

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.183-2019/T

L'INCIDENZA DELLA SENTENZA DELLA CASSAZIONE N.25021/19 SUL TRATTAMENTO FISCALE DELLA DIVISIONE

di Giampiero Petteruti e Andriano Pischetola

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 12/12/2019)

Abstract

La sentenza emanata dalla Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 25021 depositata in data 7 ottobre 2019, pur optando decisamente per la natura traslativo-costitutiva dell'atto recante scioglimento della comunione, non comporta, sul piano fiscale, alcun stravolgimento dei principi preposti alla sua tassazione, che resta ancorata a quella di cui all'art. 3 della tariffa parte prima allegato 'A' al DPR n.131/86 (TUR).

La 'specialità' del sub-ordinamento tributario consente, anzi esige tale opzione, vuoi per preservare la coerenza e congruenza interne di quello stesso sub-ordinamento (inteso alla imposizione della realtà 'effettuale' delle fattispecie sottoposte a registrazione) vuoi per giustificare una tassazione rispettosa dei principi costituzionali afferenti alla capacità contributiva dei cittadini e alla ragionevolezza.

Sommario: 1. Premessa; 2. La funzione 'distributiva' e la rilevanza effettuale sul piano fiscale; 3. La capacità contributiva del dividendo; lo statuto normativo fiscale della divisione; 4. Conclusioni.

1. Premessa

Il presente studio prende le mosse dall'analisi della sentenza n.ro 25021 della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite dep. in data 7 ottobre 2019, al fine di individuare se i concetti in essa espressi possano o meno avere ripercussioni anche sul piano fiscale. La critica mossa alla teoria della natura 'dichiarativa' dell'atto recante scioglimento della comunione e l'affermazione della natura 'traslativo-costitutiva' del medesimo¹ potrebbero infatti indurre a ritenere che anche sul piano fiscale determinino la sottrazione dell'istituto al vaglio al regime fiscale stabilito dall'art. 3 della Tariffa parte prima allegato 'A' al DPR n.131/86 (TUR) e l'attrazione del medesimo nell'alveo

¹L'affermazione, in campo civilistico, della natura dichiarativa (e perciò retroattiva) della divisione è tradizionale e autorevolmente sostenuta (cfr. Azzariti, "La divisione", in Successioni, t. II, in Tratt. Rescigno, VI, Torino, 1997, pag. 467; Cariota Ferrara, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 1956, pag. 309; Casulli, voce "Divisione ereditaria", in Nss. Dig. It., VI, Torino, 1960, pag. 53; Galgano, *Diritto privato*, Padova, 1996, pag. 837; Gazzara, voce "Divisione (dir. priv.)", in Enc. Dir., XIII, Milano, 1964, pag. 423; Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, V, Napoli, 1996, pag. 500; Giannattasio, "Delle successioni", in *Comm. Cod. Civ.*, Torino, 1980, pagg. 3 e 161; Messineo, *Manuale di diritto civile e commerciale*, VI, Milano, 1962, pag. 568). In senso contrario alla dichiaratività e propensi a sostenere la natura costitutiva: Forchielli - Angeloni, "Divisione", in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 2000, pag. 63; Bianca, "La proprietà", in *Diritto civile*, IV, Milano, 2000, pag. 486; Bigliuzzi Geri - Breccia - Busnelli - Natoli, "Le successioni a causa di morte", in *Diritto civile*, IV, t. II, Torino, 1997, pag. 263).

applicativo definito dall'art. 1 della medesima Tariffa, relativo, come è noto, appunto agli atti con effetti traslativo-costitutivi.

Questa non è la sede per svolgere riflessioni di tipo strettamente civilistico sulle affermazioni di principio contenute nella sentenza 'de qua'², ma solo, più limitatamente, verificare se esse reggano ad un confronto di compatibilità e congruenza con considerazioni e principi afferenti al (solo) profilo fiscale della materia di cui qui si discute.

