

**Giuseppe Tinelli**

## **Profili tributari delle riforme successorie**

SOMMARIO: 1. Premessa. 2. L'evoluzione storica dell'imposta sulle successioni e donazioni in Italia. 3. Riflessi fiscali delle proposte di riforma alla disciplina successoria. 4. Imposta sulle successioni e principi costituzionali. Spunti per una riforma.

### **1. Premessa.**

Il tema dei rapporti tra diritto civile e diritto tributario è da sempre all'attenzione del giurista, in quanto si pone in stretta correlazione con scelte di campo nella visione del dovere costituzionale di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.)<sup>1</sup>. In una lettura di stampo pubblicistico, la norma costituzionale si porrebbe quale riconoscimento della prevalenza del fattore economico su quello giuridico, dovendosi impostare il sistema impositivo su norme che possano prescindere dalla forma giuridica della capacità economica e, come tali derogare se non autoqualificare le modalità di circolazione della ricchezza. In una opposta lettura, fondata sulla dipendenza della disciplina tributaria dalla regolamentazione civilistica, invece, l'imposizione può commisurarsi soltanto su manifestazioni economiche suscettibili di essere ricondotte alle tradizionali forme giuridiche, dovendosi garantire, in tal modo, il principio di legalità che costituisce il cardine primario dell'introduzione di prestazioni patrimoniali imposte (Art. 23, Cost.). In quest'ultima visione, la dottrina, peraltro, apre alla possibilità di concessioni alla tutela dell'interesse fiscale, specie nella disciplina dell'attuazione, in modo da riequilibrare la posizione di inferiorità conoscitiva del creditore del tributo nei confronti del fatto a rilevanza tributaria.

Nella disciplina dell'imposizione sulle successioni tale dibattito è da tempo più acceso rispetto agli altri settori impositivi, in quanto tradizionalmente la disciplina dell'imposta sulle successioni poggia le sue basi su istituti civilistici, richiamandoli espressamente e proponendo una sorta di rinvio recettizio alla ordinaria formalizzazione giuridica della circolazione della ricchezza per via successoria, pur dettando regole speciali, come tali destinate a prevalere, nei limiti dell'applicazione della norma tributaria, sulla potenzialmente contrastante regolamentazione civilistica.

Da ciò l'importanza per lo studioso del diritto tributario della precisa conoscenza degli istituti civilistici, anche per misurare i margini di intervento surrogatorio della norma tributaria necessari per garantire l'effettività del prelievo e la sua corrispondenza,

---

<sup>1</sup> Per una rassegna evolutiva delle diverse posizioni teoriche, nell'ambito della disciplina dell'imposta di registro, v. da ultimo G. GIRELLI, *Forma giuridica e sostanza economica nel sistema dell'imposta di registro*, Padova, 2017, 4 ss.

anche sostanziale, al principio della capacità contributiva. E tale esigenza si coglie, come nel momento attuale, in presenza di programmati, significativi, interventi sulla disciplina civilistica delle successioni.

In data 19 marzo 2019, è stato, infatti, presentato al Parlamento il disegno di legge n. 1151, avente ad oggetto “*Delega al Governo per la revisione del codice civile*”, il cui art. 1, lettere c) e d), prevede un’ampia revisione delle attuali disposizioni civilistiche in materia di diritto delle successioni e dei *trust*.

Più nel dettaglio, una prima importante modifica andrebbe ad incidere sulle regole attualmente previste in materia di successione necessaria. In base alla normativa attuale, infatti, il legittimario ha diritto di ricevere una determinata quota del patrimonio del *de cuius*, che tiene conto altresì del valore delle liberalità disposte in vita. Sulla scorta delle nuove regole (art.1, lett. c), del Disegno di legge n. 1151/2019), ai legittimari spetterebbe, invece, una quota riferibile al solo patrimonio esistente alla data di apertura della successione. Si tratterebbe, con ogni evidenza, di una modifica assai innovativa perché di fatto consentirebbe un’estrema libertà di allocare in vita il patrimonio personale, comprimendo in maniera significativa i diritti dei legittimari, sino potenzialmente ad azzerarli.

Si prevede, inoltre, di delegare il Governo ad introdurre misure che consentano la stipulazione di patti sulle successioni future, intesi alla devoluzione dei beni del patrimonio ereditario ovvero a permettere la rinuncia irrevocabile alla successione, in generale o rispetto a particolari beni (Art. 1, lett. d), del Disegno di legge n. 1151/2019). Si tratterebbe del definitivo abbandono del divieto di patti successori, cui oggi fa eccezione il solo “patto di famiglia” (disciplinato dagli artt. 768-*bis* ss. cod. civ.) che, come noto, consente agli imprenditori di trasferire a determinate condizioni aziende o partecipazioni societarie di controllo a uno o più discendenti individuati, con previsione di specifiche liquidazioni di carattere compensativo a vantaggio dei legittimari. Infine, come accennato, il Governo viene delegato a disciplinare le modalità di costituzione e di funzionamento del *trust* e degli altri contratti di affidamento fiduciario, garantendo un’adeguata tutela dei beneficiari.

