

DIVISIONE. INDIVIDUAZIONE DELLA MASSA NELLE IPOTESI SUCCESSORIE E NON SUCCESSORIE. RIFLESSI DELLE ASSEGNAZIONI SULLA CONFIGURABILITÀ DI CONGUAGLI FITTIZI.

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 25 febbraio 2015

Approvato dal CNN nella seduta del 6/8 maggio 2015

Lo studio in sintesi (Abstract): *La divisione è assoggettata ad imposta secondo le regole degli atti dichiarativi quando riguardi una massa di beni acquisiti con unico titolo e vi sia proporzionalità alle quote di diritto, ma manifesta annose problematiche in tema di conguagli fittizi e, riguardo allo scioglimento della comunione ereditaria, anche a proposito della delimitazione della massa cui parametrare il rapporto tra quote e porzioni. Lo studio si propone di approfondire le sopra indicate tematiche e valutare i margini di allineamento delle regole tributarie alla disciplina del codice civile. In particolare, analizza il ruolo assegnato alle passività, l'incidenza della collazione e le regole di collegamento tra la disciplina dell'imposta di successione e quella dell'imposta di registro, anche in relazione alle fattispecie - sempre più ricorrenti - delle divisioni trans-frontaliere (aventi per oggetti beni posti in Italia e beni situati all'estero).*

Sommario: 1. Premessa e disposizioni di legge riguardanti la materia; 2. Divisioni non ereditarie e divisioni ereditarie; 3. Le passività nell'assetto tributario della divisione; 4. Beni indicati in dichiarazione di successione e beni oggetto della divisione; 5. Collazione e divisione.

1. Premessa e disposizioni di legge riguardanti la materia.

La disciplina tributaria dello scioglimento della comunione espone una serie di criticità, collegate alla perimetrazione della “massa dividenda”, capaci di penalizzare significativamente il momento distributivo cui il legislatore, almeno in linea di principio, accorda un regime di minima tassazione, secondo il criterio degli atti c.d. dichiarativi. Si pensi, ad esempio, alle conseguenze che derivano

- dall'impossibilità di superare la regola che considera *vendita* il maggior assegno, per di più senza possibilità di migrare nella tassazione secondo le regole degli atti gratuiti,
- dal modo di considerare lo scioglimento congiunto di pluralità di masse,
- dall'avversare la funzione di apporzionamento svolta dalla collazione;

– dalla corrente difficoltà che si incontra nell' allargare lo sguardo oltre il complesso costituente la base imponibile dell' imposta di successione, soprattutto nelle comunioni ereditarie in cui siano presenti beni esteri.

Molte delle menzionate "ostilità" verso lo scioglimento della comunione derivano dalla risalente opinione, derivata dal consolidato orientamento giurisprudenziale, secondo cui essa non può essere chiesta pretendendo di accomunare beni acquisiti con titoli diversi (dovendosi, per contro, limitare il giudizio divisorio ai beni che abbiano la stessa originaria provenienza). Da quella impostazione, che pure è civilisticamente e processualmente superabile quando vi sia concordia tra le Parti ⁽¹⁾, origina la radicata tradizione in campo tributario a considerare distributiva/dichiarativa solo la fattispecie elementare dell'apporzionamento in natura riferito alla massa con unica provenienza, confinandosi nell'area dell'eccezionalità la stessa qualificazione dichiarativa in presenza di masse plurime.

Posto che nel processo e nel diritto civile la pluralità di titoli è superabile con l'unificazione delle masse, lo stesso dovrebbe essere consentito anche in campo tributario e senza alcuna tassazione aggiuntiva, poiché siffatta unificazione non comporta trasferimento di ricchezza ed è solamente funzionale ad un più fluido procedimento di scioglimento delle comunioni.

Ma le regole tributarie non seguono pedissequamente i modelli civilistici, essendo dirette ad evitare elusioni di imposte e per tal motivo le scelte legislative fatte in questo settore del diritto portano sovente a risultati nettamente diversi.

Così, in campo civilistico, pur dibattendosi sulla esatta identificazione della *divisione contrattuale* (che secondo alcuni richiede la distribuzione dei beni in natura, mentre per altri include tutti gli atti che perseguano lo scopo di realizzare lo scioglimento della comunione mediante *assegnazione di un valore corrispondente alla quota* ⁽²⁾) si ammette, senza soverchi indugi, che permanga la natura divisoria anche in presenza di conguagli e cioè quando lo scioglimento della comunione sia attuato attingendo all' esterno della massa comune ⁽³⁾, così come si ammette l'esistenza di ipotesi di scioglimento eccedenti il modello *basilare*, identificabili sia negli "atti equiparati alla divisione" (art. 764 c.c.), sia nelle transazioni divisorie, tutti accomunati dallo scopo di attuare il passaggio dalla contitolarità alla titolarità isolata.

In campo tributario, invece, domina la scena il doppio sbarramento antielusivo che da un lato considera *vendita* il maggior assegno che ecceda il 5% della quota di diritto e dall'altro considera permuta l'assegnazione incrociata di beni con provenienze diverse. Sicché, neppure la rinuncia al conguaglio consente di evitare la tassazione secondo le regole dei trasferimenti onerosi ed analogo esito sfavorevole vale per lo scioglimento congiunto di più comunioni con compensazione degli ipotetici conguagli, che addirittura moltiplica il fenomeno (quando non ricorra la fattispecie contemplata nell' art. 34 ultimo comma TUR).

Simile inconveniente si verifica, ancora, nelle varie ipotesi in cui, pur ricorrendo unica massa ed apporzionamenti senza sperequazioni, le rettifiche di valori da parte del Fisco (sulla base di valutazioni divergenti da quelle fatte dai dividendi) facciano emergere i c.d. conguagli fittizi (che, a prescindere dall'effettività, determinano la presunzione assoluta di "vendita" e la conseguente maggior tassazione).

Si consideri, poi, che neanche la presenza di debiti ereditari consente di mettere in gioco poste passive per pareggiare porzioni e quote di diritto, poiché quella presunzione assoluta vale perfino

in presenza di “accollo di debiti della comunione”, ex art. 34 TUR, nella quale ipotesi si valorizza inderogabilmente l’accollo come forma di “pagamento”.