Ciò nonostante, e proprio al fine di instaurare correttamente quel giudizio di compatibilità cui si accennava, è giocoforza qui evidenziare almeno i caposaldi del menzionato arresto giurisprudenziale che possano essere altrettanti termini di riferimento nell'articolazione del confronto comparativo, non senza premettere che nella materia all'esame sono state proposte molteplici teorie sul fenomeno divisorio capaci di incidere sulle scelte in ordine alla relativa collocazione sistematica.

Gran parte delle questioni è sorta intorno alla natura giuridica del fenomeno, e così si è discusso, e tuttora si discute, senza giungere a conclusioni condivise: se per la divisione si debba parlare di accertamento dichiarativo (avendo presente la c.d. retroattività), di corrispettività/onerosità o di neutralità, di effetto costitutivo o traslativo ed in ogni caso riscontrando particolarità che non consentirebbero di ascriverlo pianamente ad altre figure giuridiche. Più in dettaglio, la tesi della surrogazione reale *ex lege* sostiene che, ferma la situazione giuridica soggettiva spettante al divisionario, la divisione comporta il mutamento dell'oggetto di essa, sostituendosi a quello anteriore al riparto (la quota ideale di contitolarità) quello successivo al riparto (i beni concretamente attribuiti)³. Per una diversa ricostruzione, la divisione produce l'effetto dell'accertamento di una proprietà in precedenza incerta⁴, mentre altri riconoscono alla divisione un contenuto modificativo-traslativo, in funzione distributiva, con efficacia dichiarativa della titolarità⁵. Altri, ancora, riconnettono alla divisione un duplice effetto, estintivo da un lato, costitutivo dall'altro, entrambi convergenti in un carattere complessivamente novativo⁶.

Non irrilevante appare, poi, l'altra notazione, pure rinvenibile in dottrina, secondo cui se la divisione avesse effetto traslativo, allorché abbia per oggetto immobili avrebbe dovuto trovare la sua disciplina nella trascrizione negli artt. 2643 e 2644 c.c. e non richiedere apposite previsioni, mentre se il legislatore ha dettato (ha dovuto dettare) un'apposita disposizione (art. 2646 c.c.), ciò dipende dal diverso effetto, dalla diversa funzione espletata dalla pubblicità e dall'inapplicabilità alla divisione della regola di cui all'art. 2644 c.c..

La complessità e peculiarità del fenomeno si rivela pure nella difficoltà - ed incertezza - che si palesa nell'uso dei termini linguistici (si veda, in particolare, la descrizione del fenomeno in termini di contenuto modificativo-traslativo o traslativo-distributivo), comportando intuibili conseguenze tutte le volte che dall'utilizzo di una determinata espressione in funzione descrittiva si voglia dedurre un inquadramento in particolari categorie dogmatiche. Anche se, come si vedrà, ciò non pare avere ricadute particolari sull'analisi strettamente tributaria.

²Per un primo inquadramento v. "Prime riflessioni sulla sentenza della Cassazione SS. UU. 7 ottobre 2019 n. 25021" (di M.Leo – A.Lomonaco – E.Fabiani – L.Piccolo) in *CNN Notizie* del 21 ottobre 2019; cfr. anche Romano C. *Natura giuridica della divisione ereditaria; la posizione delle Sezioni Unite, Notariato*, n.6/2019, 665 ss.

³A. Cicu, *Successioni per causa di morte - Parte gen. - Delazione e acquisto dell'eredità - Divisione ereditaria*, Milano, 1961, 394.

⁴G. Branca, *Comunione*, in *Commentario Scialoja - Branca, Libro Terzo, Della proprietà*, (artt. 1100-11396), Bologna - Roma, 1972, 242.

⁵A. Burdese, *La divisione ereditaria*, Torino, 1980, 209.

⁶C. Miraglia, *Divisione contrattuale e garanzia per evizione*, Camerino, 1981, 87.

Ed infatti, pur di fronte ad un dibattito mai risolto e sopito circa la natura giuridica della comunione⁷ e nonostante la sua configurazione nelle varie accezioni prospettate dalle teorie individualistiche e collettivistiche che hanno visto affiorare in giurisprudenza una preferenza per la proprietà plurima integrale, nella materia qui all'esame soccorrono le scelte operate dal legislatore tributario, che non costringono a dipendere dalle possibili opzioni interpretative effettuate in campo civilistico.

