

## QUESITO N. 22-2025/T. DIVISIONE EREDITARIA - COLLAZIONE PER IMPUTAZIONE - LIBERALITÀ INDIRETTA - TASSAZIONE

TRIBUTARI

NOTIZIARIO N 32 DEL 18 FEBBRAIO 2025

**GIAMPIERO PETTERUTI**

*Risposta del 14 febbraio 2025*

Si chiede se l'esenzione dalle imposte di registro prevista dalla modifica all'art.34 TUR introdotta dal D.Lgs 139/2024 per i beni oggetto di collazione, si applichi anche alle liberalità indirette di cui all'art. 1 comma 4-bis TUS, non soggetti alla imposta di donazione.

Il dubbio nasce dalla circostanza che la ratio della modifica normativa è stata individuata nell'esigenza di evitare la doppia imposizione della donazione, che invero non sembrerebbe sussistere nel caso delle suddette liberalità indirette, escluse da tassazione.

Lo studio n. 120/2024, benché sembri affermare l'applicazione della modifica anche alle suddette liberalità indirette, non si sofferma sulle ragioni di tale interpretazione e se ne chiede, pertanto, conferma.

\*\*\*\*

In occasione della modifica apportata all'art. 34 T.U. Registro, si è analizzato il testo alla luce della giurisprudenza più recente, notando come ne siano stati recepiti nel testo normativo gli esiti interpretativi in tema di rilevanza della collazione nella divisione ereditaria, allorché debba farsi luogo alla verifica di corrispondenza della porzione alla quota di diritto. Quindi si rinvia allo studio 120-2024/T per l'illustrazione di ogni aspetto qui non appositamente trattato.

Venendo all'argomento esposto nel quesito riguardo alla funzionalità della riforma ad evitare una (nuova) tassazione dei beni donati, escludendoli dalla base imponibile della divisione, non risulta che ciò sia stato lo scopo dell'innovazione.

La quale, per altro, non si esprime in termini esenzione dall'imposta di registro, perché - in conformità a Cass. 2588/2023 (v. commento in CNN Notizie del 7 giugno 2023) - non prevede esenzione, ma solo una regola di determinazione della **base imponibile** al netto dei beni oggetto di collazione.

Il riferimento alla base imponibile non incide, però, sul fronte della "massa" per la quale si deve distinguere la massa di computo dalla massa su cui applicare l'aliquota di imposta ed è proprio nella divaricazione tra massa di computo e base imponibile che si gioca il coordinamento tra regole tributarie e regole civilistiche.

In merito alla giustificazione della modifica, la Relazione al D.Lgs. si esprime nel seguente modo:

«Al fine di razionalizzare la disciplina relativa alla tassazione dell'atto di divisione, sono apportate modifiche all'art. 34 del TUR. In particolare, attraverso le modifiche al comma 1 dell'art. 34 del TUR si prevede che nella

divisione ereditaria, al fine di stabilire la massa comune, si tiene conto anche del valore dei beni donati in vita dal defunto ai soggetti tenuti alla collazione ai sensi degli articoli 737 e seguenti del Codice civile.

La norma precisa che la collazione è funzionale alla determinazione della massa ereditaria e delle quote di diritto, mentre l'imposta di registro si applica, con l'aliquota degli atti di divisione, sulla parte dei beni assegnati effettivamente caduta in successione. La disposizione recepisce gli orientamenti della giurisprudenza in cui si afferma che nella imposizione di registro della divisione ereditaria ex art. 34 del decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, al fine di stabilire la massa comune e, di conseguenza, al fine di accertare la eventuale divergenza tra quota di fatto-quota di diritto e la presenza di eccedenze-conguagli tra coeredi tassabili come vendita-trasferimento, si deve tenere conto del valore del bene donato in vita dal de cuius ad uno dei coeredi condividenti e come tale oggetto di collazione ex artt. 724 e 737 Codice civile (così Cassazione civile, Sez. trib., 27/01/2023, n.2588).»

In effetti, il problema postosi anteriormente al D.Lgs 139/2024, di cui la giurisprudenza e la prassi amministrativa condividevano la soluzione, avversata dal Notariato, era quello della computabilità o meno dei beni donati nella verifica di corrispondenza della porzione alla quota di diritto. E poiché si negava in radice la rilevanza della collazione, finivano per apparire conguagli da minor apporzionamento le assegnazioni ai soggetti tenuti alla collazione di una apparente minor parte dei beni del relictum.

