

**Risposta n. 414/2021**

**OGGETTO:** ART. 11, comma 1, lett. c), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Rinuncia a legato di rendita vitalizia seguita da donazione di somma di denaro (articolo 2 D.L. n. 262 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 286 del 2006)

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

**QUESITO**

I signori TIZIA, CAIO, SEMPRONIA e MEVIO, fin d'ora in avanti anche gli istanti, hanno presentato congiuntamente istanza d'interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) della legge n. 212 del 2000 per la valutazione antiabuso in ordine alla stipulazione di un atto di donazione di somme di denaro.

A tale riguardo espongono quanto segue.

Il signor FILANO, deceduto il xx/xx/2016, ha disposto delle sue sostanze con testamento olografo del xx/xx/xxxx, pubblicato in data xx/xx/xxxx. Nel testamento, in particolare, il testatore, dopo aver nominato eredi la moglie TIZIA ed il fratello CAIO, ha disposto alcuni legati di natura personale nei seguenti termini "*La casa di XX andrà venduta in blocco e il ricavato netto, [...] andrà destinato alla costituzione di tre rendite vitalizie di pari importo non estinguibili: una a favore di mio fratello, le altre due rispettivamente ai figli di lui [...] - Come legato*".

Dopo aver presentato la prescritta dichiarazione di successione, gli eredi, in data xx/xx/2019, hanno venduto il predetto immobile. Della vendita si è data notizia nella dichiarazione di successione integrativa.

[...]. I legati di rendita sono invece apparsi caratterizzati da insanabile nullità per indeterminatezza dell'oggetto.

Un legato di rendita, infatti, deve innanzitutto determinare l'ammontare della rendita mentre nel testamento in esame il *de cuius* si è limitato a determinare solo il capitale da cui la rendita avrebbe dovuto essere prelevata

[...]

Nel testamento, inoltre, non è stato neppure indicato il metodo per determinare le rendite sulla base del capitale determinato con i limiti di cui si è detto (ad esempio, nulla è stato scritto su come stimare la durata presumibile della vita dei vitaliziandi e nulla è stato scritto sul fattore in base al quale compiere i calcoli di attualizzazione occorrenti per ricavare le rendite dal capitale).

Al fine di evitare ogni possibile conseguenza, anche dal punto di vista dei rapporti familiari, che l'indeterminatezza delle rendite disposte nel testamento avrebbe potuto causare (si pensi alla determinazione del *quantum* della rendita oppure alle conseguenze devastanti di un eventuale giudizio finalizzato a far accertare la nullità del legato), tutti i 3 legatari hanno deciso di rinunciare, puramente e semplicemente, al legato a loro favore, stipulando, in data xx/xx/2020 un apposito atto, al quale ha fatto seguito un'apposita comunicazione inviata alla competente Agenzia delle entrate, nonché l'invio, in data xx/xx/2020, di una dichiarazione di successione integrativa a completamento di quella originariamente presentata.

Tutto ciò premesso, gli istanti hanno fatto presente che TIZIA intenderebbe donare solo ai 2 nipoti la somma di denaro, come da atto che viene allegato in bozza e che sarà eventualmente stipulato all'esito della risposta al presente interpello.

In particolare, ad avviso degli istanti, al citato atto di donazione:

- non può essere applicata l'imposta di successione (in particolare l'art. 17 del

d.lgs. 346/1990);

- la fattispecie è da assoggettare all'imposta sulle donazioni con base imponibile non determinata sulla base dell'art. 17 del d.lgs. 346/1990, (richiamato dell'art. 5 dello stesso decreto) bensì solo ed esclusivamente sulla base dell'importo donato.

In conclusione, gli istanti chiedono conferma che i fatti innanzi rappresentati non costituiscono abuso del diritto o elusione fiscale e/o ipotesi simulatoria ai sensi del citato art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, e che quindi all'atto di donazione si applica esclusivamente l'imposta sulle donazioni con l'aliquota del 6% prevista dal comma 48 dell'art. 2 del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, esclusa qualsiasi conseguenza riguardo all'imposta di successione applicabile nei confronti degli istanti.