Nella concretezza richiesta all'analisi tributaria non è irrilevante considerare che la ripartizione di un qualunque bene comune che possa "dividersi in natura" (artt. 718 e 1114 c.c.) vede non aderente alla realtà economico-giuridica qualunque costruito che voglia individuare nello scioglimento della comunione un fenomeno di reciproci trasferimenti, che non corrisponderebbero all'intento empirico dei conviventi posto che essi, nell'ottenere la "propria porzione", non intendono aver ricevuto, né trasferito alcunché.

D'altra parte, lo stesso meccanismo della retroattività che si suole individuare nell'art. 757 c.c. ha qui un ruolo non corrispondente a quello che opera a proposito della condizione del contratto, perché si limita a ricollegare la titolarità dei beni distribuiti con la divisione al titolo originario (che rimane il titolo di "provenienza"), senza travolgere le vicende intermedie (e senza essere assimilabile alla condizione non retroattiva). Come dire che l'inquadramento tradizionale tra gli atti dichiarativi nell'imposizione indiretta non è strettamente collegato alle specifiche civilistiche del fenomeno, pur problematiche, e valorizza il *mantenimento della ricchezza in capo agli stessi conviventi* come carattere che, in assenza di conguagli, non costringe ad affrontare le tematiche che hanno provocato la presa di posizione delle SS. UU.

2. La funzione 'distributiva' e la rilevanza effettuale sul piano fiscale

In un passo della sentenza al vaglio, la S.C. sembra affermare e riconoscere la natura per così dire 'surrogatoria' del procedimento divisorio, riecheggiando l'apposita teoria sopra menzionata. Essa afferma che "Il negozio divisorio (che, quando concerne beni immobili, è soggetto alla forma scritta *ad substantiam*: art. 1350 c.c., n. 11) è un contratto plurilaterale, cui devono necessariamente prendere parte tutti i partecipanti alla comunione, con il quale la quota ideale spettante a ciascun convivente (pars quota) viene convertita in una "porzione concreta" (pars quanta) dei beni comuni in titolarità esclusiva (c.d. "apporzionamento")."

Si riconosce, pertanto, che la divisione attua una 'conversione' della quota ideale in una porzione concreta e, ancora più specificamente, si precisa che 'l'apporzionamento determina l'attribuzione in titolarità esclusiva dei diritti in comunione su una porzione di essi, il cui valore, rispetto al valore dei beni divisi, deve corrispondere al valore della quota spettante al convivente sui beni comuni'. E' pertanto in forza di tale 'apporzionamento' – come sottolineano i giudici – che si verifica il consolidamento in titolarità esclusiva a favore di ciascun convivente e (se un concetto, così chiaramente espresso, esclude qualsiasi altro dal primo diverso) non già in forza di una dismissione 'ab externo', per così dire, rispetto ai comunisti al contempo da considerare aventi/danti causa di se medesimi. Analogamente, nello stesso ordine di idee, in altro passo del medesimo arresto, si sottolinea la funzione distributiva del negozio portante scioglimento della comunione tanto ordinaria quanto ereditaria⁸. E seppure si insiste sul concetto che la retroattività di cui al noto art.

⁷Per una rassegna si può fare riferimento a M.R. MORELLI, *La Comunione e la divisione ereditaria*, Torino, 1986, 14 e ss.

⁸La funzione 'distributiva' (più che quella attributiva e tanto meno quella traslativa) costituisce in realtà la vera connotazione giuridica identitaria del fenomeno divisorio, al punto che le due connotazioni tradizionalmente fisionomiche dell'evento divisorio - la cessazione dello stato di comunione e l'attribuzione della proprietà o della titolarità individuale del diritto sui beni assegnati a ciascun convivente - quasi impercettibilmente 'scolorano' dinanzi alla novella ri-considerazione e ri-qualificazione dell'istituto

757 c.c.⁹ non si profili quale concetto compatibile con quello di 'dichiaratività', implicando necessariamente quello della costitutività e traslatività (in quanto, secondo il pensiero dei supremi giudici, può essere retroattivo solo uno 'status' giuridico, quello del condividente divenuto proprietario esclusivo, che 'immuta' rispetto a quello preesistente di mero comunista), si finisce poi per riconoscere che "il passaggio dalla contitolarità pro quota dei beni comuni alla titolarità esclusiva della porzione **non si traduce in un incremento patrimoniale per il condividente**".

