



CORTE COSTITUZIONALE

SENTENZA 28 MAGGIO 2026, N. 89

Testo della decisione

Materia

Tributi – Imposta sulle successioni e donazioni

Tipologia di decisione

Sentenza di accoglimento additiva¹

Oggetto della q.l.c.

Art. 17, co. 1, lett. c), *decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346* (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni)

Parametri

Art. 3, co. 1, Cost. – Art. 53, co. 1, Cost.

Massima

- L'art. 17 d.lgs. n. 346/1990, nel testo vigente anteriormente alle modifiche introdotte dall'art. 1, co. 1, lett. r), d.lgs. n. 139/2024, nella parte in cui disciplina le modalità di determinazione della base imponibile dell'imposta sulle successioni gravante sul legato di rendita vitalizia, si pone in contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., allorché determina un carico fiscale sproporzionato e tale da compromettere la stessa praticabilità economico-giuridica dell'istituto. Esso, infatti, finendo per neutralizzare o rendere fiscalmente impraticabile un istituto negoziale tradizionalmente deputato all'attuazione di finalità solidaristiche e di riconoscenza *post mortem* nei confronti di soggetti estranei alla cerchia familiare, eccede i limiti della discrezionalità legislativa, risolvendosi in una manifestazione di irragionevolezza normativa ed in una lesione del principio di capacità contributiva, in quanto determina un prelievo non correlato all'effettiva ricchezza espressa dal presupposto d'imposta ed idoneo a frustrare, in via indiretta, la funzione economico-sociale dell'attribuzione *mortis causa*.

¹ La pronuncia si segnala altresì per aver dichiarato l'illegittimità conseguenziale di ulteriori disposizioni, le quali riproducevano il medesimo meccanismo impositivo e risultavano, pertanto, affette dal medesimo *vulnus* ai principi di ragionevolezza e di capacità contributiva.

Profili d'interesse

- Particolarmente significativo è il rilievo attribuito dalla Corte al mutamento di sensibilità maturato nello stesso legislatore, il quale aveva progressivamente preso atto dell'inadeguatezza del criterio impositivo fondato sull'oscillazione del saggio legale degli interessi. È proprio tale evoluzione dell'ordinamento a costituire uno dei principali argomenti a sostegno della declaratoria di illegittimità costituzionale, giacché rende ormai priva di una ragionevole giustificazione la perdurante applicazione del previgente regime impositivo.

Estratto della motivazione

8 – Le questioni sono fondate per violazione dei principi di ragionevolezza e di capacità contributiva di cui agli artt. 3, primo comma, e 53, primo comma, Cost., con assorbimento dell'ulteriore questione sulla disparità di trattamento.

[...]

9 – [L]e questioni sollevate sull'imposizione sulle rendite vitalizie, che, così come determinata dalla norma censurata, non solo si dimostra arbitraria rispetto al presupposto assunto come indice di capacità contributiva, ma si presenta anche priva di ogni ragionevole giustificazione.

È pur vero, da un lato, che l'imposta sulle successioni e donazioni «è giustificata dall'arricchimento dell'erede o del beneficiario e quindi in ragione della capacità contributiva di questi ultimi, che risulta nuova e autonoma anche rispetto alle imposte a suo tempo versate dal dante causa» [...] e che, dall'altro, «al legislatore spetta un'ampia discrezionalità in relazione alle varie finalità alle quali s'ispira l'attività di imposizione fiscale» [...], essendogli consentito, «sia pure con il limite della non arbitrarietà, di determinare i singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza» [...].

Tuttavia, la norma censurata produce, nelle descritte condizioni di tassi di interesse inferiori all'unità, una situazione fiscale che si profila «come estrema» [...], non solo in quanto determina un effetto che appare, considerata l'attuale aspettativa di vita, addirittura deteriore di quello “confiscatorio” lamentato dal rimettente – nel senso che l'imposizione fiscale può superare largamente il valore del legato – ma anche del tutto privo di una benché minima giustificazione razionale.

Infatti, essa produce l'effetto di “distruggere” fiscalmente un istituto, come il legato di rendita vitalizia, che si è tradizionalmente sviluppato anche verso una funzione sociale, rispondendo all'esigenza di esprimere, *post mortem*, vincoli di gratitudine o di solidarietà verso persone estranee allo stretto ambito familiare ritenute, a vario titolo, meritorie, come *caregivers* o persone impegnate in attività di solidarietà sociale o semplicemente bisognose.

La norma censurata, in questi termini, sconfina quindi nella manifesta arbitrarietà e deve essere ricondotta all'interno del rispetto dei principi di ragionevolezza e di capacità contributiva.

10. – Lo stesso legislatore, del resto, si è avveduto del contrasto con la Costituzione di un simile assetto.

Nella relazione illustrativa all'atto del Governo n. 171 del 2024 (concernente lo schema di decreto legislativo recante disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA, approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri il 9 aprile 2024) chiarisce che «[l']intervento, operato nell'ottica di razionalizzare la disciplina dell'imposta, intende evitare che l'oscillazione della misura del saggio legale degli interessi possa comportare, ai fini del calcolo della base imponibile della rendita, risultati non conformi al principio costituzionale di capacità contributiva nelle annualità in cui il saggio legale d'interesse è particolarmente basso e i coefficienti per l'attualizzazione della rendita risultano particolarmente elevati e tali da determinare risultati manifestamente non coerenti con la realtà economica».

Anche la relazione tecnica relativa al medesimo atto del Governo pone in evidenza che «[l]a *ratio* dell'intervento è quella di evitare che le oscillazioni della misura del saggio legale degli interessi possano comportare, ai fini del calcolo della base imponibile, risultati non conformi al principio costituzionale di capacità contributiva».

A cura di Vittorio Fazio

Dottorando di ricerca in Giurisprudenza – Università di Catania