Come è noto, quella posizione svalutava del tutto le regole civilistiche, si ancorava all'inciso dell'art. 34 che perimetrava la massa della divisione ereditaria individuandola nel valore dell'asse ereditario netto e sorvolava su altri aspetti senz'altro rilevanti per l'esegesi della disposizione in funzione della razionalità del prelievo tributario (ad es. i beni culturali, esenti da imposta, sono esclusi dal computo del valore dell'asse, eppure concorrono sicuramente alla formazione della massa dividenda).

Non risulta incerto, però, che l'esclusione dei beni donati dalla massa di computo non poggiava sull'intento di impedire che i beni donati fossero nuovamente tassati in sede di divisione (ma ovviamente nessun bene comune a più soggetti si può dire nuovamente tassato in sede di divisione sol perché deve corrispondersi l'imposta degli atti dichiarativi), tant'è che averli considerati fuori dalla massa non ha determinato un alleggerimento della tassazione in sede di divisione con massa limitata al relictum, bensì il noto aggravamento derivante dall'originare i menzionati conguagli meramente apparenti e totalmente ed ingiustamente fittizi.

Se è vero che in alcuni passaggi di analisi giurisprudenziale si fa riferimento all' evitare una duplicazione d'imposta (Cassazione, sent. n.2588 del 2023, §3.2.), ciò riguarda l'applicazione dell'imposta di successione, per la quale il ruolo dato ai beni donati si sviluppa sul fronte delle franchigie (con alterne vicende) e, nel passato meno recente, sul fronte delle aliquote ma, una volta chiarito ciò, il ruolo delle donazioni nella divisione assume portata decisiva ed assorbente nella verifica di corrispondenza delle porzioni alle quote di diritto, senza che possa venire in rilievo una possibile tassazione del trasferimento a monte causato dalle donazioni.

Ritornando all'evoluzione dell'interpretazione nella materia qui trattata, è altrettanto noto come si fosse giunti, finalmente, per via dell'interpretazione della Suprema Corte, ad ammettere l'iniquità di una tassazione con le aliquote della vendita in presenza di quel fittizio scostamento, il legislatore delegato ha inteso allineare la disposizione tributaria a quella civilistica ed ha messo il punto fermo, che potrebbe avere addirittura valore di interpretazione autentica.

Ciò posto, per quanto attiene allo specifico quesito ed in ordine al ruolo che le donazioni oggetto di collazione spiegano nella **massa di computo** (e non della base imponibile) della divisione, non si rilevano differenziazioni tra le **liberalità indirette** (esenti o non esenti, escluse o non escluse dalla tassazione come fenomeni attributivi) ed **altre donazioni**, eventualmente non tassate con imposta proporzionale in forza dell'art. 59 TUS (che assoggetta ad imposta in misura fissa le donazioni di beni culturali a prescindere dal loro valore) oppure non soggette ad imposta ex art.3 comma 4-ter TUS (trasferimenti gratuiti ad eccezione dei patti di famiglia perché per questi ultimi quanto ricevuto dai contraenti non è soggetto a collazione).

E non si rilevano differenziazioni, perché entrano tutte in gioco per vagliare la corrispondenza tra pars quota e

pars quanta e quindi. Dovendosi stabilire quanto spetti a ciascuno, non può incidere il trattamento tributario applicato al trasferimento del bene oggetto del conferimento in collazione.

Quanto alla base imponibile su cui applicare l'imposta con aliquota 1%, sono state prospettate due ipotesi interpretative, ponendosi l'ipotetica alternativa di valorizzare la massa incrementata dal valore dei beni oggetto della collazione per imputazione o di limitare il prelievo ai soli beni facenti parte del relictum (quelli tassati con l'imposta di successione). La prima opzione interpretativa è comparsa in un passaggio dell'Ordinanza di Cassazione 22123 del 2021 (cfr. commento in CNN Notizie 11 agosto 2021) ma smentito dalle conclusioni della stessa Ordinanza che hanno scelto la seconda opzione interpretativa.

La posizione favorevole alla seconda opzione interpretativa è stata poi confermata con dovizia di argomentazioni da Cassazione, Sent. 2588/2023, ed è poi divenuta jus receptum con la modifica apportata dal D.lgs. 139/2024, assumendo la forza della regola codificata.