Ma, soprattutto, i giudici di legittimità riconoscono che "E' il legislatore che, per assicurare continuità tra la posizione giuridica del defunto e quella dell'erede attributario del bene diviso, fa retroagire gli effetti dell'acquisto al momento dell'apertura della successione."

E questo appare il punto nodale della questione, rilevante anche a fini fiscali.

Se è stato il legislatore stesso, lungi dal definire la natura giuridica dell'atto portante scioglimento della comunione, anzi, prima ancora, lungi dal fornire una definizione concettuale di tale atto, a ritenere che gli 'effetti' di un siffatto atto abbiano portata e rilevanza distributiva, 'reputando' che lo 'status' di ciascun condividente, per una sorta di presunzione, debba essere riallocato giuridicamente e temporalmente al momento in cui la comunione, poi disciolta, si è formata, ogni altra considerazione appare superflua, al di là della sua obiettiva fondatezza (o meno).

In altre parole, è legittimo pensare che anche il legislatore fiscale, all'art. 34 del TUR n.131/86, nel prevedere nell'ambito della disciplina tributaria della divisione che solo in presenza di conguagli si possa applicare il più oneroso trattamento fiscale stabilito per la vendita e limitatamente ai conguagli stessi, non abbia trascurato la presunzione legale rinvenibile nella regola di cui al cit. art. 757 c.c. Tant'è che non ha avvertito la necessità di enunciare formalmente che la divisione è attratta nell'alveo applicativo della regola impositiva prevista all'art. 3 della tariffa parte prima allegato 'A' del TUR, per gli atti di natura dichiarativa. Ciò discendendo, per forza di cose, dal fatto stesso che gli effetti distributivi conseguenti alla divisione non potevano (e non possono) essere considerati, specie a fini fiscali, 'traslativi', ma appunto solo - se vogliamo - enunciativi di uno 'status' giuridico che si suppone, sia pure per effetto di una presunzione legale, già appartenente retroattivamente al condividente attributario dal momento in cui ha luogo la formazione dello stato di comunione, poi disciolto.

Se poi si riflette sul fatto che nell'ambito dell'imposta di registro assume particolare pregnanza il **rilievo 'effettuale' della fattispecie negoziale** soggetta a registrazione (come si evince dalla regola fondamentale ermeneutica contenuta nell'art. 20 TUR, ove è esaltata l'importanza e la preminenza degli effetti 'giuridici' dell'atto prima ancora di ogni altra plausibile o dichiarata qualificazione formale o nominale), ci si rende conto che fuoriesce dai canoni stessi di applicazione di siffatta

divisorio, riguardato da quella peculiare prospettiva. Ciò, si badi bene, evidentemente non significa irrilevanza 'costitutiva' di quelle connotazioni in relazione all'evento divisorio, ma solo, per così dire, irrilevanza finalistica, teleologica: il fine della distribuzione di beni e diritti già comuni fra i condividenti in proprietà e/o titolarità esclusiva finisce con l'"assorbire" la pregnanza di quelle tradizionali connotazioni e contribuisce ad allargare il raggio di azione e di operatività di quell'evento stesso. Se infatti la detta funzione 'distributiva' risulta assolta dalla singola vicenda negoziale e sempreché in essa non possano rinvenirsi valenza e funzione tipiche di un contratto di 'scambio', quella vicenda ben potrà essere qualificarsi 'divisionale', e ciò anche se lo stato di 'comunione' non costituisca un necessario 'prius' temporale rispetto alla vicenda negoziale e anche se la tecnica dell'apportionamento in concreto si possa valere di 'strutture' negoziali traslative (ma con finalità appunto distributivo-proporzionale). Sul punto AMADIO, *Funzione distributiva e tecniche di apportionamento nel negozio divisorio*, in *Contratto di divisione e autonomia privata*, Milano 2008, 31 ss. sottolinea come sia possibile ormai - tanto con riferimento ad istituti ben noti (v. la collazione) quanto con riferimento a nuovi istituti giuridici introdotti nell'ordinamento dal legislatore (v. i patti di famiglia) - argomentare in termini di (possibili) 'divisioni senza comunione'. Sia consentito anche il richiamo a PISCHETOLA A., *La divisione contrattuale*, Giuffrè, Milano, 2018, Introduzione, pag.XII