Si tratta, con ogni evidenza, di modifiche assai rilevanti che imporrebbero un appropriato adeguamento della disciplina fiscale prevista per il trasferimento generazionale del patrimonio. L’attuale disciplina del prelievo sulle successioni e donazioni è, infatti, il frutto di numerose stratificazioni normative e si presenta, perciò, già oggi non immune da profili di irrazionalità. D’altro canto le più recenti proposte di revisione del prelievo sino ad oggi circolate si limitano ad immaginare un consistente aggravio delle aliquote ed una riduzione delle franchigie oggi esistenti, per un verso, obliterando le ragioni (anche di sostanziale equità) che avevano suggerito (già nel 2000) una revisione dell’imposta tesa ad alleviare il carico impositivo sulle successioni, e per l’altro, senza proporre soluzioni tecniche in grado di superare gli attuali profili di incoerenza del prelievo.

Per tali ragioni, i prospettati interventi sulla disciplina civilistica delle successioni possono rappresentare l’occasione per un riesame della materia anche sul piano tributario, onde individuare possibili aree di intervento del legislatore in vista di una

razionalizzazione degli aspetti problematici o, meglio, di una più ampia riforma della disciplina dell'imposizione successoria.

Per inquadrare correttamente tali aspetti, sembra opportuno esaminare l'attuale struttura del prelievo successorio nella disciplina che si è venuta consolidando nella sua evoluzione storica, per evidenziare i punti su cui la giurisprudenza è stata chiamata ad esprimersi e per valutare le linee portanti di una possibile riforma che conformi tale ambito impositivo ai principi costituzionali in materia tributaria.

## 2. *L'evoluzione storica dell'imposta sulle successioni e donazioni in Italia.*

Nel sistema fiscale dell'Italia *post-unitaria*<sup>2</sup>, il prelievo sulle successioni e donazioni, avendo ad oggetto il trasferimento di beni o diritti, viene collocato all'interno della disciplina dell'imposta di registro<sup>3</sup>, la cui tariffa prevedeva specifiche aliquote di carattere progressivo per i trasferimenti gratuiti *inter vivos* e *mortis causa*<sup>4</sup>. Soltanto con la revisione del sistema fiscale operata nel 1923 viene istituita un'autonoma imposta sulle successioni, di applicazione, peraltro, assai limitata, essendo sottratte al prelievo le successioni nell'ambito del nucleo familiare (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270). L'imposta sulle donazioni continuava, invece, ad essere attratta nel sistema dell'imposizione di registro e si presentava di più ampia applicazione rispetto al prelievo successorio, essendone escluse soltanto le donazioni tra ascendenti e discendenti.

Già nel 1930, tuttavia, viene ripristinata la tradizionale parità di trattamento tra successioni e donazioni, in quanto il R.D.L. 30 dicembre 1930, n. 431, circoscrive l'esenzione dal prelievo successorio ai soli trasferimenti in favore dei discendenti. Un'importante innovazione nell'assetto del prelievo si ha poi con l'introduzione, ad opera del R.D.L. 4 maggio 1942, n. 434, della cd. "imposta sul valore globale netto" che colpisce, con pesanti aliquote progressive il patrimonio del defunto prima che fosse devoluto agli eredi<sup>5</sup>. In tal modo i trasferimenti per successione venivano ad essere gravati da un duplice prelievo, in quanto l'imposta si applicava una prima volta sul valore globale netto dell'asse ereditario ed una seconda volta sul valore delle singole quote attribuite agli eredi, determinate al netto dell'imposta sul valore complessivo dell'asse<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> Come ricorda G. MARONGIU (*Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, 74), negli Stati preunitari: "...le successioni erano esenti da qualsiasi tassa nelle province meridionali e colpite, invece, più o meno gravemente, in ragione del valore, in tutte le altre; in talune delle quali l'aliquota era diversa secondochè si trattava di beni immobili o di valori mobili"

<sup>3</sup> Contenuta nella legge 21 aprile 1862, n. 585, poi sistemata nel T.U. approvato con R.D. 13 settembre 1874, n. 2076 e, successivamente, nel T.U. approvato con R.D. 20 maggio 1897, n. 217

<sup>4</sup> Le aliquote variavano dallo 0,50% al 10% a seconda del grado di parentela, prevedendosi un minimo di esenzione (cinquecento lire di netto) e si applicavano su una base imponibile al netto delle passività (Così G. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, cit., 76)

