterale delle disposizioni testamentarie (il cui testo è stato integralmente riportato in ricorso in ossequio al canone dell'autosufficienza), (omissis), (omissis) e (omissis) sono stati beneficiati da legati di genere (art. 653 cod. civ.) aventi ad oggetto somme di danaro, rispettivamente, il primo, per l'ammontare di € 15.200,00, la seconda, per l'ammontare di € 50.000,00 e, la terza, per l'ammontare di € 50.000,00, senza alcun riferimento alla fonte da cui tali importi avrebbero dovuto essere attinti.

Ai fini civilistici, secondo la più recente giurisprudenza di legittimità, 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 di somme di denaro, senza indicazione di un conto specifico, va qualificato legato di genere con conseguente applicazione dell'art. 653 cod. civ.. Ed infatti, solo nel primo caso è evidente l'intenzione del *de cuius* di attribuire non un generico ammontare numerario, ma piuttosto il diritto ad esigere il capitale e gli interessi presenti su un conto corrente bancario in un determinato momento (in termini: Cass., Sez. 6⁻², 23 luglio 2020, n. 15661).

1.3 Ciò posto, 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 (risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 577 del 3 settembre 2021). 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[^], 3 maggio 1969, n. 1483; Cass., Sez. 2[^], 22 giugno 1995, n. 7082; Cass., Sez. 6^{^-2}, 9 giugno 2017, n. 14482).

Per cui, l'imposta di successione deve essere 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 dei 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, quindi, essere indicati tutti i legatari, 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» (risposta dell' Agenzia delle Entrate all'interpello n. 577 del 3 settembre 2021).

1.4 L'assunto dei ricorrenti, secondo cui i legati in questione dovrebbero essere esenti da imposta di successione, in relazione alla provenienza della provvista utilizzata per il pagamento, vale a dire dalla conversione in danaro di *"titoli del debito pubblico"* compresi nell'asse ereditario ed esenti da imposta di successione ex art. 12, lett. h, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346, è privo di fondamento.

Difatti, il regime speciale dei titoli del debito pubblico ai fini della tassazione non può estendersi, per la sua eccezionalità, al danaro ricavato dalla loro riscossione e reimpiegato nel pagamento dei legati di genere, che sono, quindi, soggetti ad imposta di successione per l'importo disposto dal testatore.

1.5 Nella specie, il giudice di appello si è sostanzialmente attenuto al principio enunciato, ancorché l'amministrazione finanziaria abbia proceduto alla fittizia creazione di un credito e di un debito di corrispondente ammontare – con valenza *"neutra"* sulla consistenza dell'attivo ereditario – per la liquidazione dell'imposta di successione, avendo ritenuto che: *«In definitiva, del tutto legittimamente l'Agenzia delle Entrate ha liquidato l'imposta principale di successione non escludendo dalla tassazione i legatari, stante che oggetto dei legati non sia un bene specifico presente nel patrimonio del de cuius, bensì una somma di denaro, a nulla rilevando che la stessa sia stata elargita in contanti».*



2. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi l'infondatezza dei motivi dedotti, il ricorso deve essere rigettato.

3. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

4. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna i ricorrenti, in solido tra loro, alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura complessiva di € 2.300,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito; dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale del 24 maggio 2022.

IL PRESIDENTE

Dott. Oronzo De Masi