⁹Che recita "Ogni coerede è reputato solo e immediato successore in tutti i beni componenti la sua quota o a lui pervenuti dalla successione, anche per acquisto all'incanto, e si considera come se non avesse mai avuto la proprietà degli altri beni ereditari".

imposta qualsiasi argomentazione che voglia ignorare la realtà effettiva, per invocare solo quella qualificatoria.

3. La capacità contributiva del convivente; lo statuto normativo fiscale della divisione.

Inoltre, e certamente in una prospettiva di non minore spessore e significazione sul piano fiscale, se il fenomeno divisorio non comporta alcun accrescimento patrimoniale apprezzabile (così come i supremi giudici si affrettano a precisare, almeno sul piano economico), non se ne potrebbe ritenere giustificata la tassazione qualificandolo 'costitutivo-traslativo', nell'ottica del rispetto della regola costituzionale di cui all'art 53 in ordine alla capacità contributiva del contribuente/convivente.

Se infatti costui non acquisisce una potenzialità economica additiva rispetto a quella che gli spettava al momento della formazione della massa comune dei beni a dividersi - e corrispondentemente gli altri conviventi non vedono diminuirsi la loro sostanza economica - ma si verifica soltanto una differente allocazione/concentrazione nella *pars quanta* dei diritti al medesimo spettanti sulla massa stessa, e quindi se non si assiste ad un fenomeno recante il 'distacco' da una sfera economico-giuridica altrui di beni e diritti che prima non spettavano al convivente con speculare acquisizione da parte di quest'ultimo di tali beni e diritti da considerarsi come '*aliquid novi*', sul piano fiscale, non appare plausibile tassare tale fenomeno come 'traslativo', pena, come si accennava, una patente violazione del principio di capacità contributiva e fors'anche del sotteso principio costituzionale di ragionevolezza.

Visto infatti il fenomeno da una diversa prospettiva, peraltro speculare a quanto si diceva, bene è stato rilevato in dottrina che solo tra la divisione con conguagli e la vendita si assiste ad una sorta di 'equiparazione' effettuata dal legislatore, "che esplicita certamente un giudizio di equivalenza, da parte della norma fiscale, tra fatti diversi in quanto indici di una identica capacità contributiva..."¹⁰. Ma allora tale equiparazione non può esserci in assenza di conguagli, per il semplice motivo che è stato il legislatore tributario stesso a non volerla; vieppiù, rilevandosi da questa stessa dottrina che dalla norma di cui all'art. 34 TUR, pur in presenza di conguagli, non si può trarre "la illazione secondo cui, per questa parte, la divisione (sia pure sotto il profilo fiscale) si trasformi in un vero e proprio negozio di trasferimento, poiché il legislatore si limita solo a precisare l'aliquota applicabile alla fattispecie, così come risulta evidente dallo stesso tenore letterale dell'art. 34 2° comma TUR".¹¹

¹⁰FORMICA, *Divisione nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm. vol. V, Torino, 2007, pag. 90* che richiama in nt. (16) FEDELE, *Le presunzioni nell'imposta di registro e sull'incremento di valore degli immobili* in *RDF*, 1985, I, 555

