



18.06.21

## **Divisione, collazione e conguagli fittizi nell'interpretazione dell'art. 34 del TUR: breve commento all'Ordinanza n. 11040 del 27 aprile 2021 (ud 20 gennaio 2021) della Cassazione Civile, Sez. V.**

L'Ordinanza esamina un caso di divisione ereditaria in cui alcuni dei condividenti, avendo ricevuto donazioni in vita soggette a collazione, provvedano ad attuarla per imputazione ed a tale proposito, ribadendo arresti nello stesso senso, afferma che, non potendosi considerare i beni donati parte dell'asse ereditario, la massa da dividere vada limitata al relictum, per cui la differenza tra quota e porzione che si verifichi tenendo conto dei soli beni di detto asse debba scontare l'imposta secondo le regole proprie dei conguagli divisionali e quindi applicando l'imposta dei trasferimenti.

L'affermazione non appare condivisibile per varie ragioni.

Va preliminarmente ricordato, per quanto possa apparire superfluo, che le disposizioni civilistiche sulla divisione ereditaria attraggono alla massa tutto ciò che i coeredi figli e coniuge che concorrono alla successione devono conferire agli altri coeredi in forza delle disposizioni sulla collazione. Quindi è la legge ad allargare ai beni donati il perimetro dei beni che, anche in caso di divisione giudiziale, formano oggetto del procedimento che porta allo scioglimento della comunione, la quale comunione, pur abbracciando i beni donati, è comunque "divisione ereditaria".

Il procedimento civilistico della divisione prevede che la collazione avvenga in natura o per imputazione e, quando avviene per imputazione, gli eredi non donatari prelevano dalla massa beni in proporzione alle loro rispettive quote.

In tal modo, l'aumento della massa e la pregressa donazione non conferita in natura non determinano scompensamento alcuno ed ognuno può ottenere beni in misura corrispondente alla sua quota ereditaria.

A fronte di tale sistema, la disciplina tributaria espone criteri propri che sembrerebbero escludere dalla massa i beni donati, per il motivo che l'art.34 del DPR 131/86 stabilisce, con formula che si rivela non aderente al criterio sopra illustrato, che "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".

La previsione, storicamente diretta ad evitare che nella divisione si faccia assegnazione di beni non ereditari per sfuggire all'imposizione sui trasferimenti, non è e non può essere rivolta a penalizzare i dividendi che procedano allo scioglimento della comunione ereditaria in stretta aderenza e rispetto della legge ed ogni risultato impositivo che finisse per addebitare loro un carico fiscale maggiore di quello previsto per ogni altra divisione striderebbe con i canoni, anche costituzionali, che presidiano i prelievi tributari.

Da una lettura che si assumerebbe strettamente ancorata alla lettera della disposizione del T.U. Registro, la giurisprudenza di merito e di legittimità mostra di considerare talmente delimitato il perimetro della massa da poterne tenere fuori, anche quale *criterio di computo e non di attribuzione*, i beni donati.

Se si considera la formulazione di detto art. 34, che fa riferimento al valore dell'asse ereditario netto e non ai beni in sé considerati, tale lettura si presta ad essere corretta, al fine di ricondurre i risultati interpretativi nell'alveo della giusta tassazione di fenomeni che nulla hanno di elusivo.

Si aggiunga che gli stessi conguagli se non pattuiti ma fatti emergere a fini di tassazione e quindi fittizi, hanno una portata antielusiva, per far sì che la divisione non diventi strumento di attuazione di trasferimenti senza corrispondere le maggiori imposte proporzionali proprie degli atti traslativi. Ma quando *non si tratti di fenomeno elusivo*, bensì di giusto apporzionamento secondo i canoni del diritto civile e quando non vi siano altre vie per giungere al risultato civilmente corretto, tassare i conguagli che non siano *nemmeno fittizi*, bensì del tutto *artificiosi*, appare in contraddizione con le regole fondamentali del prelievo tributario commisurato alla capacità contributiva.

