

Il criterio del c.d. "prezzo-valore" si applica anche ai conguagli divisionali relativi ad immobili abitativi.

Agenzia delle Entrate

Risoluzione n. 136/E/2007 del 14 giugno 2007

OGGETTO: Istanza di interpello. Atto di divisione del patrimonio ereditato, con assegnazione di beni di valore eccedente la quota di diritto. Art. 34 comma 2 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 Art. 1 comma 497 e succ. modificazioni della Legge 23 dicembre 2005, n. 266.

Testo:

Con istanza di interpello, concernente l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 497 della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni, alla divisione con assegnazione di beni di valore eccedente la quota di diritto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il notaio Alfa, dovendo procedere - in quanto incaricato - alla divisione del patrimonio ereditato da alcuni suoi clienti dalla defunta madre, ha chiesto chiarimenti in merito alla possibilità di applicare le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 497 della Legge 23 dicembre 2006 (Legge Finanziaria) e successive modificazioni.

In proposito l'istante fa presente che "...tenuto conto dell'asse ereditario, dalla divisione scaturiranno conguagli superiori al 5% delle quote di diritto".

Tanto premesso, ne consegue che è intenzione dei condividenti "chiedere l'applicazione dell'articolo 1, comma 497 della Legge 23 dicembre 2006, e cioè l'applicazione dell'imposta di registro sul valore fiscale dei conguagli e non sul loro importo effettivo, così come consentito dalla suddetta legge per le cessioni a titolo oneroso".

L'istante deduce inoltre che, a tale scopo, i suoi clienti vorrebbero "dichiarare il valore desumendolo da quello catastale mediante una equazione (conguaglio effettivo: valore effettivo = conguaglio fiscale: valore catastale del bene)".

Stante la complessità delle disposizioni normative in esame si intende, pertanto, conoscere se sia possibile estendere ai suddetti conguagli la previsione di cui al disposto del comma 497 citato.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il notaio istante fa presente che "...l'estensione alle divisioni della citata normativa, mirante ad evitare la procedura dell'accertamento di valore ed alla emersione del valore effettivo di mercato dei beni oggetto di transazioni immobiliari (...) rientra nella *ratio legis*, oltre che in un'ottica di uguaglianza di trattamento fra situazioni analoghe".

Lo stesso fa, inoltre, presente che "...Tale principio di uguaglianza sostanziale si impone anche in relazione all'art. 20 del D.P.R. 131 del 1986 (l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati per la registrazione) e non vi è dubbio che chi paga un conguaglio e si assegna un valore maggiore alla sua quota di diritto effettua un acquisto ed a tale tipo di atto va equiparato nella tassazione in tutti i suoi aspetti".

Risposta dell'agenzia delle entrate

Occorre premettere che, l'atto di divisione si configura quale Pagina 1 Servizio di documentazione tributaria Risoluzione del 14/06/2007 n. 136 strumento giuridico attraverso il quale si porta a cessazione lo stato di comunione esistente tra più soggetti, con l'attribuzione a ciascuno di essi della titolarità esclusiva su una parte determinata del bene o dei beni in comune corrispondente per valore alla quota spettante nello stato di indivisione.

Ai fini dell'imposta di registro, "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" (articolo 34, comma 1 del T.U.R.).

Tale disposizione implica che, qualora l'assegnazione divisionale dei beni superi (di una percentuale maggiore del cinque per cento) i limiti di valore della quota di diritto spettante al condividente, - ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro - tale eccedenza costituisce una vendita di beni altrimenti spettanti agli altri condividenti, a prescindere dall'effettiva corresponsione del conguaglio.

Pertanto, prevede che "i conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto (...) 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" (articolo 34 comma 2 del T.U.R.).

D'altronde, l'equiparazione di tale assegnazione alla vendita è coerente con la previsione dell'articolo 728 del codice civile, per la quale "...l'ineguaglianza in natura delle quote (...) si compensa con un equivalente in denaro ...".

Per risolvere il quesito proposto, occorre valutare come si coordina, rispetto alla normativa sopra riportata, la disciplina introdotta dall'articolo 1, comma 497 della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge Finanziaria per il 2006) così come modificato dall'articolo 1, comma 309, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria per il 2007).

In base a tale norma "...per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze...", la parte acquirente può richiedere, con dichiarazione resa al notaio e recepita nell'atto, che la base imponibile, ai fini dell'imposta di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal valore catastale dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5 del T.U.R., indipendentemente dal corrispettivo indicato nell'atto stesso.

In particolare, sono ora soggette al principio del prezzo - valore (introdotta dalla Legge 23 dicembre 2005, n. 266), quindi a tassazione sulla base del valore catastale, e non del prezzo dichiarato in atto dalle parti, tutte le cessioni soggette ad imposta di registro in cui

l'acquirente persona fisica non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Per le considerazioni finora svolte, appare utile sottolineare, altresì che, la previsione legislativa del comma 497 citato ha sempre ad oggetto la "cessione". Infatti, come sopra precisato, tale disposizione - ai fini dell'applicazione del "criterio catastale" per la determinazione della base imponibile - fa generico riferimento alle "cessioni" aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, senza qualificare ulteriormente il tipo di cessione.

Pertanto, con riferimento alla fattispecie prospettata, si deve escludere l'applicazione del criterio c.d. "tabellare" alle divisioni senza conguaglio.