¹¹E' bene rilevare che lo strumento del conguaglio di cui all'art. 728 c.c. viene visto come prestazione 'sucedanea' alla divisione in natura (che viene considerata dalla dottrina maggioritaria prestazione *primaria* - per tutti CASULLI, *Divisione ereditaria (Diritto Civile)*, in *NN.D.I.*, VI, Torino, 1960, 51); il relativo credito è garantito - se afferisce a beni immobili - dall'ipoteca legale ex art. 2817 n.2) c.c.; resta discutibile un conguaglio (non in danaro, come nella fattispecie fisiologica dell'art. 728 c.c. ma) in natura (perché in tal caso si accentua la funzione dello 'scambio' piuttosto che quella dell'apporcionamiento proporzionale e distributivo del contratto, dovendo innescarsi anche un procedimento di 'stima' del bene diverso dal danaro ed estraneo alla massa comune per verificarne la idoneità ad integrare il valore del conguaglio a versarsi: sul punto AMADIO, *Funzione distributiva e tecniche di apporcionamiento nel negozio divisorio*, *op. cit.*, 35; MIRAGLIA, *Gli atti estintivi della comunione ex art. 764 c.c.*, Milano, 1995, *pagg.* 14-15); in ogni caso è opinione pacifica che **la divisione con conguaglio non determina un mutamento della natura dichiarativa della divisione** e contiene in sé gli elementi caratterizzanti il tipo della divisione contrattuale, solo che ad essi viene ad aggiungersi l'ulteriore caratteristica di avere ad oggetto, oltre che beni comuni, anche beni estranei alla comunione stessa (MORA, *Inadempimento del convivente e risoluzione del contratto*, in *Contr.*, 1994, 2, 225; GAZZARA, *Divisione*, *op. cit.*, 420; BONILINI, *Divisione*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Civ.*, vol. VI, Torino, 2004, p. 484); in giurisprudenza *ex multis* Cass. 24 luglio 2000 n. 9659 cit. Cfr. anche Studio CNN n. 24-2015/T, *Divisione, individuazione della massa nelle ipotesi successorie e non successorie. riflessi delle assegnazioni sulla configurabilità di conguagli fittizi*. (est. PETERUTI) in *BDN Angelo Gallizia*, pag.3.

Inoltre è opinione pacifica che se non v'è ineguaglianza da compensare, l'attribuzione di danaro (già ricompreso nella massa dividenda) a profitto di uno o più conviventi non integra affatto la fattispecie del conguaglio, trattandosi di fisiologica

Del resto anche chi, autorevolmente in dottrina, ha sostenuto la natura 'costitutiva' della divisione ha finito poi per riconoscere che "...il fenomeno divisorio, riguardato dal punto di vista della sua realtà economica, non è uno strumento di scambio e neppure, più genericamente, strumento di circolazione dei beni ma soltanto strumento distributivo; fenomeno questo al quale con tutta probabilità rimane estraneo il concetto fiscale della tassazione indiretta dei movimenti di ricchezza..."¹².

Il sub-ordinamento fiscale, nell'ambito del più ampio e onnicomprensivo ordinamento giuridico, può avere e in effetti ha regole sue proprie che talora possono comportare applicazioni specifiche di principi e qualificazioni diversamente (in tutto o in parte) rilevanti sul piano civilistico, se ciò è espressamente previsto e normato in quel sub-ordinamento¹³. Una delle fattispecie in cui ciò accade, specie dopo le affermazioni di principio contenute nella sentenza n.25021, potrebbe essere proprio quella della divisione.

E ciò non perché ci si vuole nascondere dietro un 'dogma' che, come dicono i supremi giudici, "tuttavia, ad un attento esame, si rivela privo di solide fondamenta"; ma semplicemente perché la regolamentazione tributaria della fattispecie divisoria appare coerente e conclusa in se stessa. Il distinguo cui si accennava nelle battute che precedono circa la tassazione di quelle particolari articolazioni dell'operazione negoziale divisoria che l'art. 34 TUR definisce 'conguagli' sono di per sé bastevoli per cogliere la disciplina sul piano fiscale dell'istituto, distinguo che non avrebbero più ragion d'essere se tutta l'operazione stessa venisse considerata tassabile come fattispecie costitutivo-traslativa. Così come non avrebbe più ragion d'essere la 'fictio iuris' dell'ultimo comma del citato articolo che consente, come è noto, di considerare riunificate le masse plurime di beni comuni imputabili a titoli di acquisto diversi, laddove l'ultimo acquisto di quote abbia natura successoria: in ogni caso infatti si dovrebbe procedere ad una tassazione con i più onerosi criteri previsti per gli atti traslativi, a prescindere se ci si trova innanzi allo scioglimento di una o più comunioni, formatesi in forza di uno o più titoli di acquisto, e a prescindere dalla natura giuridica di tali acquisti. E ancora non avrebbe senso verificare se l'eventuale conguaglio ecceda o meno il cinque per cento della quota di diritto, perché anche al di sotto di tale soglia si dovrebbero comunque applicare i criteri impositivi più onerosi previsti per i trasferimenti, in palese violazione del dettato normativo. Tra l'altro risulterebbe estremamente difficile dipanare la congerie delle