<sup>5</sup> L'aliquota raggiungeva il 35% dell'asse ereditario globale netto, ove questo superasse l'importo di 500 milioni di lire (A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, 457)

<sup>6</sup> Ai sensi dell'art. 13 del D.L. 8 marzo 1945, n. 90

Tale assetto resiste anche alla riforma dei primi anni settanta<sup>7</sup>, ove anzi l'unificazione della disciplina dell'imposta sull'asse globale e di quella sulle singole quote in un'unica imposta finiva per pregiudicare la deduzione dell'imposta assolta sull'asse globale netto dalla base imponibile del prelievo sulle singole quote ereditarie. Inoltre, con l'approvazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 si realizza anche la definitiva unificazione della disciplina dell'imposta sulle successioni e di quella sulle donazioni, sebbene quest'ultima rimanga ancorata ai criteri di applicazione tipici delle "imposte d'atto" e, quindi, condizionato alla previa registrazione dell'atto di trasferimento gratuito. Tale sistema confluisce, senza sostanziali modifiche, nel Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni approvato con il D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346<sup>8</sup>.

Le critiche che, da più parti, vengono sollevate a tale assetto impositivo inducono, sia pur forse tardivamente, il legislatore ad intervenire per adeguare la struttura del tributo al principio costituzionale della capacità contributiva. Con l'art. 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342 viene, così, soppressa l'imposta sul valore globale netto, rendendosi in tal modo definitiva l'opzione per un criterio di determinazione del prelievo in funzione delle quote ereditarie singolarmente attribuite agli eredi<sup>9</sup>. Viene quindi eliminato il previgente sistema di aliquote progressive da calcolarsi sul valore globale netto dell'asse ereditario (incrementato dalle eventuali donazioni effettuate in vita dal *de cuius*) ed introdotto un sistema di aliquote proporzionali, articolato in funzione del grado di prossimità del vincolo parentale e corredato dalla previsione di franchigie per esentare i trasferimenti entro una certa soglia di rilevanza economica.

Individuato, in tal guisa, l'indice di capacità contributiva colpito dal prelievo nell'arricchimento conseguito dal beneficiario dell'attribuzione *mortis causa*, il legislatore, ha, contestualmente, ritenuto opportuno intervenire anche sull'imposta sulle donazioni, per tentare di rendere coerente con la nuova impostazione anche il prelievo sugli arricchimenti conseguiti tramite atti di liberalità stipulati tra vivi.

Vincolato, però, in questo caso, ad un prelievo sostanzialmente modellato sull'imposta di registro, il legislatore, non intendendo, come pure da alcuni auspicato, stravolgere la struttura dell'imposta, è intervenuto in modo ortopedico senza risolvere tutte le precedenti criticità. Più nel dettaglio, oltre ad essersi ridefinito, sul piano sostanziale, l'ambito di applicazione del prelievo, non più circoscritto alle sole donazioni in senso stretto ma esteso anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione (sempreché non collegate ad atti per i quali sia stata assolta l'IVA o l'imposta di registro), si è dettata una particolare disciplina per l'accertamento delle liberalità indirette che, pur operando, in teoria, sul piano attuativo, finisce con l'ampliare essa stessa il perimetro di rilevanza fiscale degli atti a contenuto gratuito.

---

<sup>7</sup> L'art. 8 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, nella fissazione dei criteri direttivi cui doveva conformarsi la nuova disciplina dell'imposta sulle successioni, ribadiva la natura progressiva dell'imposizione, ma riduceva in modo significativo la misura delle aliquote ed il limite massimo dell'imposta

<sup>8</sup> Per l'analisi storica cfr. S. CARDARELLI, *Tributi successori*, in *Enc. dir.*, Milano, XLV, 1992, 156; G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni. Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, 7 ss.

<sup>9</sup> Art. 69, comma 2, legge 21 novembre 2000, n. 342, su cui v. A. FEDELE, *Riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni come esito dell'evoluzione storica del tributo*, in AA.VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 39 ss.

Si è ammessa, infatti, con il nuovo art. 56-*bis* del D.lgs. n. 346/1990<sup>10</sup>, la possibilità per l'amministrazione finanziaria di accertare l'esistenza di liberalità diverse dalle donazioni laddove l'attribuzione gratuita emerga nel corso di un'attività di controllo avviata ai fini delle imposte sui redditi, a condizione, però, che la natura liberale dell'attribuzione si palesi attraverso un'esplicita dichiarazione del contribuente, e nel rispetto, peraltro, di determinate soglie di rilevanza fiscale. Si è, in tal modo, rimessa al contribuente la facoltà di contrastare l'eventuale rilevanza dell'arricchimento gratuito ai fini della ricostruzione del reddito, mediante la scelta di sottoporre volontariamente tale attribuzione al prelievo previsto sugli atti liberali. Si è confermata, così, l'incidenza, dal punto di vista sistematico, sull'arricchimento del beneficiario del prelievo sugli atti gratuiti e, in questa prospettiva, la sua concettuale alternatività con il prelievo reddituale.