Invece il criterio c.d. "tabellare" è applicabile soltanto al conguaglio divisionale. Di fatto, come già precisato, la divisione, con la quale sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente la quota di diritto, è assimilata alla vendita limitatamente alla parte eccedente proprio la quota di diritto.

La possibilità di estendere il criterio del prezzo - valore nelle divisioni con conguaglio, in presenza di immobili abitativi, peraltro è stata affermata al paragrafo 1.4 della circolare 6/E del 6 febbraio 2007.

La peculiarità della fattispecie, tuttavia, sta nella necessità di riferire il predetto criterio di determinazione della base imponibile esclusivamente alla quota parte del complessivo valore dell'immobile la cui assegnazione dà causa al pagamento del conguaglio. A tal fine si rende Pagina 2 Servizio preliminarmente necessario:

- determinare la parte del conguaglio monetario pagato in corrispettivo del valore dell'immobile abitativo (a tal fine occorre riferire il conguaglio al valore complessivo netto della massa comune, comprensivo del valore attribuito ai beni diversi da immobili abitativi);
- calcolare il rapporto tra la quota parte del conguaglio come sopra determinato e il valore complessivo dell'immobile abitativo;
- applicare il rapporto di cui al precedente punto al valore catastale dell'immobile ai fini della determinazione del prezzo-valore da trattare ai sensi del citato comma 497.

La presente viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4 comma 5 del Decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, in risposta all'istanza di interpello presentata dal notaio Alfa.

Con la risoluzione n. 136 del 14 giugno 2007, in risposta ad un'istanza di interpello l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti riguardo l'applicabilità del criterio del c.d. "prezzo valore" ai conguagli divisionali relativi ad immobili abitativi.

Sul punto l'amministrazione si era già pronunciata, sebbene incidentalmente, con la circolare n. 6/2007 (par. 1.4; cfr. a riguardo S. CANNIZZARO, *Primi chiarimenti in materia di accertamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale dopo le modifiche del "decreto Bersani" e della "Finanziaria 2007"*, in *CNN Notizie* del 15 febbraio 2007) anticipando quanto più ampiamente viene esposto nella risoluzione

in esame.

In particolare l'Amministrazione muovendo dalla norma di cui all'art 34, comma 2 del TUR - che equipara il conguaglio eccedente il cinque per cento della quota di diritto al corrispettivo di una vendita e lo assoggetta all'imposta con l'aliquota prevista per i trasferimenti ⁽¹⁾ - e coordinando tale disposizione con il comma 497 della legge 266/2005, che contiene la disciplina del prezzo- valore, conclude per l'applicabilità di tale criterio al predetto conguaglio divisionale.

L'Amministrazione argomenta tale ricostruzione dalla formulazione del comma 497 menzionato, sottolineando come la previsione legislativa ivi contenuta faccia "generico riferimento alle 'cessioni' aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze senza qualificare ulteriormente il tipo di cessione".

Da ciò l'Agenzia fa conseguire l'applicabilità del "criterio c.d. tabellare" "soltanto al conguaglio divisionale"- in ragione del fatto che "la divisione con la quale sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente la quota di diritto, è assimilata alla vendita limitatamente alla parte eccedente proprio la quota di diritto" - e, per converso, l'inapplicabilità di tale criterio alle divisioni senza conguaglio.

Poiché il criterio di determinazione della base imponibile va riferito esclusivamente alla quota parte del complessivo valore dell'immobile la cui assegnazione dà causa al pagamento del conguaglio, sotto il profilo operativo, secondo l'Amministrazione, sarà necessario:

1. *determinare la parte del conguaglio monetario pagato in corrispettivo del valore dell'immobile abitativo (a tale fine occorre riferire il conguaglio al valore complessivo netto della massa comune, comprensivo del valore attribuito ai beni diversi da immobili abitativi);*
2. *calcolare il rapporto tra la quota parte del conguaglio come sopra determinato e il valore complessivo dell'immobile abitativo;*
3. *applicare il rapporto di cui al precedente punto al valore catastale dell'immobile ai fini della determinazione del prezzo valore da trattare ai sensi del citato comma 497.*

Traducendo in termini matematici le istruzioni dell'Agenzia appena esposte dovrebbe valere il seguente schema:

- 1) il primo dato, cioè il conguaglio monetario pagato in corrispettivo del valore dell'immobile abitativo, dovrebbe essere ricavato tramite la seguente proporzione:

a: conguaglio totale = valore dell'immobile abitativo: valore complessivo netto della massa comune

$$\frac{\text{conguaglio totale x valore dell'immobile abitativo}}{\text{valore complessivo netto della massa comune}} = a \text{ (conguaglio monetario pagato in corrispettivo del valore dell'immobile abitativo)}$$

- 2) il secondo dato, cioè il rapporto tra la quota parte del conguaglio e il valore complessivo dell'immobile abitativo (che può essere trasformato in termini percentuali) si ricava nel modo seguente:

$$\frac{a}{\text{valore complessivo dell'immobile abitativo}} = b \text{ (rapporto tra la quota parte del conguaglio e il valore complessivo dell'immobile abitativo)}$$

- 3) in ultimo il rapporto ricavato va applicato al valore catastale dell'immobile abitativo per la determinazione del prezzo valore riferibile al conguaglio

$$b \times \text{valore catastale dell'immobile abitativo} = \text{prezzo valore riferibile al conguaglio.}$$

Susanna Cannizzaro

-
- 1)** Tale articolo prevede infatti che i conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto 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