assegnazione di denaro (già) comune e poi di titolarità esclusiva del dividendo assegnatario; in tal senso la dottrina maggioritaria, CARUSI, *Le divisioni*, Torino, 1978, 88; BURDESE, *Divisione ereditaria*, in *Tratt. dir. civ. diretto da Vassalli*, XII, Torino, 1980, 180; MINERVINI, *Divisione contrattuale ed atti equiparati*, Napoli, 1990, 178; MORELLI, *Comunione e divisione ereditaria*, Torino, 1998, 483; v. anche RQ CNN n. 132-2014/C_T, *Tassazione di una divisione di una massa comune costituita da denaro e diritti immobiliari oggetto di donazione*, in *CNN Notizie* n. 164 del 9 settembre 2014 (estens. LOMONACO A.)

Anche per Cass.Civ. del 16 novembre 2012 n.20119 e del 30 luglio 2010 n.17866 non è a dar luogo alla tassazione con i criteri impositivi per gli atti traslativi se il dividendo assegnatario di denaro riceve né più né meno del valore della sua quota, essendo anzi irrilevante che la somma di denaro corrisposta a copertura della quota di diritto non provenga dalla massa divisionale, dato che l'art. 34 d.p.r. n. 131/1986 non richiede tale provenienza; viene altresì richiamata (da Cass. n.20119/2012) Cass. Civ. n. 3568/1974 per cui "Le assegnazioni che hanno luogo nella divisione di beni mobili o immobili non sono considerate traslative di proprietà dei beni assegnati se il dividendo riceve una quota corrispondente ai suoi diritti; se invece vi è conguaglio, o la quota assegnata è superiore a quella spettante, la divisione, in relazione al conguaglio o al maggiore assegno, è considerata a carattere traslativo e come tale soggetta al tributo proporzionale. Ne deriva che l'ufficio del registro, al fine di procedere all'accertamento del tributo, debba sottoporre a giudizio di valore l'intero compendio oggetto della divisione per effettuare il raffronto proporzionale della quota assegnata rispetto al tutto, in relazione alla quota di comproprietà spettante".

Specificamente si osserva che si può correttamente parlare di 'conguaglio' solo allorché il denaro che occorrerebbe per le sistemazioni delle ineguaglianze sia denaro estraneo alla comunione: diversamente si tratterebbe di attribuzione di denaro comune (così PETTERUTI, *Il valore attribuito ai diritti assegnati tra diritto tributario e impugnative negoziali*, in *Contratto di divisione e autonomia privata*, Quaderni della la Fondazione per il Notariato, pag. 205).

¹²FORCHIELLI, *Della divisione*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1970, pag. 34

¹³Cfr. FORMICA, *Divisione nel diritto tributario*, op cit. pag.90 nt.(13) ove si riporta Comm.Trib.Centr. 24-11-1986 in *Corr. Trib.* 1987, 637, secondo la quale "quando in altre branche del diritto - e quindi anche in materia di diritto tributario - si fa richiamo ad un istituto del codice civile, il richiamo vale anche per la disciplina dell'istituto, a meno che non sia stabilito diversamente".