Il quadro così delineato, nondimeno, non si è rivelato pienamente soddisfacente poiché, come accennato, il legislatore si è limitato ad interventi di carattere settoriale che non hanno garantito l'eliminazione di tutti i profili di incoerenza tra la più moderna ricostruzione teorica del prelievo e la sua disciplina positiva.

La fiscalità delle liberalità indirette, ad esempio, per essere correttamente definita, pare imporre un confronto con l'inquadramento civilistico, dovendosi verificare, in particolare, l'opportunità di valorizzare la distinzione, da ultimo posta in luce dalla più recente giurisprudenza di legittimità<sup>11</sup>, tra donazione, donazione informale e liberalità indiretta. Infatti, tenendo anche conto della nullità, sul piano civilistico, delle donazioni informali, occorre chiarire se le regole dettate dall'art. 56-*bis* del D.lgs. n. 346/1990 per l'accertamento delle liberalità indirette debbano estendersi anche alle cd. "donazioni informali" oppure se l'Amministrazione finanziaria possa, viceversa, accertare l'esistenza di trasferimenti informali anche al di là dei limiti posti dalla norma ora indicata.

Ma si pensi, altresì, alle regole previste in materia di territorialità dell'imposta, che assumono, quale punto di riferimento, il luogo di residenza del donante (o del *de cuius*) anziché il luogo di residenza del beneficiario, come invece sarebbe più appropriato per un prelievo diretto a colpire una manifestazione di ricchezza essenzialmente a costui riconducibile. Anche qui, il tentativo di estendere il prelievo anche alle donazioni stipulate all'estero con beneficiari residenti in Italia, non pare essere del tutto riuscito, posto che l'obbligo di registrazione di tali atti di trasferimento (espressamente previsto dall'art. 55, comma 1-*bis*, del D.lgs. n. 346/1990), va ad oggi comunque coordinato con i criteri di rilevanza territoriale previsti dall'art. 2 del decreto, che come detto assegnano ancora rilevanza al luogo di residenza del donante. Con la conseguenza che l'obbligo previsto dal citato art. 55, comma 1-*bis*, del D.lgs. n. 346/1990 deve ritenersi operante solo nei casi in cui anche il donante sia residente in Italia.

Ulteriori segnali di incoerenza emergono, peraltro, anche dalla conferma della regola della solidarietà dei coeredi nel pagamento dell'imposta, evidente retaggio di un prelievo commisurato sul valore globale netto dell'attivo ereditario e difficilmente

---

<sup>10</sup> Introdotto dall'art. 69, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342

<sup>11</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 27 luglio 2017, n. 18725, in Banca dati *Le leggi d'Italia*.

compatibile con un prelievo riferito in via esclusiva al valore delle singole quote ereditarie.

L'assetto risultante dalla riforma del 2000, non è, peraltro, destinato a durare, poiché il prelievo viene di lì a breve soppresso dal legislatore con la legge 18 ottobre 2001, n. 383, ritrasferendo l'imposizione sui trasferimenti successori e liberali alla disciplina dell'imposta di registro. Alla base della scelta eversiva del tributo successorio erano portate argomentazioni inerenti il modesto gettito dell'imposta e la sua macchinosità applicativa, che finiva per richiedere un costo in termini amministrativi non bilanciato dalla corrispondente entrata.

Ma anche l'abrogazione del tributo successorio si dimostra non definitiva, in quanto, nel contesto di una manovra finanziaria diretta ad una maggiore perequazione impositiva, con l'art. 2, commi da 47 a 54, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, viene ripristinato il prelievo sulle successioni e donazioni, che viene esteso anche alla costituzione di vincoli di destinazione. Ma anche la resurrezione del tributo abrogato si presenta discutibile dal punto di vista delle scelte di tecnica normativa, in quanto il legislatore, anziché cogliere l'occasione per una più ampia riforma del settore dell'imposizione su trasferimenti successori e liberali, realizzabile attraverso un nuovo testo normativo auspicabilmente diretto alla precisazione degli aspetti problematici emergenti dalla disciplina previgente, ha preferito optare per il richiamo alla disciplina vigente alla data del 24 ottobre 2001, abrogando, implicitamente, le norme che avevano abrogato il Testo unico 31 ottobre 1990, n. 346, da ritenersi applicabile ove compatibile con la riformulazione del prelievo.