Sullo sfondo della configurabilità dei conguagli fittizi aleggia la atavica sfiducia che colora il rapporto fisco/contribuente: se non ci si basasse sulla presunzione di elusione, non avrebbe senso alcuno pretendere la tassazione con le aliquote dei trasferimenti senza dimostrare la corresponsione di denaro o di altri beni a pareggio di valori ipoteticamente sperequati. Invece, inserendo le presunzioni assolute, si innesca un meccanismo capace di minare irreparabilmente il percorso verso la virtuosità dei comportamenti.

Si consideri, poi, il ruolo giocato dalle diverse regole che presidiano le rettifiche di valore, *impedite* dalla presenza di valori superiori a quelli c.d. “tabellari” quando si tratti di fabbricati muniti di censimento completato od in corso, oppure di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, ma *consentite* in presenza di altre tipologie di beni (terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, fabbricati in corso di costruzione, fabbricati collabenti, aree urbane ed altri immobili senza rendita catastale), dalla quale differenza di regime può scaturire una rettifica in aumento relativa ad alcune soltanto delle porzioni assegnate, cui si contrapponga la “stabilità” di valutazione delle altre.

Per di più, nella corsa alla maggior tassazione possibile innescata o per lo meno sospinta dalle teorizzazioni sull’abuso del diritto, da parte di alcuni Uffici si è cercato di scardinare l’equilibrio delle assegnazioni asserito dalle Parti pretendendo che la valutazione di uno o più beni, esposta in atto in misura uguale od appena superiore al menzionato valore tabellare, debba comportare l’utilizzo dello stesso metro anche per gli altri beni. Nella quale prospettiva, le assegnazioni di fabbricati vecchi e nuovi e quindi censiti in epoche e con procedure diverse, ma di ugual valore di scambio, farebbero emergere quasi sempre conguagli ancora una volta “fittizi”.

Ne conseguirebbe un evidente stravolgimento delle regole sostanziali per effetto di una forzatura diretta solamente a massimizzare l’imposizione, in odio al criterio basilare della tassazione con l’aliquota degli atti dichiarativi quando non vengano occultati trasferimenti di ricchezza.

Di qui l’interesse ad approfondire l’indagine per cercare, nei limiti dell’interpretazione sistematica, di avvicinare quanto più possibile la ricostruzione del quadro tributario all’impianto civilistico.

Partendo dalla *ratio legis* di temperare il prelievo tributario in presenza di fattispecie “dichiarative” (pur prevenendo elusioni che possano derivare dalla vestizione come divisioni di negozi traslativi), e considerato che l’atto “dichiarativo” manifesta solamente in via indiretta la “capacità contributiva” (la quale trova a monte dell’atto dichiarativo, e cioè nel momento dell’acquisto, la diretta manifestazione), può assumersi come bussola del cammino interpretativo che le fattispecie dichiarative con fenomeni *interni* al vero e proprio *procedimento divisorio delineato dal legislatore* devono essere considerate del tutto fisiologiche e per questo non qualificabili elusive senza violare i principi cardine del sistema tributario. Ove la formulazione di singole disposizioni di legge possa astrattamente portare a conseguenze di più incisiva tassazione secondo le regole dei trasferimenti, va saggiata la possibilità di una loro interpretazione “orientata” al rispetto dell’art. 53 Cost. (che eviti, ove possibile, quel risultato di maggior tassazione).

Tanto precisato, il quadro positivo di riferimento espone che il risultato della *minor tassazione con l’aliquota degli atti dichiarativi*

a) non è voluto dal legislatore in presenza di masse plurime, con l'eccezione indicata nell' art. 34 ultimo comma TUR;

b) non è voluto in presenza di accollo di debiti della comunione. Ne deriva che l'effetto distributivo deve riguardare i soli elementi dell'attivo, mentre il passivo gioca un limitato ruolo solamente nel calcolo della base imponibile delle comunioni ereditarie, purché non accollato a singoli condividenti a pareggio delle porzioni.

Di converso, l'attenuato prelievo non trova alcuna controindicazione espressa quando si tratti di fattispecie che rispettino tutti i criteri legali di apporzionamento all'interno dell'unica massa dividenda.

In questa complessa prospettiva, giova partire dalle norme positive che riguardano l'"individuazione della massa".

Nell'attualità, vale l'art. 34 del T.U. dell'Imposta di Registro n. 131/1986 (in seguito: TUR), che così dispone ai commi 1 e 2:

<<1. La divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente. **La massa comune** è costituita nelle comunioni ereditarie dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, e nelle altre comunioni, dai beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l'imposta propria dei trasferimenti.

2. I conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto, ancorché attuati mediante accollo di debiti della comunione, sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti mobiliari fino a concorrenza del valore complessivo dei beni mobili e dei crediti compresi nella quota e con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per l'eccedenza.

Omissis>>

Il previgente art. 32 del DPR 634/'72, nelle due versioni pro-tempore vigenti, così disponeva al primo comma:

a) versione vigente fino al TUR:

<<La divisione, con la quale ad un condividente siano assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente. Nelle comunioni ereditarie, **la massa comune** è costituita dal valore, riferito alla data della divisione, dei beni esistenti alla data di apertura della successione, detratti gli oneri ereditari ancora gravanti sugli stessi; nelle assegnazioni di cui all'art. 4, lettera c), della parte prima della tariffa, **la massa comune** è costituita dal patrimonio risultante dal bilancio o dal rendiconto; nelle altre comunioni, dai beni risultanti da precedente atto assoggettato o assoggettabile all'imposta propria dei trasferimenti.

omissis>> (comma introdotto, con effetto dal 1° gennaio 1978, dall'art. 3, D.P.R. 23 dicembre 1977, n. 953).

b) precedente formulazione del medesimo comma:

<<La divisione, con la quale ad un condividente siano assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente. Nelle comunioni ereditarie, **la massa comune** è costituita dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione; nelle

assegnazioni di cui all'art. 4 lettera c) della prima parte della tariffa, la massa comune e restituita dal patrimonio risultante dal bilancio o dal rendiconto; nelle altre comunioni, dai beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l'imposta propria dei trasferimenti.

omissis>>.

Prima del T.U.R. e del DPR 634/72 vigeva, nella materia, l'Art. 48 del Regio decreto 30/12/1923, n.3269, che così stabiliva:

<<Le assegnazioni che hanno luogo nelle divisioni di beni mobili od immobili tra comproprietari o fra soci, non sono considerate traslative della proprietà dei beni rispettivamente assegnati, quando ciascun dividente riceve una quota che corrisponda ai diritti che realmente gli spettano.

