

Quesito n. 138-2008/T

In tema di « "Stralcio di quota" - trattamento fiscale »

Si prospetta la seguente fattispecie: i fratelli Primo, Secondo e Terzo ereditano, in comune ed in parti uguali, dalla propria madre alcuni immobili.

Secondo muore e lascia a succedergli *ex lege* i figli Quarto, Quinto e Sesto. Terzo muore e nomina eredi universali in parti uguali gli stessi Quarto, Quinto e Sesto.

Allo stato quindi l'originario compendio ereditario appartiene, in comune e *pro indiviso*, a Primo per la quota di 3/9 e a Quarto, Quinto e Sesto per la quota di 2/9 ciascuno.

I comproprietari intendono oggi stipulare un atto con il quale a tacitazione dei suoi diritti verrebbe attribuito a Primo la piena proprietà di alcuni cespiti determinati mentre Quarto, Quinto e Sesto rimarrebbero comproprietari *pro indiviso* ed in parti uguali dei rimanenti cespiti del compendio.

Ciò posto si chiede se sia corretto qualificare il suddetto atto come "stralcio di quota" e applicare l'imposta di registro sul valore della quota stralciata anziché sul valore dell'intera massa.

Secondo la dottrina che più approfonditamente si è occupata della divisione in diritto tributario ⁽¹⁾ - da cui si trae la definizione che segue e le considerazioni in ordine al trattamento fiscale - si ha stralcio di quota divisionale quando viene distaccata dalla massa comune la porzione spettante ad uno o più comproprietari, rimanendo in vita la comunione tra gli altri dividendi, per i beni residui.

Elemento essenziale di tale negozio è la definitiva assegnazione di una porzione della massa ad uno o più partecipanti e la contemporanea persistente comunione dei restanti dividendi sul residuo patrimonio.

A differenza della fattispecie della divisione parziale, nella quale vi è solo una "variazione oggettiva" della comunione, restando i medesimi dividendi comproprietari di una massa comune ridotta; nello stralcio di quota divisionale, si determina anche una "variazione soggettiva" dei comproprietari, uscendone alcuni e rimanendo gli altri comproprietari, in una compagine soggettiva e oggettiva ridotta ⁽²⁾.

E ciò appunto in quanto lo stralcio di quota si ha soltanto quando per effetto dell'atto posto in essere, le parti abbiano inteso puramente e semplicemente estromettere uno dei partecipi della comunione, che rimane quale essa era, ridotta soltanto nel numero dei partecipanti e nella massa dei beni.

Pertanto lo stralcio di quota è inattuabile se i comunisti sono soltanto due ⁽³⁾

determinandosi, in tal caso, una divisione di tutti i beni tra tutti i comunisti.

La posizione della dottrina sul punto è avallata da un consolidato, benché risalente, orientamento giurisprudenziale, secondo il quale è divisione a stralcio quella per cui dalla massa dei beni si stacca una parte rimanendo il resto nella preesistente comunione; mentre è divisione dell'intera massa quella che tende a costituire una comunione più ristretta escludendo alcuni dei partecipanti ad essa ⁽⁴⁾.

Si è specificato a riguardo che appare decisivo in ultima analisi accertare se la comunione fra i rimanenti partecipanti sia fondata sullo stesso titolo originario e ciò accade laddove il distacco della quota o delle quote dei partecipanti uscenti non importi alcuna alterazione nella composizione sia quantitativa che qualitativa delle quote, che sarebbero spettate altrimenti agli altri compartecipanti ⁽⁵⁾.

Anche sotto il profilo fiscale la giurisprudenza è unanime nel ritenere che l'imposta di registro vada commisurata al valore della quota stralciata e non dell'intero asse ⁽⁶⁾. Come nell'ipotesi di divisione parziale, anche in questo caso, infatti, la base imponibile su cui applicare l'imposta di divisione, ai sensi dell'art. 34, è costituita solo dal valore dei beni oggetto dello stralcio ⁽⁷⁾.

Concludendo, alla luce delle considerazioni che precedono, appare corretto qualificare l'atto di cui si discute nel caso di specie (così come esplicitato nel quesito posto in epigrafe) come "stralcio di quota" e applicare l'imposta di registro con l'aliquota dell'1% sul valore dei beni definitivamente assegnati.

Susanna Cannizzaro

-
- 1)** FORMICA F., *Divisione nel diritto tributario*, dattiloscritto p. 18, in corso di pubblicazione su Trattato di diritto civile a cura di Rescigno, Successioni e donazioni, II, Padova, 2008.
 - 2)** Tale fattispecie si può realizzare anche con più atti collegati di "assegno in conto di futura divisione", come fanno rilevare, opportunamente, NASTRI L. - NASTRI M., *L'imposta di Registro e le relative agevolazioni.*, 160.
 - 3)** NASTRI L. e NASTRI M., *L'imposta...*, 175
 - 4)** A titolo esemplificativo si veda Comm. Trib. centr. Sez. IV, 23/03/1954, in Boll. Tasse e affari, 1955, 1423; Comm. Centr. Sez. VIII, 2/03/1960, n. 25661/8; Comm. Trib. centr., Sez. IX 13/04/1961, n. 41460, Riv. leg. Fisc., 1962, 182; Comm. Trib. centr. Sez. V, 15/01/1964 n. 4396, *ivi*, 1965, 2240
 - 5)** In questo senso si veda Comm. Trib. Centr. Sez. XI, 8/01/1964 n. 4128; Comm. Trib. centr., sez. V, 19/07/1957, n. 96436 in MORELLI M.R., *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale*, Torino, 1998, 529. La Commissione tributaria centrale ritiene in proposito che nel caso in cui al partecipante o ai partecipanti uscenti venga attribuito, oltre la quota in natura un conguaglio con danaro non esistente nella massa, come nel caso opposto, in cui il conguaglio sia dovuto a favore degli altri compartecipanti, restando la massa in ogni caso modificata nella sua consistenza, si avrebbe una nuova comunione, basata su un titolo diverso, restando perciò esclusa la configurabilità di uno stralcio di quota ed essendo da ravvisare invece una divisione.
 - 6)** si vedano i riferimenti in MORELLI M.R., *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale*, Torino, 1998, 528.
 - 7)** La conclusione è assolutamente pacifica e risalente in dottrina e giurisprudenza (Cfr. Cass. 14.03.1939 in Riv. Leg. Fisc. 1939, 535 citata da CANNIZZO M., *Il trattamento tributario della divisione*, in Le Successioni (IV, Divisione), in Diritto Privato nella Giurisprudenza a cura di Paolo Cendon 1999, p.198).