La reintroduzione del prelievo ha, quindi, da un lato, riproposto all'attenzione degli operatori i dubbi che già erano emersi all'indomani della riforma operata nel 2000, dall'altro, suscitato nuove difficoltà legate, soprattutto, all'estensione del prelievo alla costituzione di vincoli di destinazione. La costituzione di un vincolo di destinazione, infatti, ove non accompagnata da un effettivo arricchimento per il beneficiario, difficilmente sembra poter assurgere ad autonomo presupposto per l'applicazione del prelievo, venendosi a sostanziare, l'atto di destinazione, in una vera e propria forma di "impoverimento" del disponente, piuttosto che in un'ipotesi di "arricchimento" del beneficiario.

Il problema, come noto, si è posto soprattutto con riguardo agli atti di disposizione che accompagnano l'istituzione di un *trust*, figura giuridica originaria degli ordinamenti di *common law*, ma, a seguito della sua recezione da parte dell'ordinamento con l'adesione alla Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, di utilizzo sempre più frequente nella prassi negoziale soprattutto per assicurare efficienti pianificazioni del passaggio generazionale nel mondo dell'impresa. Il tema, nondimeno, interessa anche la costituzione di vincoli di destinazione *ex art. 2645-ter* del cod. civ., ed oggi anche i contratti di affidamento fiduciario, teorizzati dalla dottrina quale risposta di diritto interno al *trust* e da ultimo espressamente richiamati dalla legge n. 112/2016 c.d. sul "Dopo di noi".

Ebbene, la giurisprudenza di legittimità non ha, sul punto, ancora tracciato una direzione precisa, nonostante la originale tesi dell'esistenza di un autonomo prelievo

sulla costituzione di vincoli di destinazione, in origine teorizzata dalla Sezione Sesta della Corte di Cassazione<sup>12</sup> e poi superata da successive pronunce della Sezione Tributaria<sup>13</sup>. Nonostante tale *revirement*, ad oggi non pare essersi chiarito se, ferma restando l'inapplicabilità del prelievo all'istituzione di vincoli che non comportano un immediato trasferimento dei beni vincolati (come accade nei *trust* autodichiarati), il prelievo debba applicarsi in ogni caso al momento di tale trasferimento (ad esempio nel passaggio dei beni dal disponente al *trustee*), laddove connotato da una certa stabilità<sup>14</sup>, oppure se sia necessario il verificarsi di un vero e proprio arricchimento dei beneficiari<sup>15</sup> (il che, oltre ad implicare un rinvio del prelievo al momento della devoluzione dei beni segregati ai beneficiari "finali" dell'attribuzione, escluderebbe dall'ambito di applicazione dell'imposta i *trust* destinati a realizzare assetti di interessi di tipo oneroso e non liberale, come, ad esempio, i *trust* di tipo solutorio o di garanzia).

Ulteriori criticità nell'applicazione del prelievo successorio sono, poi, emerse nel coordinamento tra la nuova struttura dell'imposta e le preesistenti regole sul cumulo delle donazioni pregresse ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta (cd. *coacervo*). La giurisprudenza di legittimità, infatti, osservando che l'art. 8, comma 4, del D.lgs. n. 346/1990 prevedeva la maggiorazione del valore globale netto dell'asse ereditario delle donazioni pregresse ai soli fini della determinazione delle aliquote, ha, da ultimo, non senza sorpresa da parte degli operatori, escluso la compatibilità dell'istituto del *coacervo* con la nuova struttura dell'imposta, fondata, come detto, su un sistema di franchigie da calcolarsi in relazione alle singole quote<sup>16</sup>, confermandone, tuttavia, la rilevanza ai fini del solo prelievo sulle liberalità tra vivi<sup>17</sup>.

Da ultimo, ampie perplessità tra gli operatori ha suscitato una pronuncia della Suprema Corte che, nel pronunciarsi sul regime fiscale del patto di famiglia, ha stabilito che alle liquidazioni dei legittimari effettuate dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni di controllo debba applicarsi il prelievo tenendo conto delle aliquote e delle franchigie riferibili al rapporto tra assegnatario e legittimari, piuttosto che a quello esistente tra originario disponente e legittimari. A tale conclusione la Corte è giunta all'esito di una ricostruzione di tali liquidazioni in termini di oneri gravanti sulla donazione, *ex art. 58* del D.lgs. n. 346/1990, senza, però considerare adeguatamente la causa unitaria che invece lega i vari trasferimenti che si perfezionano attraverso lo schema del patto di famiglia<sup>18</sup>.

Una appropriata valorizzazione del collegamento esistente tra le varie attribuzioni che intervengono nel patto di famiglia avrebbe potuto, se non addirittura estendere l'esenzione dal prelievo prevista dall'art. 3 del D.lgs. n. 346/1990 per i trasferimenti di

---

<sup>12</sup> Cass. Sez. VI, Ord. 24 febbraio 2015, n. 3735; Cass., Sez. VI, Ord. 24 febbraio 2015, n. 3737; Cass., Sez. VI, Ord. 25 febbraio 2015, n. 3886; Cass., Sez. VI, 7 marzo 2016, n. 4482, tutte in Banca dati *Le leggi d'Italia*.