Parimente non sono considerate traslative di proprietà le assegnazioni, che, entro i limiti delle rispettive quote, vengono fatte ad un dividente, di beni immobili esistenti nell'asse comune, e ad un altro dividente di beni mobili, rendite, crediti e denari che fanno parte dello stesso asse. Questa disposizione si applica nelle divisioni di eredità quando i mobili, le rendite, i crediti ed i denari assegnati risultino denunziati nel loro preciso ammontare per la tassa di successione; ed in ogni altro caso quando la comunione dei beni risulti da preesistente atto regolarmente registrato o dal bilancio sociale.

I frutti dell'eredità o della comunione, agli effetti della tassa di registro, si considerano come spettanti ai singoli eredi o ai partecipanti alla comunione, secondo le loro rispettive quote.

Se vi ha conguaglio o maggiore assegno anche per mezzo di acollo di debiti comuni in una quota maggiore di quella che sarebbe a carico dell'assegnatario, è dovuta la tassa di trasferimento sul conguaglio o maggiore assegno con le norme dell'articolo seguente.>>

2. Divisioni non ereditarie e divisioni ereditarie.

Pur nell'omogeneità del fenomeno dello scioglimento della comunione, appare opportuno trattare separatamente la divisione non ereditaria e quella ereditaria.

Quanto alle fattispecie "**non ereditarie**", la nozione di "divisione" tassabile con l'aliquota degli atti "dichiarativi" è da ritenere attualmente ristretta alle ipotesi di *comunione nascente da unico titolo*, come testualmente emerge dal riferimento al "precedente atto assoggettato o assoggettabile all'imposta propria dei trasferimenti" (e rivelandosi tributariamente problematica, come accennato, la *riunione volontaria di più masse* ⁽⁴⁾). Ovviamente, per rimanere nel campo degli atti dichiarativi deve esservi la già richiamata corrispondenza tra quote e porzioni.

Benché si tratti di una fattispecie elementare, questa ipotesi divisionale presenta profili particolari quando vi siano modifiche soggettive determinate da trasferimenti per atto tra vivi e *mortis causa*. Nei quali frangenti, pur non essendovi dubbi sulla persistenza dell'unica massa allorché si parta dall'unico titolo, si agitano dubbi vari in presenza di modifiche di titolarità per accrescimento di quote di qualcuno dei contitolari o per subingresso in quelle di altri originari comunisti.

Rispetto a questa fattispecie, e in riferimento alla potenziale maggior tassazione che possa discendere dalla *pluralità di masse per pluralità di titoli*, basti ribadire che l'unicità di titolo non è intaccata dalle modifiche soggettive ⁽⁵⁾, per cui la comunione è unica e segue le regole degli atti dichiarativi in tutte le seguenti ipotesi:

1) A e B comprano il fondo tuscolano ed il fondo corneliano; muore A e gli succedono C e D; assegnando a B il fondo tuscolano ed agli eredi di A il fondo corneliano non si verifica alcuna molteplicità di masse ed il negozio segue le regole di tassazione degli atti dichiarativi.

2) A e B comprano due case. A vende la sua quota di 1/2 a B e C.

La divisione con cui una casa, del valore di 3/4 della massa, viene assegnata a B e l'altra, del valore di 1/4 della massa viene assegnata a C, pur vedendo in capo a B due titoli, è divisione senza masse plurime.

3) A e B comprano vari immobili con unico atto; a B succedono *mortis causa* figli e moglie; A vende la sua quota a C il quale, con successivo atto, compra anche la metà della quota spettante agli eredi di B. Procedendo alla divisione tra C e gli eredi di B permane l'unicità del titolo originario e non si ricade nella fattispecie della masse plurime.

Passando alla **divisione ereditaria**, è nota l'“eccezione” posta dal legislatore con l'ultimo comma dell'art. 34 TUR, eccezione che, *a contrario*, porta a considerare *plurime* le masse allorché l'ultimo titolo sia un atto tra vivi, come accade quando un genitore doni ai figli beni suoi esclusivi (o comunque non ereditati insieme ai figli dalla successione dell'altro coniuge), ed i figli procedano a dividere accomunando beni donati e beni precedentemente ereditati dall'altro genitore.

Focalizzando l'attenzione sulla divisione propriamente **ereditaria** (limitando, per comodità, la prospettazione alla divisione avente per oggetto i beni provenienti da unica successione), si sottolinea che dal raffronto tra le disposizioni succedutesi nel tempo emerge il percorso seguito dalla disciplina, la quale ha visto un primo disinteresse per le passività (nella vecchia legge di registro del 1923), cui ha fatto seguito l'attribuzione di loro rilevanza nell'entità ancora esistente al momento della divisione (nella normativa ante TUR valevole dall'1.1.1978) oppure in quella presente al momento dell'apertura della successione (nella normativa del DPR 634/72, testo originario, ed in quella attualmente vigente).

In tutte le formulazioni della disposizione non compare mai il fenomeno della collazione e, per tal motivo, è imperante una lettura che rifiuta di tenere conto dei beni donati.

Le soluzioni da adottare riguardo alla divisione sono state oggetto di molteplici approfondimenti della Commissione Studi Tributarî, cui si rinvia ⁽⁶⁾, interessando in questa sede rivisitare le regole di determinazione della massa dividenda in relazione

- alla incidenza delle passività;
- al significato da attribuire al rinvio che l'art. 32 TUR fa alla disciplina dell'imposta di successione in relazione ai beni esteri;
- al ruolo della collazione.

3. Le passività nell'assetto tributario della divisione.

Si è già fatto cenno alla disposizione che considera congruamente l'accollo di debiti della comunione. Nel contempo, il rinvio alle regole di valorizzazione della massa secondo le regole dell'imposta di successione deve avere un significato anche riguardo alle passività, significato non agevole da rintracciare ma che sembra di poter individuare in una deroga alla determinazione della *base imponibile*, in modo che nelle divisioni ereditarie le passività possano essere da essa dedotte ⁽⁷⁾.

