



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 14/06/2007 n. 136

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, e' 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 possibilita' 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 e' intenzione dei condividenti "chiedere l'applicazione dell'articolo 1, comma 497 della Legge 23 dicembre 2006, e cioe' l'applicazione dell'imposta di registro sul valore fiscale dei conguagli e non sul loro importo effettivo, cosi' 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 complessita' 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 e' applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati per la registrazione) e non vi e' 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

strumento giuridico attraverso il quale si porta a cessazione lo stato di comunione esistente tra piu' soggetti, con l'attribuzione a ciascuno di essi della titolarita' 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, e' 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 e' 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) cosi' 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 attivita' commerciali artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze...", la parte acquirente puo' 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 cd. tabellare e' applicabile soltanto al conguaglio divisionale. Di fatto, come gia' precisato, la divisione, con la quale sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente la quota di diritto, e' assimilata alla vendita limitatamente alla parte eccedente proprio la quota di diritto.

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

La peculiarita' della fattispecie, tuttavia, sta nella necessita' di riferire il predetto criterio di determinazione della base imponibile esclusivamente alla quota parte del complessivo valore dell'immobile la cui assegnazione da' causa al pagamento del conguaglio. A tal fine si rende

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.