

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 58/2003/T

Gaetano Petrelli

VENDITA CON RISERVA DELLA PROPRIETÀ E SUCCESSIONE *MORTIS* CAUSA DEL COMPRATORE

Approvato dalla Commissione studi tributari il 12 luglio 2003.

Si pone il problema di individuare con esattezza gli obblighi tributari dei chiamati all'eredità del compratore con patto di riservato dominio di un bene immobile, allorché si apra la successione di detto compratore prima del pagamento dell'ultima rata di prezzo. La problematica mantiene la propria attualità anche a seguito dell'abolizione dell'imposta sulle successioni, disposta dall'art. 13, comma 1, della legge 18 ottobre 2001 n. 383, posto che continuano ad essere dovute, in presenza di beni immobili, le imposte ipotecarie e catastali, e rimane l'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione (art. 15, comma 1, legge 383/2001)¹.

Come è noto, l'art. 1523 c.c. dispone che, nella vendita con riserva di proprietà, quest'ultima si trasferisce al compratore solo con il pagamento dell'ultima rata di prezzo. La disposizione è stata peraltro variamente interpretata dalla dottrina, che vi ha ravvisato, volta per volta, una vendita sottoposta a condizione sospensiva²,

* Pubblicato in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2004, 1, p. 297.

¹ Cfr. sul punto C.N.N. (estensori Friedmann-Petrelli), *Il nuovo regime impositivo delle successioni e delle donazioni e liberalità tra vivi*, in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2002, 1, p. 145; in *Vita not.*, 2001, p. 1134, ed in *Fisco*, 2001, p. 13981.

² GIORDANO, *Obbligazioni delle parti nella vendita con riserva di dominio*, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1945, I, p. 198; DE MARTINI, *Vendita reale, vendita obbligatoria e promessa di vendita*, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1947, III, p. 469-470; MICCIO, *La vendita con riserva della proprietà e gli effetti dell'inadempimento del compratore*, in *Foro it.*, 1951, I, c. 1195; MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, IV, Milano, 1954, p. 82; RESCIGNO, *Condizione (dir. vig.)*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, p. 784; BARBIERA, *Garanzia del credito e autonomia privata*, Napoli, 1971, p. 228 ss.; LIPARI, *Vendita con riserva di proprietà*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, p. 533; COSTANZA, *Condizione nel contratto*, in *Commentario del codice civile Scialoja-Branca*, a cura di Galgano, Bologna-Roma, 1997, p. 22; ID., *La condizione e gli altri elementi accidentali*, in *I contratti in generale*, II, a cura di E. Gabrielli, Torino, 1999, p. 813 e 823; PETRELLI, *La condizione "elemento essenziale" del negozio giuridico*, Milano 2000, p. 143 ss.

una vendita sottoposta a condizione risolutiva ³, una vendita con effetto traslativo immediato con riserva in capo al venditore di un diritto reale di garanzia o di un diritto reale atipico ⁴, ovvero una vendita obbligatoria *sui generis*, comunque non spiegabile con meccanismi di tipo condizionale ⁵. La giurisprudenza, invece, è prevalentemente orientata nel senso di qualificare il patto di riservato dominio alla stregua di una condizione sospensiva, fatta salva la peculiare e speciale disciplina di cui agli artt. 1523 ss. c.c. ⁶, ed è comunque ferma nel ricollegare l'effetto traslativo della proprietà all'effettivo pagamento dell'ultima rata di prezzo, traendone le relative conseguenze in termini di disciplina ⁷.

Sotto il profilo tributario, l'accettazione delle tesi che postulano il trasferimento immediato della proprietà al compratore elimina in radice, ovviamente, qualsiasi dubbio, posto che evidentemente, in tal caso, i chiamati all'eredità del compratore dovranno indicare nella dichiarazione di successione il diritto di proprietà sui beni immobili acquistati (salvo, ove ne ricorrano i

³ PELOSI, *La proprietà risolubile nella teoria del negozio condizionato*, Milano, 1975, p. 189 ss.