I signori TIZIA, CAIO, SEMPRONIA e MEVIO, fin d'ora in avanti anche gli istanti, hanno presentato congiuntamente istanza d'interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) della legge n. 212 del 2000 per la valutazione antiabuso in ordine alla stipulazione di un atto di donazione di somme di denaro.

A tale riguardo espongono quanto segue.

Il signor FILANO, deceduto il xx/xx/2016, ha disposto delle sue sostanze con testamento olografo del xx/xx/xxxx, pubblicato in data xx/xx/xxxx. Nel testamento, in particolare, il testatore, dopo aver nominato eredi la moglie TIZIA ed il fratello CAIO, ha disposto alcuni legati di natura personale nei seguenti termini "*La casa di XX andrà venduta in blocco e il ricavato netto, [...] andrà destinato alla costituzione di tre rendite vitalizie di pari importo non estinguibili: una a favore di mio fratello, le altre due rispettivamente ai figli di lui [...] - Come legato*".

Dopo aver presentato la prescritta dichiarazione di successione, gli eredi, in data xx/xx/2019, hanno venduto il predetto immobile. Della vendita si è data notizia nella dichiarazione di successione integrativa.

[...]. I legati di rendita sono invece apparsi caratterizzati da insanabile nullità per indeterminatezza dell'oggetto.

Un legato di rendita, infatti, deve innanzitutto determinare l'ammontare della rendita mentre nel testamento in esame il *de cuius* si è limitato a determinare solo il capitale da cui la rendita avrebbe dovuto essere prelevata

[...]

Nel testamento, inoltre, non è stato neppure indicato il metodo per determinare le rendite sulla base del capitale determinato con i limiti di cui si è detto (ad esempio, nulla è stato scritto su come stimare la durata presumibile della vita dei vitaliziandi e nulla è stato scritto sul fattore in base al quale compiere i calcoli di attualizzazione occorrenti per ricavare le rendite dal capitale).

Al fine di evitare ogni possibile conseguenza, anche dal punto di vista dei rapporti familiari, che l'indeterminatezza delle rendite disposte nel testamento avrebbe potuto causare (si pensi alla determinazione del *quantum* della rendita oppure alle conseguenze devastanti di un eventuale giudizio finalizzato a far accertare la nullità del legato), tutti i 3 legatari hanno deciso di rinunciare, puramente e semplicemente, al legato a loro favore, stipulando, in data xx/xx/2020 un apposito atto, al quale ha fatto seguito un'apposita comunicazione inviata alla competente Agenzia delle entrate, nonché l'invio, in data xx/xx/2020, di una dichiarazione di successione integrativa a completamento di quella originariamente presentata.

Tutto ciò premesso, gli istanti hanno fatto presente che TIZIA intenderebbe donare solo ai 2 nipoti la somma di denaro, come da atto che viene allegato in bozza e che sarà eventualmente stipulato all'esito della risposta al presente interpello.

In particolare, ad avviso degli istanti, al citato atto di donazione:

- non può essere applicata l'imposta di successione (in particolare l'art. 17 del d.lgs. 346/1990);

- la fattispecie è da assoggettare all'imposta sulle donazioni con base imponibile non determinata sulla base dell'art. 17 del d.lgs. 346/1990, (richiamato dell'art. 5 dello stesso decreto) bensì solo ed esclusivamente sulla base dell'importo donato

In conclusione, gli istanti chiedono conferma che i fatti innanzi rappresentati non

costituiscono abuso del diritto o elusione fiscale e/o ipotesi simulatoria ai sensi del citato art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, e che quindi all'atto di donazione si applica esclusivamente l'imposta sulle donazioni con l'aliquota del 6% prevista dal comma 48 dell'art. 2 del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, esclusa qualsiasi conseguenza riguardo all'imposta di successione applicabile nei confronti degli istanti.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

A parere dei contribuenti istanti, l'eventuale stipulando atto di donazione non trova alcuna origine nelle disposizioni contenute nel testamento olografo al quale è totalmente estraneo e non può dunque essere assoggettato all'imposta sulle successioni in quanto la donazione non può fiscalmente essere considerata, neppure in forza delle disposizioni contenute nell'art. 10-*bis*, della legge 27 luglio 2000, n. 212, adempimento del legato testamentario o collegata ad esso.