La distorsione è apparsa in realtà superabile, benché il relativo costrutto non abbia avuto modo di essere colto e non abbia potuto scalfire l'attuale monolitica posizione della giurisprudenza tributaria che ripete se stessa riportando la formulazione che compie nell'Ordinanza.

Si è segnalato, a tale proposito (Studio Tributario n. 24-2015/T - DIVISIONE. INDIVIDUAZIONE DELLA MASSA NELLE IPOTESI SUCCESSORIE E NON SUCCESSORIE. RIFLESSI DELLE ASSEGNAZIONI SULLA CONFIGURABILITÀ DI CONGUAGLI FITTIZI[1]), 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. Poiché le Parti, in sede di divisione contrattuale, hanno la possibilità di conseguire lo scioglimento consensuale pur senza rispettare puntualmente i passaggi stabiliti per la divisione giudiziale (che hanno portata dispositiva) e possono adottare soluzioni diverse, purché rispettose dei principi informativi stabiliti per l'apporzionamento proporzionale, emerge la possibilità di adottare una soluzione alternativa.

Tale soluzione considera che la fase del prelevamento non è necessaria e ben può essere assorbita nella fase di accertamento dell'obbligo di conferire, facendone scaturire una fase, ancora *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 si è fatto l'esempio della 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.

Rispetto a tale esempio, seguire la sopra indicata ricostruzione comporta che 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.

Si sottolinea l'importanza di riconoscere alla sopra indicata via di *scioglimento della comunione ereditaria* l'applicabilità delle regole tributarie degli atti dichiarativi, perché altrimenti si verrebbe a creare un serio ostacolo di carattere fiscale alle attribuzioni liberali in vita, che sono largamente praticate e costituiscono una forma di espressione virtuosa (e meritevole di tutela) della solidarietà familiare, talmente meritevole di tutela che lo stesso legislatore fiscale ha mirato a farle emergere pur nella forma delle donazioni indirette quando ne ha disciplinato la registrazione volontaria e l'esclusione dalla tassazione con la legge n. 342 del 2000, art. 69.

Giampiero Petteruti

-----  
[1] In CNN Notizie del 23 giugno 2015

\*\*\*

**Cassazione, ordinanza 27 aprile 2021, n. 11040, sez. V**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente -  
Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere -  
Dott. MONDINI Antonio - Consigliere -  
Dott. PEPE Stefano - rel. Consigliere -  
Dott. MARTORELLI Raffaele - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2195/2018 proposto da:

F.M.D. e F.R., rappresentate e difese dall'avv. ...

ed elettivamente domiciliate presso lo studio dell'avv. ... in

Roma, ...;

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F.: (OMISSIS)), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: (OMISSIS)), presso i cui uffici in Roma, Via dei Portoghesi 12, è domiciliata;

- controricorrente -

e contro

F.L. - Intimato -

avverso la sentenza n. 2206/11/17 della Commissione tributaria Regionale della Puglia, depositata il 16/06/2017;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 20/01/2021 dal Consigliere Dott. Stefano Pepe.

### **RITENUTO**

che:

1. Con avviso di liquidazione ed irrogazione sanzioni n. (OMISSIS), l'Agenzia delle entrate chiedeva a F.M.D., F.R. e F.L. il pagamento di Euro 10.186,46 a titolo di imposte di registro, ipotecarie e catastali oltre interessi per l'errata autoliquidazione dell'imposta principale relativa all'atto con il quale i contribuenti, il (OMISSIS), erano addivenuti allo scioglimento della comunione ereditaria a seguito del loro genitore F.A.G.; atto nel quale si dava atto del conferimento alla massa ereditaria da parte di F.R. di una precedente donazione operata nei suoi confronti da parte del de cuius per un valore di Euro 123.750,00.

2. I contribuenti impugnavano il suindicato avviso rilevandone la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 34 e 56, del D.Lgs. n. 346 del 1990, artt. 8 e 9, e il difetto di motivazione.