⁴ BIANCA, *La vendita e la permuta*, Torino, 1972, p. 522 ss.; GAZZONI, *La trascrizione immobiliare*, I, in *Il Codice civile, Commentario*, Milano 1998, p. 142 ss.; GATTI, *Le situazioni soggettive attive del compratore nella vendita con riserva della proprietà*, in *Riv. dir. comm.*, 1965, I, p. 478 ss.. Di "autonomo tipo di diritto reale" parlano anche COMPORTI, *Diritti reali in generale*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da Cicu e Messineo e continuato da Mengoni, Milano, 1980, p. 253; TULUI, *Osservazioni sulla natura giuridica della vendita con riserva della proprietà*, in *Riv. dir. comm.*, 1980, I, p. 362 ss.; BOCCHINI, *La vendita di cose mobili*, in *Il codice civile, Commentario*, Milano, 1994, p. 321-322; LUMINOSO, *Vendita*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. civ.*, XIX, Torino, 1999, p. 634.

⁵ PUGLIATTI, *La trascrizione immobiliare*, II, Messina, 1945, p. 11; GAZZARA, *La vendita obbligatoria*, Milano, 1957, p. 214 ss.; RUBINO, *La compravendita*, Milano 1971, p. 430; CATTANEO, *Riserva della proprietà e aspettativa reale*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1965, p. 974 ss.; GATTI, *Le situazioni soggettive attive del compratore nella vendita con riserva della proprietà*, in *Riv. dir. comm.*, 1965, I, p. 476-477; MENGONI, *Gli acquisti "a non domino"*, Milano, 1975, p. 188 ss.; GRECO-COTTINO, *Della vendita*, in *Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1981, p. 432 ss.; PINELLINI, *Il trattamento del contratto condizionale*, in *Arch. giur.*, 1986, p. 341-342; BARALIS-BOERO, *La compravendita delle abitazioni*, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive, II - Aspetti civilistici*, Milano, 1986, p. 316 ss.; MIRABELLI, *Dei singoli contratti*, Torino 1991, p. 173-174; BOTTARO, *La vendita con riserva di proprietà*, in *Scritti in onore di Guido Capozzi*, I, 1, Milano 1992, p. 247 ss.; CAMARDI, *Vendita e contratti traslativi - il patto di differimento degli effetti reali*, Milano, 1999, p. 60 ss.

⁶ Cass. 4 maggio 1945 n. 315, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1945, I, p. 196; Cass. 23 dicembre 1947 n. 1736, in *Foro it.*, 1948, I, c. 949; Cass. 14 aprile 1951 n. 920, in *Foro it.*, 1951, I, c. 1194; Cass. 13 aprile 1960 n. 864, in *Foro it.*, Rep. 1960, voce *Fallimento*, n. 449; Cass. 3 ottobre 1973 n. 2475, in *Giust. civ.*, 1974, I, p. 1307; Cass. 3 aprile 1980 n. 2167, in *Riv. not.*, 1980, p. 1288; Cass. 13 luglio 1998 n. 6813, in *Foro it.*, Rep. 1998, voce *Edilizia popolare*, n. 135; Cass. 8 aprile 1999 n. 3415, in *Foro it.*, Rep. 1999, voce *Vendita*, n. 20.

⁷ Trib. Roma 6 giugno 1981, in *Giust. civ.*, 1982, I, p. 303; Trib. Ferrara 21 maggio 1985, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1986, I, p. 504, con nota di GIONFRIDA DAINO; App. Genova 4 gennaio 1984, in *Giur. merito*, 1985, p. 586; Cass. 15 aprile 1988 n. 2975, in *Giust. civ.*, 1988, I, p. 2286.

presupposti, indicare come passività il debito corrispondente alle rate ancora da pagare⁸).

Ove, viceversa, si accolga una delle teorie che – conformemente alla lettera della legge – escludono il trasferimento della proprietà al compratore prima del pagamento integrale del prezzo, si pone il problema se tale ricostruzione civilistica assuma, o meno, rilievo ai fini dell'imposizione sulle successioni. Ciò perché è dato rinvenire, nel nostro ordinamento tributario, una serie di disposizioni che equiparano, ovviamente agli effetti fiscali, la vendita con patto di riservato dominio ad una vendita immediatamente traslativa: in materia di imposta di registro (art. 27, comma 3, D.P.R. 131/1986), di imposta sul valore aggiunto (art. 2, comma 2, n. 1, D.P.R. 633/1972), di imposta sull'incremento di valore degli immobili (art. 2, comma 3, D.P.R. 643/1972), di imposta sul reddito delle persone fisiche (almeno relativamente al reddito d'impresa: art. 75, comma 2, lettera a), D.P.R. 917/1986). Il testo unico relativo all'imposta sulle successioni e donazioni (D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346) non contiene invece alcuna disposizione sul punto⁹.