Come evidenziato, tutti i tre legatari hanno già rinunciato, puramente e semplicemente, a quanto disposto a loro favore. Non esiste pertanto alcun obbligo ad adempiere ai legati e quindi l'eventuale atto di donazione costituirebbe esclusivamente un atto di liberalità che essa, con autonomo e libero atto di disposizione, intenderebbe porre in essere nei confronti dei suoi nipoti.

A differenza del legato originariamente disposto, inoltre, i beneficiari dell'eventuale donazione non coincidono con gli originari legatari.

Infine, mentre i legatari avrebbero avuto diritto ad una rendita vitalizia, nell'ipotesi della donazione non solo essi godranno di un capitale immediato, ma tale capitale potrà anche essere trasmesso ai loro eredi.

In considerazione di ciò, gli istanti ritengono che all'atto di donazione debba essere applicata l'imposta sulle donazioni con l'aliquota del 6% prevista dal comma 48 dell'art. 2 del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24

novembre 2006, n. 286.

A parere dei contribuenti istanti, l'eventuale stipulando atto di donazione non trova alcuna origine nelle disposizioni contenute nel testamento olografo al quale è totalmente estraneo e non può dunque essere assoggettato all'imposta sulle successioni in quanto la donazione non può fiscalmente essere considerata, neppure in forza delle disposizioni contenute nell'art. 10-*bis*, della legge 27 luglio 2000, n. 212, adempimento del legato testamentario o collegata ad esso.

Come evidenziato, tutti i tre legatari hanno già rinunciato, puramente e semplicemente, a quanto disposto a loro favore. Non esiste pertanto alcun obbligo ad adempiere ai legati e quindi l'eventuale atto di donazione costituirebbe esclusivamente un atto di liberalità che essa, con autonomo e libero atto di disposizione, intenderebbe porre in essere nei confronti dei suoi nipoti.

A differenza del legato originariamente disposto, inoltre, i beneficiari dell'eventuale donazione non coincidono con gli originari legatari.

Infine, mentre i legatari avrebbero avuto diritto ad una rendita vitalizia, nell'ipotesi della donazione non solo essi godranno di un capitale immediato, ma tale capitale potrà anche essere trasmesso ai loro eredi.

In considerazione di ciò, gli istanti ritengono che all'atto di donazione debba essere applicata l'imposta sulle donazioni con l'aliquota del 6% prevista dal comma 48 dell'art. 2 del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si rappresenta che secondo il disposto del comma 1 dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni, recante la "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*", affinché un'operazione possa essere considerata abusiva l'Amministrazione finanziaria deve identificare e provare il

congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi:

a) la realizzazione di un vantaggio fiscale "*indebito*", costituito da "*benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*";

b) l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in "*fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*";

c) l'essenzialità del conseguimento di un "*vantaggio fiscale*".

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività.

Attraverso il successivo comma 3, il legislatore ha chiarito espressamente che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali.

Per richiedere il parere dell'Agenzia in ordine alla abusività di una determinata operazione o fattispecie, le istanze di interpello, come specificato con la circolare n.9/E dell'1 aprile 2016, debbono - fra l'altro - indicare:

- il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;
- le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata.