3. La CTR, con sentenza n. 2206/11/2017, depositata il 16/06/2017, in riforma della decisione di primo grado, accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate e, per l'effetto, rigettava l'originario ricorso dei contribuenti.

3. Avverso tale sentenza F.M.D. e F.R. propongono ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

5. Non si è costituito F.L..

### **CONSIDERATO**

che:

1. Con il primo motivo i contribuenti deducono, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza della CTR per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto per omessa pronuncia su uno specifico motivo di appello in violazione dell'art. 112 c.p.c., e, in particolare, sull'eccepita omessa motivazione dell'atto impugnato.

2. Con il secondo motivo i ricorrenti lamentano, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza della CTR per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto per omessa pronuncia su uno specifico motivo di appello in violazione dell'art. 112 c.p.c., e, in particolare, sulla rilevata illegittimità dell'atto impugnato per violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52. Con tale specifico

motivo di appello i contribuenti avevano eccepito l'illegittimità del provvedimento impugnato in quanto l'Amministrazione avrebbe dovuto richiedere le maggiori imposte attraverso un avviso di rettifica e non già con un atto di liquidazione come avvenuto nel caso di specie.

3. Con il terzo motivo i contribuenti lamentano, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 20 e 34, e del D.Lgs. n. 346 del 1990, artt. 8 e 9.

I ricorrenti censurano la sentenza della CTR nella parte in cui avrebbe erroneamente interpretato le norme indicate affermando che in materia tributaria, occorre astrarre dalla massa ereditaria ciò che il de cuius ha donato in vita agli eredi; affermazione, questa, che si pone in netto contrasto con i principi civilistici in materia di cui l'interprete non può non tenere conto per effetto del loro richiamo operato dal citato art. 20. In ragione di ciò, concludono i ricorrenti, la collazione indicata nell'atto di divisione non poteva non essere considerata ai fini del calcolo della intera massa ereditaria e, dunque, sottoposta anch'essa, quanto al suo valore, alla relativa imposta.

4. Il primo e il secondo motivo, da trattarsi congiuntamente stante la loro connessione, non sono fondati.

Con tali censure i ricorrenti ritengono che la CTR abbia omissis l'esame degli originari motivi di impugnazione dell'avviso di liquidazione riproposti in sede di appello e afferenti alla mancata motivazione dell'avviso impugnato e alla violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52.

Tale tesi difensiva non tiene conto del complessivo decumum della CTR che, dopo aver riportato il fondamento della decisione di primo grado e i motivi di appello proposti dall'Amministrazione ne ha condiviso le ragioni. La pronuncia dei giudici del gravame, quindi, accogliendo l'appello con il quale si riteneva errata la presunta violazione del citato art. 52, e fondata la pretesa contenuta nell'avviso ex art. 34 cit., ha ritenuto, in senso improprio implicitamente assorbiti i motivi posti a fondamento dell'originario ricorso dei contribuenti, comportando la decisione assunta dalla CTR un implicito loro rigetto.

5. Il terzo motivo non è fondato.

La questione rimessa al Collegio attiene alla riconducibilità dei beni oggetto di collazione alla massa ereditaria oggetto di divisione ereditaria ai fini dell'applicabilità delle imposte di registro, ipotecaria e ipocatastale o se tali beni devono essere assoggettati a tassazione quale trasferimento.

Ai fini dell'individuazione del regime applicabile in tema di imposta di registro, catastale e ipotecaria va rilevato che la divisione, in quanto rientrante nella categoria degli "atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura" (D.P.R. n. 131 del 1986 TUR, allegata Tariffa, Parte Prima, art. 3) è tassata con l'imposta di registro con l'aliquota dell'1 per cento (citato art. 3). Se la divisione ha ad oggetto, come nel caso di specie, beni immobili, si applicano anche le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (rispettivamente ai sensi del D.Lgs. n. 347 del 1990, Tariffa, allegata, art. 4, e del citato D.Lgs., art. 10, comma 2).