Si rinvengono, sul punto, due orientamenti. Secondo la prima tesi, sostenuta dall'Amministrazione finanziaria¹⁰ e da parte della dottrina¹¹, in assenza di una specifica disposizione tributaria nella materia dell'imposta sulle successioni e

⁸ Si pone, al riguardo, il problema della deducibilità, dalla base imponibile delle imposte ipotecarie e catastali, delle passività inerenti gli immobili. La questione è variamente risolta da dottrina, giurisprudenza e prassi amministrativa: cfr., sul punto, Cass. 29 novembre 1995 n. 12406, in *Riv. not.*, 1997, p. 841 (ove riferimenti), ed in *Notariato*, 1996, p. 216; Cass. 23 marzo 1994 n. 2771, in *Notariato*, 1995, p. 273; Cass. 7 settembre 1999 n. 9478, in *Vita not.*, 1999, p. 1529; Cass. 12 maggio 1998 n. 4775, in *Riv. not.*, 1999, p. 392.

⁹ Neanche il R.D. 30 dicembre 1923 n. 3270, contenente la disciplina dell'imposta sulle successioni prima della riforma tributaria del 1972, conteneva disposizioni sul punto. Ai fini dell'imposta di registro, l'art. 4 del R.D.L. 26 settembre 1935 n. 1749, Allegato "A", stabiliva che "le vendite di beni mobili ed immobili con patto di riservato dominio non sono considerate, agli effetti tributari, vendite condizionali. Le tasse di trasferimento sono dovute al momento della registrazione e gli eventi ulteriori non danno luogo né a rimborso né a percezione di altra tassa". Sulla base di questa disposizione, la giurisprudenza riteneva che la norma fosse esplicitazione di un principio generale, applicabile anche all'imposta sulle successioni: Comm. Centr. 6 novembre 1940 n. 31882, in *Riv. leg. fisc.*, 1941, p. 898; Comm. Centr. 10 maggio 1963 n. 99022, in *Mass. Trib.*; *contra*, DE BONO, *L'imposta sulle successioni e l'imposta sull'asse globale ereditario netto*, Milano 1969, p. 154 ss. All'atto dell'introduzione dell'art. 4 del R.D.L. 1749/1935, la norma è stata criticata dalla dottrina, o quanto meno ritenuta in contrasto con i principi civilistici: cfr. JAMMARINO, *Commento alla legge sulle imposte di registro*, I, Torino 1959, p. 70 ss.; UCKMAR, *La legge del registro*, I, Padova 1958, p. 253 ss.; RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma 1955, p. 721 ss.

¹⁰ Ris. Min. Fin. 14 dicembre 1976 n. 272755; Nota Min. Fin. 5 febbraio 1977 n. 4/2730.

¹¹ URICCHIO, *Commento all'art. 9 del D. Lgs. 346/1990*, in *Commento al testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni*, a cura di D'Amati, Padova 1996, p. 86-87; VOLPE-LANGELLA, *Autoliquidazione e eteroliquidazione*, Modena 1993, p. 52.

donazioni “non può prescindere dalle norme di diritto comune, e tenuto conto che, ai sensi dell’art. 1523 del codice civile, nelle vendite con patto di riservato dominio la proprietà si acquista con il pagamento dell’ultima rata di prezzo ... nel compendio ereditario relitto cade unicamente un diritto di credito, corrispondente all’importo delle rate versate dal *de cuius* e rimborsabili agli eredi nell’ipotesi di risoluzione del contratto”; ciò in quanto la diversa disposizione dettata in materia di imposta di registro costituirebbe “una disposizione specifica della legge di registro, che esplica i suoi effetti nel solo ambito di detta imposta, e che, conseguentemente, deve ritenersi ininfluenza ai fini del tributo successorio, stante la diversità di disciplina e del presupposto di applicazione dei due tributi”¹².