Come è stato notato ⁽⁸⁾, l'art. 34 TUR è collocato nel Titolo III del TUR che disciplina le regole di applicazione dell'imposta e non nel Titolo IV che si occupa della base imponibile e quindi se ne deve privilegiare prioritariamente la funzione di regola diretta a determinare natura ed effetti dell'atto da tenere a base della tassazione fiscale. Per questa via, le regole relative alle comunioni ereditarie, che chiamano in campo le passività, risultano dirette a mitigare il prelievo (che nelle comunioni di altro tipo colpisce l'intero valore dei beni divisi) e non ad alterare la disciplina sostanziale che impone la tassazione in base all'intrinseca natura ed agli effetti.

Le passività deducibili sono, però, solamente quelle presenti all'apertura della successione perché solo esse costituiscono il passivo che entra in gioco della determinazione dell'asse ereditario netto chiamato in causa dall'art. 34 TUR.

Una volta che tutte o parte delle passività siano poste a carico di singoli eredi, la loro porzione viene necessariamente valorizzata, nell'economia del negozio divisorio, per un importo superiore da cui, sottraendo il passivo, si vada ad ottenere quello pari alla quota di diritto. Per tal motivo, seguendo l'idea che l'accollo sia mezzo di pagamento di un "corrispettivo", ove la passività ecceda il 5% della quota di diritto la tassazione finisce per seguire, nella disciplina tributaria, le regole della vendita.

Quando, invece, le passività siano soltanto richiamate, senza accollo alcuno, esse vanno a diminuire la base imponibile della divisione ereditaria.

4. Beni indicati in dichiarazione di successione e beni oggetto della divisione.

Il legislatore collega la disciplina della divisione ereditaria a quella dell'imposta di successione, quando si riferisce alla "massa".

Si tratta di un collegamento che si può giustificare in vista dello stretto rapporto tra vicenda successoria e scioglimento della comunione, tanto stretto da indurre la suprema Corte ad affermare che la divisione ereditaria "pur attuandosi dopo la morte del *de cuius*, costituisce l'evento terminale della vicenda successoria e, quindi, rispetto a questa non può considerarsi autonoma" ⁽⁹⁾.

Ma non dovrebbe (non deve) dubitarsi che una divisione ereditaria possa avere per oggetto tutti i beni del defunto senza comportare nient'altro che effetto distributivo/dichiarativo, a prescindere della concreta rilevanza di detti beni nel computo della base imponibile dell'imposta di successione.

Eppure la menzionata disposizione del TUR parrebbe individuare il compendio oggetto della divisione ereditaria, su cui parametrare la corrispondenza tra *pars quota* e *pars quanta*, nella "massa comune ... costituita dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione", formulazione senz'altro meno chiara di quella utilizzata dall'art. 32 DPR 634/72 (che si riferiva, semplicemente, alla "massa comune costituita dal valore, riferito alla data della divisione, dei beni esistenti alla data di apertura della successione"), ma lo stesso Ministero delle Finanze, illustrando il TUR, mise in evidenza solo il mutamento riguardante le passività deducibili, evidentemente considerando che la disposizione, pur mutata nella forma, non variasse nella sostanza ⁽¹⁰⁾.

Qual è, allora, la massa da considerare per confrontare quote e porzioni?

Guardiamo meglio la portata della disposizione per quanto riguarda il novero dei beni facenti parte della massa dividenda.

A parte l'impropria individuazione della "massa" in un "valore" piuttosto che in un complesso di beni ⁽¹¹⁾, la disposizione attuale è stata giudicata non comprensibile ⁽¹²⁾ e con caratteri distorsivi ed irrazionali ⁽¹³⁾, evidentemente nella misura in cui potesse pretendere di includere nella massa da dividere i beni alienati negli ultimi sei mesi (all'epoca in cui vigeva l'art. 10 TUS), quelli che si *presumono* appartenenti all'attivo ereditario o, ancora, i beni che all'epoca della divisione siano stati alienati, distrutti ecc..

Considerato, poi, che l'asse ereditario netto, inteso come base imponibile dell'imposta di successione, esclude dal computo taluni beni per il motivo che li considera esenti dall'imposta di successione, l'esclusione potrebbe astrattamente incidere sulle regole *tributarie* della divisione contrattuale, ma bisogna avere presente che lo statuto della successione ereditaria secondo il diritto civile italiano guarda al patrimonio del defunto in senso lato, attraendo al procedimento di scioglimento della comunione sia tutto il *relictum*, sia, ricorrendo i presupposti della collazione, ciò che sia stato direttamente ed indirettamente donato in vita dal defunto a coniuge, figli e loro discendenti che concorrano alla successione.

Il tutto (normalmente ⁽¹⁴⁾) senza alcuna differenziazione territoriale quanto all'ubicazione dei beni nei vari Stati.

Per perimetrare la "massa comune", a nulla varrebbe richiamare i *criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni* ⁽¹⁵⁾, come fissati dall'art. 2 del D.Lgs. n. 346/'90 (in seguito: TUS) (nei limiti di compatibilità con il D.L. 262/2006), alla cui stregua è definito l'ambito territoriale di *applicazione dell'imposta di successione*, prevedendo che essa sia dovuta in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti *mortis causa*, ovunque risultino situati, nell'ipotesi in cui il *de cuius fosse residente in Italia* (c.d. principio dell'imposizione globale) mentre "se alla data dell'apertura della successione il defunto non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti". Infatti, considerato che possono verificarsi le due ipotesi del *residente* e del *non residente* e che nella seconda ipotesi l'applicazione dell'imposta riguarda i soli "beni in Italia", va ricordato che, nell'unitarietà del fenomeno successorio, una cosa è la *base imponibile dell'imposta di successione*, altro la *consistenza dell'asse ereditario*, tant'è che i beni esclusi dal computo della base imponibile rimangono pur sempre componenti dell'asse ereditario (infatti, ha senso *escluderli* dalla base imponibile solo in quanto *fanno parte* dell'asse ereditario).

Se per individuare il c.d. "valore dell'asse ereditario netto" si dovesse far capo esclusivamente all'art. 8 TUS, si troverebbe in quell'articolo, al primo comma, la previsione secondo cui "*Il valore globale netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19, e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3. Resta comunque ferma l'esclusione dell'avviamento nella determinazione della base imponibile delle aziende, delle azioni, delle quote sociali.*"

E, secondo quanto specifica il successivo art. 9, "L'attivo ereditario è costituito da tutti i beni e i diritti che formano oggetto della successione, ad esclusione di quelli non soggetti all'imposta a norma degli articoli 2, 3, 12 e 13".