<sup>13</sup> Cass., Sez. trib., 26 ottobre 2016, n. 21614; Cass. Sez. trib., 17 gennaio 2018, n. 975, in Banca dati *Le leggi d'Italia*.

<sup>14</sup> Cass., Sez. trib., Ord. 15 gennaio 2019, n. 734, in Banca dati *Le leggi d'Italia*.

<sup>15</sup> Cass., Sez. trib., Ord. 17 gennaio 2019, n. 1131, in Banca dati *Le leggi d'Italia*.

<sup>16</sup> Cass., Sez. trib., 6 dicembre 2016, n. 24940; Cass., Sez. trib., 16 dicembre 2016, n. 26050, entrambe in Banca dati *Le leggi d'Italia*.

<sup>17</sup> Cass., Sez. trib., 11 maggio 2017, n. 11677, in Banca dati *Le leggi d'Italia*.

<sup>18</sup> Cass., Sez. trib., Ord. 19 dicembre 2018, n. 32823, in Banca dati *Le Leggi d'Italia*.

azienda e partecipazione di controllo anche alle liquidazioni effettuate a vantaggio dei legittimari, quantomeno confermarne l'applicazione su tali liquidazioni tenendo conto del rapporto esistente tra l'originario disponente e i medesimi legittimari. E si tratta di un'impostazione che ben si sarebbe rivelata compatibile anche con una ricostruzione della liquidazione a vantaggio dei legittimari in termini di onere gravante sulla donazione ai sensi dell'art. 58 del D.lgs. n. 346/1990.

### 3. *Riflessi fiscali delle proposte di riforma alla disciplina successoria.*

Insomma, il quadro sin qui delineato attesta la permanenza di notevoli profili di incertezza nell'attuale applicazione del prelievo sulle successioni e donazioni. In questa prospettiva, le prospettate innovazioni sulla disciplina civilistica dei trasferimenti che si perfezionano per il tramite di successioni e donazioni possono rappresentare l'occasione per intervenire anche sulla disciplina fiscale, adeguando il prelievo alle nuove esigenze.

Così, la regolamentazione del *trust* sul piano civilistico potrebbe essere l'occasione per chiarire anche la disciplina fiscale applicabile alla costituzione dei vincoli di destinazione. Si potrebbe, in questa prospettiva, pensare all'introduzione di un nuovo prelievo che, quantomeno con riferimento ai *trust* diretti a realizzare assetti di interessi di tipo liberale, tenga conto dell'esigenza, da un lato di armonizzare l'onere fiscale con il principio di capacità contributiva, e dall'altro della necessità di evitare un rinvio *sine die* del prelievo, come inevitabilmente accade laddove si individui nel solo arricchimento del beneficiario la manifestazione di ricchezza suscettibile di assurgere a presupposto della fattispecie d'imposta.

Si potrebbe allora ipotizzare l'introduzione di un distinto prelievo sulla costituzione di vincoli di destinazione che assuma, quale manifestazione di capacità contributiva, l'interesse del disponente a vincolare parte del suo patrimonio per la realizzazione di un interesse meritevole di tutela, da intendersi, quindi, non come un'imposta sull'impovertimento del soggetto che autolimita le proprie facoltà di godimento ed i propri poteri di disposizione sui beni vincolati, ma come prelievo che insiste sulla modifica del regime giuridico di tali beni. Per tener conto del fatto che, a fondamento del prelievo, verrebbe comunque posta una vicenda che, al momento della devoluzione finale dei beni ai beneficiari, assumerebbe ulteriore rilevanza ai fini dell'ordinaria imposta sulle donazioni, si potrebbero immaginare, come ipotizzato anche dalla Dottrina<sup>19</sup>, forme di coordinamento tra i due prelievi, consentendo, ad esempio, la detrazione dall'imposta assolta dai beneficiari al momento dell'attribuzione finale, dell'onere fiscale sostenuto al momento dell'istituzione del vincolo.

