

## TASSAZIONE DI UNA DIVISIONE DI UNA MASSA COMUNE COSTITUITA DA DENARO E DIRITTI IMMOBILIARI OGGETTO DI DONAZIONE

Si chiede di conoscere se sia legittimo l'operato dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate nella seguente fattispecie: Tizio dona in comune ai figli, per quote diseguali, una somma di denaro e dei diritti immobiliari. Con lo stesso atto i donatari procedono a divisione con attribuzione ad uno di essi del denaro ed all'altro dei diritti immobiliari; essendovi corrispondenza fra le quote di fatto e quelle di diritto la divisione è considerata senza conguagli.

L'ufficio dell'Agenzia delle entrate contesta l'autoliquidazione delle imposte effettuata dal notaio, sembrando non ritenere configurabile una comunione del denaro, che si dividerebbe cioè automaticamente, con la conseguenza nel caso di specie che oggetto della divisione sarebbero solo i diritti immobiliari, mentre la quota in denaro rappresenterebbe il pagamento del conguaglio.

La posizione assunta dall'ufficio non è condivisibile.

Dal dato normativo, infatti, non emergono elementi idonei a suffragare quanto sostenuto dall'ufficio, perché seppure l'art. 727 c.c., nell'indicare che "le porzioni devono essere formate previa stima dei beni, comprendendo una quantità di mobili, immobili e crediti di uguale natura e qualità", non fa menzione espressa del denaro, la nozione residuale di beni mobili di cui al codice civile è tale da ricomprendere anche il denaro stesso.

Peraltro l'opinione dell'ufficio non risulta essere neppure suffragata da orientamenti giurisprudenziali o dottrinali in tal senso.

È appena il caso di precisare che è ben diversa da quella in esame la questione relativa alla sorte dei crediti ereditari, rispetto ai quali sussiste un orientamento, non pacifico, secondo il quale sarebbe ancora vigente nel nostro ordinamento il principio, di origine romanistica, *nomina et debita ipso iure inter coheredes dividuntur* (sul punto per approfondimenti, cfr. Basini, *L'oggetto della comunione*, in Trattato di diritto delle successioni e donazioni, diretto da Bonilini, IV, Comunione e divisione ereditaria, Milano, 2009, 30 ss.; Bullo, *L'oggetto della divisione ereditaria: questioni in tema di crediti e partecipazioni sociali*, in Contratto di divisione e autonomia privata, I quaderni della Fondazione italiana per il Notariato, Milano, 2008, 84 ss.).

Quanto invece al denaro, la dottrina lo considera espressamente come bene che può fare parte della comunione (cfr. fra gli altri Forchielli-Angeloni, *Della divisione*, comm. Cod. Civ. Scialoja-Branca, a cura di F. Galgano, Bologna-Roma, 2000, 216. Vedi anche Fedele, *La comunione*, Milano, 1967, 71, che si occupa della particolare ipotesi della comunione del denaro usato da un partecipante nell'acquisto di un bene, sulla base dell'assunto dell'ammissibilità di una comunione avente ad oggetto una somma di denaro).

Si ritengono, infatti, appartenenti alla comunione beni fungibili quali il denaro, utilizzabili per pareggiare i valori delle singole porzioni senza dare luogo a conguagli.

E tale circostanza è distinta da quella in cui, in assenza nella massa di tali beni, l'unico rimedio per livellare il valore delle singole porzioni è costituito dai conguagli.

In altri termini, è ben chiara agli interpreti la differenza tra i due fenomeni: "non ricorre conguaglio in senso tecnico allorché l'uguaglianza delle diverse porzioni viene raggiunta mediante equa distribuzione del denaro esistente nella massa dividenda. In questa ipotesi a rigore non è esatto neppure parlare di disuguaglianza in quanto il denaro comune destinato a pareggiare le eventuali differenze di valore entra a far parte delle singole porzioni né più né meno degli altri beni comuni" (così Forchielli-Angeloni, op. cit., 218 e nello stesso senso, fra gli altri, Carusi, *Le divisioni*, Torino, 1978, 88; Burdese, *Divisione ereditaria*, in Tratt. dir. civ. diretto da Vassalli, XII, Torino, 1980, 180; Minervini, *Divisione contrattuale ed atti equiparati*, Napoli-Roma, 1990, 178; Morelli, *Comunione e divisione ereditaria*, Torino, 1998, 483; Mora, *La divisione contrattuale*, in Trattato di diritto delle successioni e donazioni, cit., 233 il quale evidenzia peraltro come non vi siano dubbi nell'applicare questi principi alla divisione contrattuale).

Pertanto, se è pur vero che le differenze di valore tra le porzioni attribuite a fronte di quote di diritto uguali determinano i conguagli, di questi ultimi si può correttamente parlare solo allorché il denaro che occorrerebbe per le sistemazioni delle ineguaglianze sia denaro estraneo alla comunione, diversamente si tratterebbe di attribuzione di denaro comune (così Petteruti, *Il valore attribuito ai diritti assegnati tra diritto tributario e impugnative negoziali*, in Contratto di divisione e autonomia privata, cit., 205).

Ed è conforme a tale posizione anche la disposizione fiscale di cui all'art. 34 comma 1 d.p.r. n. 131/1986 secondo cui "nelle comunioni diverse da quella ereditaria la massa comune è da individuare nei beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l'imposta propria dei trasferimenti" (quanto all'individuazione dei conguagli agli effetti del suddetto art. 34 si segnala, per completezza, anche un orientamento della giurisprudenza, per quanto non condivisibile ad avviso di chi scrive, il quale opera il confronto tra la quota di fatto e la quota di diritto dall'ottica del dividente che riceve il conguaglio, escludendone per questa strada la configurabilità, perché - si legge nelle sentenze n. 20119 del 16 novembre 2012 e n. 17866 del 30 luglio 2010 - questi riceve né più né meno del valore della sua quota, essendo irrilevante che la somma di denaro corrisposta a copertura della quota di diritto non provenga dalla massa divisionale, dato che l'art. 34 d.p.r. n. 131/1986 non richiede tale provenienza).

In conclusione, dunque, se nel caso di specie sia stata donata in comune a due soggetti una pluralità di beni, costituita da denaro e diritti immobiliari, la divisione con la quale siano attribuiti ad un dividente i diritti immobiliari ed all'altro la somma di denaro facente parte della comunione, non genera conguagli, rilevanti agli effetti dell'art. 34 d.p.r. n. 131/1986, qualora il valore delle porzioni non ecceda quello spettante sulla massa comune.

*Annarita Lomonaco*