Riguardo a dette disposizioni, la dottrina si è interrogata sulla portata della previsione che sembrerebbe perimetrare la massa e ne ha ricavato, nella prospettazione più convincente, che la

modifica intervenuta nel passaggio dall'art. 32 modificato con DPR 953/77 all'art. 34 TUR ha voluto ripristinare l'originaria formulazione dello stesso art. 32 per ritornare al valore dell'asse depurato di *tutte le passività* e non solo di quelle ancora esistenti ⁽¹⁶⁾, ma, ciò nonostante, la disposizione non ha perduto quella linearità che aveva conquistato con il DPR 953, se è vero che, come ha affermato la Suprema Corte ⁽¹⁷⁾, l'art. 34 TUR ha natura meramente interpretativa del precedente art. 32 DPR 634/'72 ⁽¹⁸⁾.

Ove si pretendesse di limitare il perimetro della massa ai soli beni considerati come poste attive dell'asse ereditario, così violando i criteri interpretativi richiamati all'inizio di questa trattazione, si dovrebbe opporre che la persistente valenza disciplinare del 1° comma dell'art. 8 TUS è seriamente messa in discussione per incompatibilità con la disciplina dell'attuale imposta di successione ⁽¹⁹⁾ che, come è noto, non prevede imposizione globale ma per singole quote e recupera le disposizioni del TUS in quanto *compatibili*. Con la conseguenza che il rinvio contenuto nel TUR, salvo ritenerlo inaccettabilmente fisso ⁽²⁰⁾, non trova più nella disposizione il referente della *relatio*.

Per altro, è stato opportunamente rimarcato che, a dispetto della terminologia disinvoltamente e promiscuamente usata dal legislatore, fattispecie concernenti talune tipologie di beni come quelli culturali sono definite in termini di "esclusioni" dall'attivo ereditario ma sono in realtà semplicemente "esenti", poiché rientrerebbero puntualmente nel presupposto applicativo del tributo successorio e quindi idonee a concorrere all'attivo ereditario ⁽²¹⁾.

Come è evidente, poi, non compare alcun riferimento al contenuto della *dichiarazione di successione* già presentata dagli eredi, ma si valorizza l'asse ereditario *come conformato all'apertura della successione*: è questo, in verità, il vero elemento di giustificazione del rinvio che l'art. 34 TUR fa al TUS e ne è chiara anche la risalente *ratio* di evitare che nel procedimento divisionale confluiscono beni con diverso titolo di provenienza (così eludendo la tassazione).

Ed allora, da un lato vale quanto stabilito dall'art. 2 del TUS, *prescindendo dall'effettivo inserimento dei beni della dichiarazione di successione*; quindi, il mancato inserimento di un cespite nella dichiarazione suddetta non incide in termini di riduzione della massa di computo, poiché, essendo la massa il complesso dei beni del defunto, l'omissione nella dichiarazione limita le conseguenze all'imposta di successione (e non a quella di registro sullo scioglimento della comunione), secondo quanto stabilito in ordine alla dichiarazione incompleta dall'art. 32 TUS e dalle altre disposizioni correlate.

Da altro lato, non possono perdere la valenza di componenti della massa ereditaria i beni non tassati secondo quanto stabilito dagli artt. 3 (trasferimenti non soggetti ad imposta), 12 (beni non compresi nell'attivo ereditario) e 13 (beni culturali) ed anche, per i defunti che non avessero avuto residenza nello Stato, i beni e diritti esteri, ex art. 2 TUS, perché tali beni non sono attratti a tassazione per ragioni di politica tributaria, ma di certo *sono componenti* del compendio ereditario. Se con il richiamo dei criteri valevoli per l'imposta di successione si dovesse giungere a non tenere conto, nel calcolo dell'imposta di divisione, dei beni esclusi dall'attivo ereditario, bisognerebbe ammettere che una divisione tra due coeredi con pari quote proprietarie avente per oggetto due edifici di interesse culturale (di pari valore) risulterebbe del tutto priva di base imponibile.

Pertanto, la formula dell'art. 34 TUR, pur sembrando ridurre il perimetro della massa dividenda ai beni componenti l'attivo ereditario imponibile per l'imposta di successione ⁽²²⁾, va

correttivamente letta affermando che la divisione abbraccia i beni del compendio successorio a prescindere dalla loro incidenza sulla base imponibile dell'imposta di successione. ⁽²³⁾

Rispetto ad una imposizione che voglia assumere l'esistenza di conguagli (fittizi) allorché nella massa figurino beni "esteri" oggetto di assegnazione solo ad alcuni coeredenti, gli effetti distorsivi sarebbero ancora più gravi, considerato che la scelta del legislatore di non "tassare" per evitare duplicazioni di imposta o di tassare detraendo quanto pagato nello Stato estero sarebbe del tutto vanificata se in sede di divisione (e cioè al naturale completamento della vicenda successoria) si andasse ad applicare addirittura l'imposta come se si trattasse di una vendita.

Per quanto attiene alla base imponibile per l'imposta di registro sulla divisione ereditaria che veda assegnati anche beni "esteri", si ricorda che non figura più nell'art. 1 della "Tariffa Parte prima del TUR" la previsione di assoggettamento all'imposta fissa dei trasferimenti aventi per oggetto immobili situati all'estero; inoltre, va tenuto conto dell'attuale imponibilità (almeno per quanto attiene all'imposta di registro) anche dei trasferimenti di immobili esteri (così Circ. 2/E del 21.2.2014, p. 23 del testo in formato pdf), e, di conseguenza, non vi sarebbero controindicazioni ad una tassazione con l'aliquota proporzionale degli atti dichiarativi anche riguardo alla parte di compendio costituita dai beni esteri.

5. Collazione e divisione.

Il fenomeno della collazione ha un suo ruolo specifico nel procedimento divisorio, perché quando avvenga per imputazione senza aumentare effettivamente la massa richiede il calcolo diretto a stabilire l'entità dei prelevamenti spettanti agli altri coeredi.

Benché si tratti di un fenomeno previsto dalla legge (seppur derogabile per volontà del "defunto"), esso è visto in modo problematico dalla giurisprudenza tributaria e dalla prassi amministrativa. In particolare, si afferma che le donazioni vengono in rilievo solo per stabilire se vi sia assorbimento di franchigie ma non sono oggetto dell'imposta di successione e quindi non giocano nessun ruolo nella individuazione della massa cui parametrare quote e porzioni.