Ancora, la prospettata limitazione dei diritti dei legittimari ad una quota del patrimonio esistente alla data del decesso del *de cuius* sembra, in effetti porre in dubbio anche l'attualità dell'istituto del coacervo, la cui applicabilità, nell'attuale sistema impositivo, come abbiamo visto, è stata di recente posta in discussione anche dalla Suprema Corte. Se, infatti, sul piano civilistico si ritiene di poter recidere il collegamento tra le donazioni effettuate in vita ed il patrimonio esistente alla data del

---

<sup>19</sup> A. FEDELE, "Vincoli di destinazione" e imposte sui trasferimenti di ricchezza; una infelice scelta legislativa: problemi interpretativi e di legittimità costituzionale, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, 53.



decesso del *de cuius*, ciò potrebbe riflettersi anche sul piano tributario, confermando l'abrogazione del coacervo tra *donatum* e *relictum*. Risulterebbe, invero, privo di coerenza un sistema in cui, sul piano civilistico, le donazioni effettuate in vita dal *de cuius* vengono isolatamente considerate sino a perdere rilevanza ai fini del calcolo della quota di legittima, mentre, sul piano tributario, per determinare l'onere fiscale al momento della successione, si debba tenere conto delle donazioni ricevute in vita dal *de cuius*. Da questo punto di vista, allora, il sistema emerso dagli ultimi arresti giurisprudenziali, pur avendo suscitato sorpresa negli operatori, finirebbe per rivelarsi coerente con la nuova impostazione civilistica.

Particolare attenzione dovrà poi essere dedicata alla disciplina fiscale dei nuovi strumenti negoziali che verranno predisposti per pianificare futuri assetti successori, facoltà che come abbiamo visto, sembrerebbe esplicitamente ammettersi nel progetto di riforma, mediante il superamento del divieto di patti successori. Come abbiamo visto, infatti, la Corte di Cassazione, all'esito di una ricostruzione del patto di famiglia in cui non si è adeguatamente valorizzata l'unitarietà della causa che ispira i diversi trasferimenti previsti da tale schema negoziale, è giunta a delineare un regime fiscale per le liquidazioni ai legittimari particolarmente penalizzante.

Per tali ragioni, si ritiene non solo che il legislatore potrebbe cogliere l'occasione per chiarire il regime fiscale del patto di famiglia prevedendo soluzioni che ne evitino ingiuste penalizzazioni sul piano tributario capaci di compromettere il ricorso all'istituto, ma ove si intenda introdurre istituti caratterizzati da analoghe finalità di pianificazione patrimoniale, accompagnare la predisposizione della relativa disciplina civilistica con le opportune previsioni anche di carattere tributario.

#### **4. Imposta sulle successioni e principi costituzionali. Spunti per una riforma.**

Ma, anche dal punto di vista della misura del prelievo si discute da tempo di una possibile riforma diretta ad inasprire l'imposizione sulle successioni, sia per ricercare risorse per finanziarie scelte di politica economica, sia per adeguare tale prelievo agli *standard* europei, che di regola prevedono livelli più elevati di tassazione. Il tema è ritornato di piena attualità alla luce della necessità per il Governo di reperire un sostegno fiscale a misure di contrasto della povertà, ottenendo anche una redistribuzione perequativa della ricchezza tramite strumenti tributari. Da ciò alcuni spunti per individuare i percorsi che potrebbero seguirsi per intervenire in un settore così delicato, senza creare situazioni suscettibili di incidere sui valori immobiliari oppure di incentivare il trasferimento all'estero di patrimoni mobiliari.

Vanno ricordate, anzitutto le motivazioni alla base del basso livello di tassazione dei trasferimenti gratuiti in Italia, facilmente individuabili nella criticata macchinosità del tributo successorio, che costava, in termini amministrativi, più di quanto rendesse, ma anche nella facile eludibilità fiscale dei trasferimenti successori attraverso schermi giuridici adatti ai grandi patrimoni. Inoltre, al tributo successorio sono da sempre addebitate dispersioni della ricchezza accumulata nel tempo, in quanto la traslazione del prelievo sull'erede, impone, il più delle volte, un'alienazione rapida di una consistente parte dell'asse ereditario per provvedere al pagamento dell'imposta. Per questo, come si

è visto, nell'esperienza passata (L. 18 ottobre 2001, n. 383), si era giunti alla soppressione *tout court* dell'imposta sulle successioni, salvo poi reintrodurla (D.L. 31 ottobre 2006, n. 262) con una mitigazione del prelievo sia in termini di aliquote, sia in termini di franchigie, entrambe variabili a seconda del grado di parentela dell'erede con il *de cuius*.

E le proposte di intervento sull'imposta di successione sembrano ora generalmente dirigersi verso soluzioni di aumento delle aliquote e di riduzione delle attuali franchigie. Ma tali soluzioni, così semplici all'apparenza, finirebbero per accentuare i problemi che avevano portato all'abrogazione dell'imposta e per creare inevitabili distorsioni economiche, che si tradurrebbero in un riversamento della maggiore imposta sul c.d. ceti medio, cioè su patrimoni essenzialmente immobiliari, in relazione ai quali strutture giuridiche sofisticate, quali società o *trust*, non avrebbero ragion d'essere a causa del costo professionale o fiscale rapportato al risultato finale in termini di risparmio d'imposta.