A quello suesposto si contrappone un orientamento dottrinale¹³, secondo il quale la normativa in tema di imposta di registro non è peculiare di detta imposta, ma è anzi espressione di un principio generale in materia tributaria, come dimostrano anche le analoghe disposizioni dettate in tema di imposta sul valore aggiunto, di invim e di irpef (sopra richiamate). Principio generale da applicarsi alla materia dell’imposta sulle successioni, in presenza di una lacuna nella relativa regolamentazione. Anche perché – accogliendo l’opposta opinione – “lo stesso immobile sarebbe oggetto, agli effetti tributari, di due trasferimenti dallo stesso dante causa: uno per atto tra vivi, l’altro *mortis causa*; il suo valore, inoltre verrebbe accertato due volte, con riferimento a due momenti diversi: una prima volta, al giorno della stipulazione dell’atto, una seconda volta al giorno dell’apertura della successione del venditore”¹⁴. Pertanto, considerando la vendita come immediatamente traslativa agli effetti tributari, ne conseguirebbe che, a seguito dell’apertura della successione del compratore, cadrebbe in successione, ai fini tributari, la proprietà dell’immobile, salva la deducibilità nel passivo delle rate non ancora pagate¹⁵.

Ai fini della soluzione del problema è necessario verificare se vi sia spazio per l’applicazione dell’analogia nel diritto tributario; in caso affermativo, non

¹² Così, testualmente, Ris. Min. Fin. 14 dicembre 1976 n. 272755.

¹³ BARALIS-BOERO, *La compravendita delle abitazioni*, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive, II – Aspetti civilistici*, Milano 1986, p. 329 ss.

¹⁴ BARALIS-BOERO, *La compravendita delle abitazioni*, loc. cit.

¹⁵ Parallelamente, in base a questo orientamento, in caso di morte del venditore non cadrebbe in successione, agli effetti tributari, la proprietà dell’immobile, bensì il credito verso l’acquirente per le rate non ancora pagate: BARALIS-BOERO, *La compravendita delle abitazioni*, cit., p. 332.

essendo dubbio che ricorra, nella fattispecie in esame, la *eadem ratio* che ha ispirato le norme dettate con riferimento alle altre imposte (*ratio* ravvisabile nel prevalere della sostanza economica dell'operazione – trasferimento immediato del rischio e del possesso – sulla configurazione giuridica della stessa), la vendita con patto di riservato dominio dovrebbe essere considerata come immediatamente traslativa anche per gli effetti dell'imposizione sulle successioni.

Sulla questione dell'integrazione analogica nell'ambito del diritto tributario, la dottrina si è a lungo affannata, contestando l'esistenza, in tale ramo del diritto, di un divieto generalizzato di analogia, che gli autori meno recenti ricollegavano ad una presunta eccezionalità delle norme tributarie, o alla riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost.; per concludere, quindi, nel senso dell'ammissibilità del procedimento analogico, a meno che lo stesso riguardasse la materia delle agevolazioni od esenzioni fiscali¹⁶, ovvero concernesse norme effettivamente eccezionali, o cosiddette "a fattispecie esclusiva"¹⁷, non estensibili al di fuori delle fattispecie espressamente previste¹⁸. Meno organico l'orientamento della giurisprudenza, che – in ambito diverso da quello delle esenzioni ed agevolazioni tributarie – ha sempre oscillato tra le due opposte soluzioni dell'applicabilità, o meno, dell'analogia in materia fiscale¹⁹.

¹⁶ Per il divieto di estensione analogica delle disposizioni concernenti agevolazioni o esenzioni in materia tributaria, cfr. Cass. 8 ottobre 1997 n. 9760, in *Comm. trib.*, 1998, II, p. 95; Cass. 27 febbraio 1997 n. 1763, in *Mass. Foro it.*, 1997; Cass. 9 luglio 1992 n. 8354, in *Corriere trib.*, 1992, p. 2493; Cass. 14 dicembre 1991 n. 13502, in *Fisco*, 1992, p. 108; Cass. 9 agosto 1990 n. 8111, in *Foro it.*, 1990, I, c. 3419; Cass. 24 luglio 1989 n. 3496, in *Foro it.*, 1990, I, c. 1626; Cass. 23 gennaio 1985 n. 278, in *Giur. imp.*, 1985, p. 281; Cass. 26 marzo 1983 n. 2131, in *Foro it.*, Rep. 1983, voce *Tributi in genere*, n. 1; Cass. 29 aprile 1981 n. 2619, in *Foro it.*, Rep. 1981, voce *Registro (imposta)*, n. 299.

In senso critico rispetto all'affermazione giurisprudenziale della inapplicabilità per analogia delle agevolazioni fiscali, v. in particolare MOSCHETTI-ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV ed., Torino 1988, I, p. 84 ss.; LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, I, 1, Padova 1994, p. 405.