Ciò premesso, per le ragioni che si andranno ad esporre e ai soli fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, si ritiene che l'operazione posta in essere dagli istanti non costituisce una fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

In particolare, l'atto di donazione oggetto del quesito, effettuato a seguito dell'atto di rinuncia al legato, è giustificato da valide ragioni economiche extrafiscali rappresentate sia dalle rilevanti difficoltà (se non addirittura impossibilità) sia definire gli elementi essenziali delle rendite vitalizie e sia dalle incertezze, dai costi e dalle

probabili controversie familiari e giudiziali che sarebbero derivate dall'instaurazione di un procedimento giudiziario per l'accertamento della nullità del legato all'interno del testamento.

Pertanto, si ritiene che l'atto di donazione da parte di TIZIA a favore dei nipoti SEMPRONIA e MEVIO, non appare preordinato a contrastare la *ratio* delle disposizioni tributarie o di principi dell'ordinamento tributario; ciò a prescindere dall'eventuale collegamento funzionale tra tale atto di donazione ed il legato che, si ritiene, non possa escludersi dal momento che l'atto di donazione realizza comunque la volontà testamentaria del *de cuius*, seppur in termini e con modalità non perfettamente coincidenti con quelle indicate nel testamento.

Ne consegue che, conformemente a quanto affermato dall'istante, l'operazione rappresentata non configura una fattispecie di abuso del diritto, sussistendo valide ragioni extrafiscali e che l'atto di donazione che potrà essere eventualmente stipulato sarà assoggettato all'imposta sulle donazioni con l'aliquota del 6%, prevista dall'articolo 2, comma 49 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

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.

Si rappresenta che secondo il disposto del comma 1 dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni, recante la "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*", affinché un'operazione possa essere considerata abusiva l'Amministrazione finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi:

a) la realizzazione di un vantaggio fiscale "*indebito*", costituito da "*benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*";

b) l'assenza di "*sostanza economica*" dell'operazione o delle operazioni poste in



essere consistenti in "*fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*";

c) l'essenzialità del conseguimento di un "*vantaggio fiscale*".

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività.

Attraverso il successivo comma 3, il legislatore ha chiarito espressamente che non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali.

Per richiedere il parere dell'Agenzia in ordine alla abusività di una determinata operazione o fattispecie, le istanze di interpello, come specificato con la circolare n.9/E dell'1 aprile 2016, debbono - fra l'altro - indicare:

- il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;
- le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata.

Ciò premesso, per le ragioni che si andranno ad esporre e ai soli fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, si ritiene che l'operazione posta in essere dagli istanti non costituisce una fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

In particolare, l'atto di donazione oggetto del quesito, effettuato a seguito dell'atto di rinuncia al legato, è giustificato da valide ragioni economiche extrafiscali rappresentate sia dalle rilevanti difficoltà (se non addirittura impossibilità) sia definire gli elementi essenziali delle rendite vitalizie e sia dalle incertezze, dai costi e dalle probabili controversie familiari e giudiziali che sarebbero derivate dall'instaurazione di un procedimento giudiziario per l'accertamento della nullità del legato all'interno del testamento.

Pertanto, si ritiene che l'atto di donazione da parte di TIZIA a favore dei nipoti SEMPRONIA e MEVIO, non appare preordinato a contrastare la *ratio* delle

disposizioni tributarie o di principi dell'ordinamento tributario; ciò a prescindere dall'eventuale collegamento funzionale tra tale atto di donazione ed il legato che, si ritiene, non possa escludersi dal momento che l'atto di donazione realizza comunque la volontà testamentaria del *de cuius*, seppur in termini e con modalità non perfettamente coincidenti con quelle indicate nel testamento.

Ne consegue che, conformemente a quanto affermato dall'istante, l'operazione rappresentata non configura una fattispecie di abuso del diritto, sussistendo valide ragioni extrafiscali e che l'atto di donazione che potrà essere eventualmente stipulato sarà assoggettato all'imposta sulle donazioni con l'aliquota del 6%, prevista dall'articolo 2, comma 49 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

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)**