Ma, anche dal punto di vista del giurista un simile modo di intervenire sul sistema fiscale non mancherebbe di creare profili problematici in termini di coerenza impositiva, dando luogo a dubbi di costituzionalità, per effetto della mancata considerazione del principio della capacità contributiva. È ben vero che non esiste nel nostro ordinamento tributario una regola di coordinamento dei diversi tributi, al fine di giungere ad una differenziazione fiscale di situazioni economicamente diverse ai fini di una complessiva imposizione, che riguardi patrimonio, trasferimenti e reddito, ma, in una visione moderna della fiscalità, non dovrebbero sfuggire istanze dirette alla tutela dell'uguaglianza di trattamento di situazioni economicamente analoghe ricorrendo a strumenti fiscali.

In quest'ottica, il trattamento fiscale del patrimonio e dell'arricchimento successorio non potrebbe essere trattato in modo indistinto, prescindendo cioè dalla natura delle fonti finanziarie che hanno contribuito all'accumulazione del patrimonio. Il patrimonio, nell'esperienza comune, può derivare da fonti finanziarie o da redditi già tassati oppure no. Egualmente l'imposizione patrimoniale, quale quella locale, può avere inciso sul patrimonio oltre che sul reddito, riducendone l'ammontare disponibile. Pertanto, a parità di importo, due patrimoni destinati a cadere in successione possono aver subito imposizioni fiscali del tutto diverse; vi può essere un patrimonio che deriva da donazioni, da altre successioni ereditarie o da redditi che, legalmente o meno, non hanno scontato un'imposizione progressiva, ed un patrimonio che deriva, invece, da redditi tassati progressivamente nel tempo e che ha subito un'imposizione periodica di tipo patrimoniale, quale quella tipica del settore immobiliare. Tassare nello stesso modo due patrimoni così diversi nella loro formazione rappresenta invece una scelta netta dell'attuale sistema impositivo.

Una riforma che volesse puntare decisamente verso l'equità impositiva inasprendo l'imposta sulle successioni, dovrebbe allora prevedere, nella determinazione della base imponibile di tale imposta, la rilevanza del prelievo fiscale già subito dal patrimonio ereditario, ammettendo, ad esempio, in deduzione le imposte sui redditi che sono state assolte dal *de cuius* in un ragionevole periodo di tempo anteriore all'apertura della successione. Potrebbe obiettarsi la complessità di un simile meccanismo, che

imporrebbe una ricostruzione analitica della formazione del patrimonio del defunto, ma, considerando l'interesse dell'erede alla riduzione del prelievo, un simile adempimento non dovrebbe risultare eccessivamente complesso, potendosi assolvere l'onere dimostrativo attraverso certificazioni ufficiali o dichiarazioni sostitutive, facilmente controllabili da parte dell'amministrazione finanziaria. Ma anche le imposte locali dovrebbero essere riconosciute in deduzione, in quanto anch'esse hanno rappresentato una forma di partecipazione doverosa alle pubbliche spese ed hanno concorso alla differenziazione economica dei patrimoni caduti in successione.

Una simile scelta legislativa avrebbe il merito di segnare un'inversione di tendenza del sistema tributario rispetto alle modifiche che hanno caratterizzato negli ultimi anni l'esperienza italiana, che hanno visto sempre più introdurre metodi sostitutivi di imposizione, lasciando la progressività dell'imposizione e la cura del precetto costituzionale di cui all'art. 53, comma secondo, ai soli redditi derivanti dal lavoro autonomo e dipendente. Prevedendo, invece, una forma di rilevanza, significativa, dei tributi complessivamente assolti per l'accumulazione del patrimonio da destinare alle future generazioni, si differenzerebbe, ai fini fiscali, la posizione di chi ha formato un patrimonio attraverso redditi tassati e, come tali, presumibilmente derivanti dal lavoro, da quella di chi ha acquisito il patrimonio a titolo gratuito o mediante una contribuzione di tipo proporzionale, se non figurativo.

Anzi, la potenziale conoscibilità "in vita" del carico fiscale potrebbe prevenire la segnalata frettolosa dispersione del patrimonio successorio da parte degli eredi per consentire il pagamento del tributo, in quanto potrebbe prevedersi un possibile "affrancamento" a titolo oneroso della tassazione ai fini della prevista successione, in modo da lasciare agli eredi un patrimonio "netto". Il regolare successo delle affrancazioni delle plusvalenze ai fini dell'imposizione reddituale, che ne impone la puntuale riproposizione nelle manovre finanziarie di fine anno, potrebbe trovare conferma in una nuova forma di sterilizzazione onerosa del patrimonio ereditario, in mancanza di imposte da dedurre dalla base imponibile, che rappresenterebbe non soltanto una fonte di entrata per l'erario, ma anche una corretta forma di gestione del patrimonio del "buon padre di famiglia".