¹⁷ Sono state definite come norme "a fattispecie esclusiva" quelle che – in quanto istituiscono un tributo, ne fissano i soggetti attivi e passivi, i presupposti, le procedure applicative – non sono riconducibili ad un principio, in quanto "fanno capo solo a se stesse": MICHELI, MICHELI, *Legge (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano 1973, p. 1100; CAIANI, *Analogia*, in *Enc. dir.*, II, Milano 1958, p. 367.

¹⁸ Cfr., in vario senso, AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, II, Padova 1994, p. 561 ss.; ID., *Legge tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma 1990, p. 5 ss.; BERTOLISSI, *Legge tributaria*, in *Digesto disc. privatistiche, sez. comm.*, VIII, Torino 1992, p. 538; PICCIAREDDA, *Integrazione analogica di norme tributarie*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1977, II, p. 225; CELORIA, *Se sia ammissibile l'interpretazione analogica delle norme tributarie*, in *Foro pad.*, 1966; VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, I, Milano 1961; MICHELI, *Legge (dir. trib.)*, cit., p. 1100; GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1941, I, p. 95 ss., 170 ss.

¹⁹ Nel senso dell'ammissibilità, cfr. ad esempio Cass. 16 giugno 1995 n. 6842, in *Corriere trib.*, 1995, p. 2233; Cass. 12 novembre 1993 n. 11188, in *Foro it.*, 1994, I, c. 759. Nel senso

In questo panorama è intervenuto il disposto dell'art. 2, comma 1, lettera e), della legge 7 aprile 2003 n. 80, che – nel prevedere i principi e criteri direttivi per la nuova codificazione del diritto tributario, delegata al Governo, stabilisce espressamente che “è vietata l'applicazione analogica delle norme fiscali che stabiliscono il presupposto ed il soggetto passivo dell'imposta, le esenzioni e le agevolazioni”. La norma recepisce, quindi, l'orientamento prevalente che, se da un lato non preclude il ricorso al procedimento analogico in ambito tributario, dall'altro lato ne esclude l'utilizzo in relazione a determinati settori di esso, considerata la natura eccezionale o comunque singolare delle relative norme. Si tratta, quindi, di principi immanenti all'ordinamento tributario italiano anche prima dell'emanazione della suddetta legge: anche se si ritenesse che la nuova norma legislativa non sia immediatamente applicabile prima dell'attuazione della delega, sembra ragionevole sostenere la vigenza dei medesimi principi indipendentemente dalla sua attuazione.

Tornando, quindi, al problema in esame, è necessario stabilire come debba essere qualificata la norma che individui, eventualmente, nei chiamati all'eredità del compratore, anziché in quelli del venditore, i soggetti tenuti al pagamento delle imposte, in relazione alla proprietà del bene venduto con patto di riservato dominio (quando il decesso avvenga prima del pagamento integrale del prezzo). Non pare dubbio che si tratta di una norma di individuazione del soggetto passivo e, nel contempo, di individuazione del presupposto dell'imposta²⁰, in dipendenza della successione di un soggetto piuttosto che di un altro. Dagli artt. 9 e seguenti del D. Lgs. 346/1990, si desume che il presupposto d'imposta è rappresentato, in via generale, dal trasferimento per successione della proprietà o di altro diritto dal *de cuius* agli eredi o legatari, il che postula la titolarità di detta proprietà o altro diritto in capo al *de cuius* (cfr., in particolare, l'art. 12, comma 1, lettera a), del D. Lgs. 346/1990, da cui si desume il peculiare rilievo della titolarità suddetta). Il principio descritto deve essere interpretato in collegamento con quello ricavabile – secondo

dell'inammissibilità, tra le altre, Comm. trib. centr. 31 luglio 1996 n. 4069, in *Riv. dir. trib.*, 1997, II, p. 351; Cass. 27 marzo 1992 n. 3793, in *Foro it.*, Rep. 1992, voce *Professioni intellettuali*, n. 154; Comm. trib. centr. 14 aprile 1981 n. 4770, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, p. 483.