Sicché, a fronte di una divisione tra due coeredi aventi diritto ciascuno alla quota di metà e di cui uno conferisca per imputazione, non tener conto della collazione nell'assetto tributario della divisione comporta di far risultare un minor assegno al conferente ed un maggior assegno all'altro coeredente, con conseguente applicabilità dell'imposta di vendita sull'eccedenza del 5% della quota di diritto.

Così si sono espresse l'Amministrazione finanziaria ⁽²⁴⁾ e la giurisprudenza ⁽²⁵⁾, con la conseguenza paradossale che l'istituto della collazione, diretto a riequilibrare le posizioni degli stretti congiunti coeredi, finirebbe per avere effetti distorsivi nel campo tributario.

Non risultano esaminati i fenomeni di prelevamento che fanno da contraltare alla collazione per imputazione, fenomeni che rientrano a pieno titolo nel procedimento di scioglimento della comunione e che a loro volta determinano un effetto che, se riferito al solo relictum, si rivelerebbe "di apporzionamento eccedente" (ai sensi dell'art. 34 TUR) ove la complessiva attribuzione (prelevamento più porzione) venga confrontata con la quota di spettanza su medesimo relictum.

Come si è detto, ammesso che quest'effetto distorsivo trovi possibile causa nella disposizione di perimetrazione della massa dividenda, va esaminato se possa essere evitato con una interpretazione sistematica.

In questo senso giova ricordare che già in sede di disamina di una specifica fattispecie divisoria preceduta da collazione e prelevamento mediante compensazione si è avuta occasione di inventariare uno dei vari disallineamenti tra regole civilistiche e regole di imposizione indiretta ⁽²⁶⁾, consistente proprio nella ruolo della "collazione nella divisione ereditaria" e del suo inquadramento tributario nella giurisprudenza e nella prassi amministrativa. E si sottolineava come quest'ultima e la stessa giurisprudenza apparissero prevalentemente orientate a far leva sull'art. 34 TUR per affermare che i beni donati, non essendo computabili nella base imponibile dell'imposta di successione, abbiano rilevanza solamente per l'individuazione delle aliquote e, di conseguenza, non se ne possa tenere conto alcuno nel verificare se vi siano, fiscalmente, sperequazioni (reali o figurative) tra quote di diritto e porzioni.

In quella sede si è notato che, seguendo l'impostazione che espunge la collazione, <<il raffronto tra quote e porzioni per determinare se, fiscalmente, emergano conguagli, sarebbe da fare senza tenere conto del *donatum*. E' evidente che si crea, per questa via, uno iato tra regole civilistiche e regole tributarie, tanto più accentuato quanto più rilevante sia il *donatum*. Si pensi ad una successione con due eredi, Mevio e Filano, nella quale il *relictum* sia 100 ed anche il *donatum*, a favore di uno solo dei coeredi (Filano), sia 100. Nel procedimento divisionale, una volta che il coerede donatario Filano imputi alla sua porzione il *donatum* e lo trattenga come apporzionamento, il *relictum* spetta interamente all'altro coerede Mevio. Ma, raffrontando la distribuzione al solo *relictum* (in quanto massa il cui valore è l'unico che rileva per l'imposta di successione), si verrebbe a considerare un fittizio conguaglio a favore del coerede donatario Filano e la divisione verrebbe tassata come vendita per la metà del valore del *relictum* e cioè per 50>>.

Considerato il risultato evidentemente incongruo di tale lettura delle disposizioni, si è proposto un approccio diverso con riguardo al fenomeno della *collazione*, considerando che l'obbligo di conferire viene in rilievo nel procedimento divisorio determinando effetti nella fase preparatoria della fattispecie negoziale e, più precisamente, ai sensi degli artt. 723 e ss. c.c., dopo la resa dei conti e dopo la formazione dello stato attivo e passivo dell'eredità, in vista dei prelevamenti (art. 725 c.c.) che preludono alla formazione delle porzioni ereditarie in proporzione alle quote (art. 726 c.c.). Inquadrata in tal modo, la collazione per imputazione gioca un ruolo principalmente sulla *determinazione dei diritti* degli altri dividendi, incrementandone le aspettative economiche. Conseguentemente si è esposta una possibile soluzione, alternativa ai prelevamenti, per giungere in modo appropriato ad equa soluzione, osservando come le regole della divisione giudiziale siano applicabili alla divisione amichevole, ma conservano natura dispositiva, per cui la fase del prelevamento non è necessaria e ben può essere assorbita nella mera fase di accertamento dell'obbligo di conferire, cui consegua la fase altrettanto *di accertamento*, e quindi *dichiarativa*, della reale entità delle quote spettanti ai dividendi sui beni "costituenti l'asse ereditario", inteso come *relictum*, avente la "dimensione" determinata *a norma dell'imposta di successione*.

In questo senso, si possono coniugare fiscalmente la regola della determinazione dell'asse (al netto del *donatum*) e quella della proporzionalità alle quote, scollegando queste ultime dalla mera misura numerica stabilita dal titolo (legge o testamento) per il concorso tra coeredi. D'altra parte, l'art. 726, nel riferirsi alla formazione delle porzioni in proporzione alle quote, non deve necessariamente considerarsi come se avesse l'univoco significato di richiamo alle quote spettanti

nell'eredità. Letto come riferimento alle quote che, all'esito delle operazioni preliminari, risultino spettanti a ciascuno sui beni da dividere, il citato criterio mette capo ad una diversa determinazione delle "proporzioni" in cui ciascun coerede concorra alla distribuzione del *relictum*. Seguendo questa linea di pensiero e tornando all'esempio fatto, l'accertamento della spettanza al solo Mevio e l'attribuzione in suo favore dell'intero *relictum* produce l'effetto distributivo proprio della divisione e conserva portata *dichiarativa*, avendo pieno titolo *per* scontare l'imposta di registro con aliquota 1%, senza che possa emergere alcun conguaglio.