Quanto alla base imponibile cui applicare le suindicate aliquote, l'art. 34 TUR, comma 1, secondo periodo, nella parte afferente alle divisioni ereditarie, sancisce che "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".

Il criterio impositivo viene, pertanto, stabilito attraverso una norma di rinvio, richiamando cioè una nozione derivante dalla normativa che regola l'imposta di successione.

Ebbene, in base al D.Lgs. n. 346 del 1990, l'imposta di successione è applicabile solo in quanto l'asse ereditario relitto abbia un valore economico positivo e sia idoneo a determinare un effettivo incremento patrimoniale a favore dei successori. La base imponibile del tributo si identifica perciò col valore netto dell'asse ereditario e delle singole quote e quindi col valore complessivo dei beni e diritti costituenti l'attivo ereditario, diminuito delle passività (art. 8, comma 1). Il valore delle

donazioni soggette a collazione viene, invece, aggiunto al valore dell'asse ereditario globale netto nonché a quello delle singole quote, secondo la formula usata dal legislatore all'art. 8, comma 4, ai soli fini della determinazione dell'aliquota applicabile, fermo restando che le aliquote così determinate si applicano al solo valore dei beni caduti in successione.

In altri termini l'istituto della collazione non rileva in alcun modo nella determinazione del valore imponibile dell'asse ereditario e nel calcolo delle quote su cui verranno applicate le aliquote d'imposta.

Gli stessi principi debbono essere applicati, in base al rinvio operato dall'art. 34, anche per la individuazione della massa comune ereditaria sulla quale verranno calcolate le quote di diritto.

L'interpretazione normativa sopra indicata ha trovato conferma nel principio affermato da questa Corte (Cass. n. 25929 del 2018) secondo cui "In tema d'imposta di registro dovuta sugli atti di divisione ereditaria, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, prevedendo che la massa comune è costituita dal valore dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, richiama le disposizioni relative a quest'ultima imposta (nella specie, il D.P.R. n. 637 del 1972, art. 7), le quali identificano la base imponibile con il valore netto dell'asse ereditario e delle singole quote, prevedendo che del valore delle donazioni soggette a collazione si tenga conto soltanto ai fini della determinazione delle aliquote, da applicarsi al solo valore dei beni caduti in successione: ne deriva che l'istituto della collazione non trova applicazione nella determinazione della base imponibile, la quale è costituita esclusivamente dall'incremento patrimoniale verificatosi in favore dei successori, senza che assuma alcun rilievo il valore dei beni già appartenenti a questi ultimi, il cui assoggettamento a tassazione si tradurrebbe d'altronde in una duplicazione d'imposta, trattandosi di beni sui quali, nella normalità dei casi, è stata già pagata l'imposta sulle donazioni".

Risulta, pertanto, evidente l'infondatezza della tesi difensiva dei contribuenti volta a far rientrare, per effetto della collazione, il bene nella massa ereditaria: di talchè, in sede di divisione ereditaria, la differenza tra la quota determinata senza tener conto del donatum e quella risultante a seguito dell'aggiunta dei beni oggetto di collazione dal donatario deve considerarsi congruo.

In ragione di quanto sopra il ricorso deve essere respinto.

6. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo. Sussistono le condizioni per dare atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento, se dovuto, da parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

#### **P.Q.M.**

La Corte:

- Rigetta il ricorso.

- Condanna parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle entrate che si liquidano in Euro 2.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 20 gennaio 2021.

Depositato in Cancelleria il 27 aprile 2021





CONSIGLIO  
NAZIONALE  
DEL  
NOTARIATO

## note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

---

CNN Notizie a cura di  
Claudia Petraglia

Responsabile  
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione  
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione  
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,  
Chiara Cinti, Mauro Leo,  
Annarita Lomonaco

Contatti

[cnn.redazione@notariato.it](mailto:cnn.redazione@notariato.it)  
[www.notariato.it](http://www.notariato.it)  
Trasmissione di Notartel  
S.p.A.

---

[WWW.NOTARIATO.IT](http://WWW.NOTARIATO.IT)