²⁰ Si definisce “presupposto d'imposta” il fatto economicamente rilevante che giustifica l'applicazione di una determinata imposta”: DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano 1999, p. 17. Relativamente all'imposta sulle successioni, il relativo presupposto è individuato nell'acquisizione del patrimonio ereditario da parte dei chiamati all'eredità: POTITO, *Le imposte indirette sugli affari*, Milano 1995, p. 47 ss.

l'interpretazione prevalente – dalle norme civilistiche che disciplinano la vendita con riserva di proprietà, e che considerano proprietario, fino al momento dell'integrale pagamento del prezzo, il venditore: ciò comporta che – essendo proprietario, prima di detto pagamento, il venditore – solo la successione di quest'ultimo ha rilievo ai fini dell'imposta sulle successioni. Ritenere diversamente significherebbe postulare una deroga alle norme del D. Lgs. 346/1990 che disciplinano il presupposto d'imposta e ne individuano i soggetti passivi, fondata sull'estensione analogica della disciplina di altri tributi, il che – come sopra rilevato – non appare possibile.

Le medesime conclusioni valgono per quanto concerne le imposte ipotecarie e catastali. L'art. 13 del D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347 rinvia, rispettivamente, alle norme dettate in materia di imposta di registro e di imposta sulle successioni per quanto concerne la liquidazione dell'imposta (oltre all'accertamento, la riscossione e le sanzioni). Stante la mancanza, nel testo unico delle imposte ipotecarie e catastali, di un'organica disciplina relativa all'individuazione dei soggetti passivi e dei presupposti d'imposta (oltre che di tutta una serie di norme procedurali, non ultime quelle che disciplinano la tassazione degli atti ad effetti reali differiti), deve ritenersi che il riferimento alla "liquidazione", contenuto nel suddetto articolo 13, debba essere interpretato estensivamente, sì da ricomprendere anche la disciplina dei suddetti aspetti (non si spiegherebbe, altrimenti, il perché dell'immediata applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale al momento della stipula della vendita con riserva di proprietà, conclusione, quest'ultima, pacificamente accolta). Con la conseguenza che – anche per le imposte ipotecarie e catastali – il presupposto d'imposta si identifica con il trasferimento successorio della proprietà o altro diritto reale agli eredi o legatari, e che quindi non si fa luogo ad applicazione dell'imposta laddove tale trasferimento non sussista, come avviene nel caso in esame, per non essere il *de cuius* titolare di un tale diritto al momento della morte.

In conclusione, nella fattispecie in esame, si deve ritenere – in aderenza all'opinione espressa dall'Amministrazione finanziaria – che, ai fini tributari, nel compendio ereditario (reliitto dal compratore con patto di riservato dominio, deceduto prima dell'integrale pagamento del prezzo) cade unicamente – oltre alla

c.d. aspettativa reale all'acquisto, che non assume però rilevanza ai fini tributari – un diritto di credito, corrispondente all'importo delle rate versate dal *de cuius* e rimborsabili agli eredi nell'ipotesi di risoluzione del contratto. Trattandosi di successione apertasi dopo il 25 ottobre 2001, quindi, i chiamati all'eredità del compratore non dovranno presentare la dichiarazione di successione entro i sei mesi dall'apertura della successione e – nel momento in cui sarà stato ultimato il pagamento del prezzo – la proprietà verrà acquistata direttamente in capo agli eredi e con effetto *ex nunc*, senza quindi necessità, neanche in tale momento, di presentazione della dichiarazione di successione ²¹.

Gaetano Petrelli

²¹ Ovviamente, le conclusioni raggiunte nel testo sono estensibili a tutte le ipotesi in cui – in presenza di un negozio ad effetti reali differiti – il compratore muoia prima del verificarsi dell'effetto reale, laddove l'effetto traslativo potrà prodursi, con effetto *ex nunc*, successivamente all'apertura della successione: si pensi, a titolo esemplificativo, alla vendita di cosa futura, alla permuta di cosa presente contro cosa futura, alla vendita di cosa altrui. Viceversa, laddove l'effetto traslativo, prodottosi successivamente all'apertura della successione, retroagisca al momento della stipula del negozio – ad esempio, stipula di compravendita sotto condizione sospensiva, cui segua la morte del compratore durante la pendenza della condizione, e successivamente avveramento della condizione con effetto retroattivo alla suddetta stipula – si avrà, al momento del verificarsi della condizione, acquisto retroattivo della proprietà in capo al *de cuius*, con la conseguenza che i chiamati all'eredità di quest'ultimo dovranno, a seguito dell'avveramento della condizione, denunciare la relativa sopravvenienza ereditaria (art. 28, comma 6, del D. Lgs. 346/1990).