Giampiero Petteruti

-
- 1) Secondo la Suprema Corte "Nel caso di divisioni di beni in godimento comune proveniente da titoli diversi e, perciò, appartenenti a distinte comunioni, è possibile procedere ad una sola divisione, piuttosto che a tante divisioni per quante sono le masse, solo se tutte le parti vi consentano con un atto che, risolvendosi nel conferimento delle singole comunioni in una comunione unica, non può risultare da manifestazione tacita di volontà o dal mero comportamento negativo di chi non si oppone alla domanda giudiziale di divisione unica di tutti i beni delle diverse masse, ma deve materializzarsi in un negozio specifico che, se ha per oggetto beni immobili, deve rivestire la forma scritta ad substantiam, perché rientrante tra quelli previsti dall'art. 1350 c.c.; conseguentemente, in mancanza di un siffatto negozio, il comportamento tenuto dalla parte che non si è opposta alla domanda di divisione unica del giudizio di primo grado non impedisce a quest'ultima di proporre appello per denunciare la sentenza che ha accolto tale domanda." (Cassazione 5.5.1992 n. 5798, 9.1.2009 n.314 e 6.2.2009 n. 3029).
 - 2) Cfr. FORCHIELLI-ANGELONI, *Divisione*, in *Commentario Scialoja e Branca*, Bologna-Roma, 2000, 26.
 - 3) MIRABELLI, *Intorno al negozio divisorio*, cit. da FORCHIELLI-ANGELONI, *Divisione*, in *Commentario Scialoja e Branca*, Bologna-Roma, 2000, 26; dubitativamente FEDELE, *La comunione*, Torino, 1986, 445; inquadrano tale negozio negli "atti equiparati" DE CESARE-GAETA, *Le ipotesi divisionali*, in *Successioni e donazioni a cura di RESCIGNO*, Padova, 1994, 32; FRAGALI, *La comunione*, Tomo 3, in *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo-Mengoni*, Milano 1983, 553.
 - 4) Per la quale "riunione" cfr. PETTERUTI, *Il valore attribuito ai diritti assegnati tra diritto tributario e impugnative negoziali*, in *Atti del Convegno della Fondazione per il Notariato 30-31 maggio 2008*, in <http://elibrary.fondazione-notariato.it/articolo.asp?art=17/1712&mn=2&arg=8> e LANZILLOTTI-MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Milano, 2014, 336.
 - 5) Cfr. Corte di Cassazione, quinta sezione, sentenza 19 dicembre 2014 n. 27075, in *CNN Notizie del 5 febbraio 2015*, con nota di LOMONACO, *Per la Cassazione le variazioni soggettive dei comunisti non determinano masse plurime*.
 - 6) Ex multis, FORMICA, *Applicabilità del principio delle masse plurime*, studio del 5 luglio 2002; FORMICA, *Studio n. 89/2003/T, Divisione – masse plurime*; FORMICA, *Quesito n. 83-2009/T, Masse plurime - avviso di liquidazione - successione "mortis causa" - successive variazioni delle quote ereditarie*; CANNIZZARO, *risposta a quesiti 123 2006 t 13/02/2007, Trattamento fiscale della divisione operata con più atti successivi. Atto di assegnazione in conto di futura divisione. Atto di divisione definitivo*; CANNIZZARO *Quesito n. 25-2008/T, In tema di «divisione senza conguagli - risoluzione 136/e 2007: CIGNARELLA, Quesito n. 151-2006/T, Divisione. Applicabilità del principio delle masse plurime*.
 - 7) Cassazione 20 marzo 1991 n.3003: "L'accertamento del valore di beni immobili oggetto di divisione deve avvenire al lordo delle passività di mutuo su di essi gravanti (art. 41, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634) a meno che la divisione non riguardi una massa ereditaria (art. 32, comma 1, stesso D.P.R. n. 634/1972)". L'atto era stato stipulato il 14.7.1973 e cioè all'epoca in cui l'art. 32 DPR 634/72 faceva rinvio al DPR 637/72 e la stessa Amministrazione finanziaria asseriva che "L'art. 32 riproduce i criteri generali già stabiliti per le divisioni dagli artt. 48 e 49 del testo del 1923, apportandovi alcune innovazioni. Per le comunioni ereditarie, da un lato, stabilisce che l'imponibile deve corrispondere al valore dei beni, riferito alla data della divisione, depurato dalle passività determinate a norma dell'imposta sulle successioni." (Circ. n. 7 prot. n. 302692/72 del 10 gennaio 1973 - Dir. TT. AA.).
 - 8) CANNIZZARO, *La divisione nell'imposta di registro. Collazione ed emersione di conguagli fiscalmente rilevanti*, in *Notariato*, n. 5/2012, 589 e ss.
 - 9) Cassazione, 13 luglio 2005 n. 14764, in *Riv. not.*, 2006, 727 e Cassazione 1° febbraio 2010, n.2313.

- 10) Circ. n. 37 (prot. n. 220391) del 10 giugno 1986 Dir. TT.AA.
- 11) La dottrina afferma che la disposizione espone due criteri. Il primo, finalizzato alla composizione strutturale del patrimonio ereditario riferito al momento della morte, secondo le regole dell'imposta di successione ed il secondo, finalizzato al calcolo del valore della massa, riferito all'epoca della divisione: FORMICA, *La divisione nel diritto tributario*, in Trattato breve delle successioni e donazioni, diretto da Rescigno, vol.II, Padova, 2010, 676.
- 12) BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 841.
- 13) FORMICA, cit., 678.
- 14) Ma v. PETTERUTI, Studio n.159/2009/T, Divisione stipulata all'estero avente per oggetto immobili posti all'estero e immobili posti in Italia, in CNN Notizie del 16.12.2009.
- 15) DENORA e PURI, Studio n. 194-2009/T, *I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni*, Approvato dalla Commissione studi tributari il 26 marzo 2010: <<qualora il de cuius risieda all'estero al momento dell'apertura della successione, l'imposta è dovuta in relazione ai soli beni e diritti trasferiti che risultino "esistenti" - ovvero sia materialmente collocati - in territorio italiano (c.d. principio della territorialità). In dottrina è stato rilevato come il legislatore italiano, abbandonando il principio della lex rei sitae (che permane solo per i soggetti non residenti) in favore del principio di residenza del defunto, si sia allineato alle normative vigenti negli Stati più moderni, sebbene in alcuni ordinamenti si preferisca delimitare l'ambito applicativo dell'imposta in oggetto facendo riferimento alla "cittadinanza" del dante causa, anziché alla residenza. A causa della potenziale idoneità dell'imposta di successione a colpire anche i beni posti all'estero, valgono, poi, sia le convenzioni dirette ad evitare le doppie imposizioni, sia le regole di scomputo delle imposte pagate ad altri Stati in ragione dell'ubicazione di beni ereditari. Così, l'art. 26, primo comma, lett. b) del d.lgs. 346, prevede la detrazione delle imposte "pagate ad uno Stato estero, in dipendenza della stessa successione ed in relazione a beni esistenti in tale Stato, fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi, salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali"; inoltre, come già accennato, vigono regole convenzionali contro la doppia imposizione in materia di imposte sulle successioni, attualmente in vigore, concluse con i Paesi di seguito elencati:
- Danimarca (Conv. 10 marzo 1966 approvata con L. 18 marzo 1968, n. 649);
 - Francia (Conv. 20 dicembre 1990, approvata con L. 14 dicembre 1994, n. 708);
 - Gran Bretagna (Conv. 15 febbraio 1966 approvata con L. 9 agosto 1967, n. 793);
 - Grecia (Conv. 13 febbraio 1964 approvata con L. 18 marzo 1968, n. 524);
 - Israele (Conv. 22 aprile 1968 approvata con L. 12 aprile 1973, n. 201);
 - U.S.A. (Conv. 30 marzo 1955 approvata con L. 19 luglio 1956, n. 943);
 - Svezia (Conv. 20 dicembre 1956 approvata con L. 13 marzo 1958, n. 280)>>, aggiungendosi che <<alcune convenzioni espressamente dispongono che i beni collocati in uno Stato e caduti nella successione di un soggetto residente nell'altro Stato siano "imponibili" nello Stato in cui sono ubicati. A tale riguardo occorre svolgere alcune ulteriori considerazioni. È necessario infatti verificare attentamente quanto disposto dalla singola convenzione che viene in considerazione di volta in volta: alcune convenzioni, dopo aver perentoriamente affermato che i beni risultano "imponibili" nello Stato in cui sono situati, dispongono comunque il loro inserimento nella dichiarazione di successione presentata nello Stato di residenza del de cuius. Ad esempio, l'art. 5 della convenzione stipulata con la Francia stabilisce che "i beni immobili che fanno parte della successione (...) di una persona domiciliata in uno Stato e sono situati nell'altro Stato sono imponibili in questo altro Stato" ma ciò non deve portare ad escludere detti beni dal computo della base imponibile ai fini del tributo successorio. Infatti, ai sensi del successivo art. 11 della citata Convenzione "se il defunto (...) al momento del decesso (...) era domiciliato in uno Stato, questo Stato detrae dall'imposta calcolata secondo la sua legislazione un ammontare uguale all'imposta pagata nell'altro Stato sui beni che, in occasione dello stesso fatto e conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in questo altro Stato. Tuttavia, l'ammontare della detrazione non può superare la quota parte dell'imposta del primo Stato, calcolata prima della detrazione, corrispondente ai beni in ragione dei quali la detrazione deve essere accordata". In tal caso, sia il sistema legislativo nazionale, sia quello convenzionale, evitano fenomeni di doppia imposizione approntando il medesimo strumento, consistente nel credito di imposta. È appena il caso di osservare che, in mancanza di apposita convenzione internazionale e nonostante il credito di imposta previsto dalla legislazione italiana, tuttavia la doppia imposizione appare comunque inevitabile laddove lo Stato estero preveda l'imponibilità anche in relazione ai beni situati in Italia >>.
- 16) CANNIZZARO, *La divisione nell'imposta di registro. Collazione ed emersione di conguagli fiscalmente rilevanti*, in Notariato n. 5/2012, 590.
- 17) Cass. 10 aprile 2006 n. 8335.
- 18) Nei testi della sentenza riportati nelle banche dati figura erroneamente "art. 32 del DPR n.637".
- 19) GHINASSI, *La fattispecie impositiva del tributo successorio*, Pisa, 2014, 172.

- 20)** Secondo la dottrina (GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, in *Trattato Cicu-Messineo-Mengoni*, Milano, 1998, 426 e 662), il rinvio è *fixo* allorché ne sia oggetto una disposizione (o una serie di disposizioni) in vigore in quel momento, determinata una volta per tutte, sicché la fattispecie regolata resta disciplinata da quella disposizione anche se per avventura essa dovesse essere abrogata o sostituita.
- 21)** GHINASSI, *La fattispecie impositiva del tributo successorio*, Pisa, 2014, 257-263.
- 22)** quasi volesse escludere anche in sede di divisione tutti quelli esenti da imposta ex art. 3 (trasferimenti non soggetti ad imposta), 12 (beni non compresi nell'attivo ereditario) e 13 (beni culturali) e pure, per i defunti che non avessero avuto residenza nello Stato, i beni e diritti esteri, ex art. 2 TUS.
- 23)** E' utile ricordare che di comunione ereditaria si deve parlare, appropriatamente, sia quando essa riguardi tutti i coeredi per l'intero patrimonio del defunto, sia quando abbia oggetto più limitato per gruppi di eredi istituiti a titolo universale in distinti complessi di beni ex art. 588 c.c., ipotesi, quest'ultima, che rimane fuori dalla divisione avente per oggetto l'intero asse ereditario di cui all'art. 8 TUS e, anche per tale motivo, non risulta adeguato riferirsi a quell'asse ereditario netto che aveva ben altra funzione nell'imposta di successione secondo la risalente disciplina.
Secondo SCARANO, *commento all'art. 34*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro a cura di D'Amati*, Torino, 1989, 228, il criterio del valore globale dell'asse ereditario netto non vale per tutte le divisioni aventi per oggetto beni di provenienza successoria ma solo per quelle che hanno per oggetto l'intera massa ereditaria.
- 24)** Min. Finanze, Ris. n. 250249 del 12 maggio 1987.
- 25)** Comm. trib. centr., Sez. V, 13 ottobre 1992 n. 5500; Cass. 10 aprile 2006 n. 8335. Invece, secondo Comm.Trib. Centr. 7498 dell'8 novembre 1988 si tiene conto anche dei beni oggetto di collazione.
- 26)** PETTERUTI, *Tassazione di divisione preceduta da collazione e da prelevamento attuato mediante compensazione volontaria*, Quesito tributario n. 236-2014/T, in CNN Notizie del 9 maggio 2014.