ulteriori conseguenze scaturenti sul piano fiscale: la trasmissione di beni e diritti (nel che si sostanzerebbe un atto con efficacia traslativa) comporterebbe l'individuazione di un soggetto 'trasmittente' che – in considerazione dello stato di contitolarità – dovrebbe essere individuato nella massa dei comunisti, ivi compreso il condividente che risulterebbe al contempo dante/avente causa di se stesso pro-quota, a ciascuno dei quali si dovrebbe poter imputare la percezione di un corrispettivo (altrimenti non è pensabile che ci sia un trasferimento oneroso), generatore a sua volta di ricchezza additiva, magari anche imponibile. Laddove è di palmare evidenza che i condividenti addiventano allo scioglimento della comunione senza percepire alcun vantaggio economico apprezzabile e ulteriore rispetto a quanto già non risulti di rispettiva spettanza (salva l'ipotesi del conguaglio che è normativamente già disciplinata in modo compiuto), ripugnando (anzi ponendosi in frontale contrasto con la volontà dei condividenti) l'idea di risultare percettori di un 'surplus' economico, per di più soggetto ad eventuale imposizione autonoma rispetto a quella cui è soggetto il condividente tributario. Inoltre in questo ordine di idee per definire la base imponibile, si dovrebbe aver riferimento ai criteri di individuazione di cui all'art. 43 del TUR, e segnatamente a quelli di cui alla lettera a) che afferisce appunto ai contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, laddove il legislatore tributario nel cit. art.34 non ha voluto indicare una base imponibile per la divisione senza conguaglio, proprio, presumibilmente, in quanto non ha inteso assimilarla a quella degli atti traslativi e costitutivi e così dare ad intendere che nel sub-ordinamento fiscale una tal sorta di assimilazione concettuale non è plausibile né voluta¹⁴, pur restando ferma anche in ambito divisorio la generale potestà di accertamento dell'eventuale maggior valore di immobili ed aziende ex art. 52 del TUR.¹⁵

Del resto laddove i condividenti o taluno di essi volessero effettivamente alienare i propri diritti, lo potrebbero liberamente fare ricorrendo appunto agli strumenti causalmente rispondenti alla loro volontà, e ciò anche per addivenire all'effetto dello scioglimento dello stato di comunione: ma ciò dovrebbe dipendere da una espressa dichiarazione di volontà in tal senso dei contraenti stessi. E' vero sì quanto i Supremi giudici affermano in un passo del citato arresto per cui "l'acquisto che il compartecipe consegue tramite la divisione non è diverso, sul piano effettuale, da quello che il compartecipe potrebbe ottenere ove acquistasse la proprietà esclusiva dello stesso cespite in virtù di un normale negozio traslativo (ad es. compravendita), per volontà unanime dei coeredi"; ma ciò appunto vale solo sotto un profilo di risultato 'finale' dell'una (divisione) piuttosto che dell'altra (vendita) operazione negoziale, in quanto resta profondamente diverso invece il procedimento negoziale attraverso il quale quel risultato è conseguito e quindi anche la sua diversa rilevanza sul

¹⁴Cfr. Studio CNN n. 123-2018/T, PETTERUTI, *Divisione ed accertamento di valore*, approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 12 ottobre 2018 in BND Angelo Gallizia

¹⁵Al riguardo vigono le regole ordinarie e così il limite al potere di rettifica dei valori dichiarati dalle parti ai sensi dell'art. 52 commi 4 e 5 del TUR (e quindi in presenza di valori catastali 'rivalutati') sussiste anche in materia divisoria come l'A.F. stessa ha confermato (Circolare n.6/E del 6 febbraio 2007 e Ris. n. 136/E del 14 giugno 2007); del resto è stata proprio essa amministrazione ad esprimere la convinzione che in caso di 'discrepanze' nei conguagli (perché magari taluni immobili sono forniti di rendita catastale e altri ne sono sforniti) i valori catastali 'automatici' (*rectius*: rivalutati) non possano essere oggetto di rettifica alcuna. Nella Circ. n.29 del 21 febbraio 1987 dell'Ispett. Compart. tasse di Roma, in Corr.Trib. 987, 950 si legge "l'Amministrazione ha un solo modo di agire: valutazione "normale" per quelli non censiti e valutazione in base alla rendita catastale per quelli censiti. Nel caso in cui alcuni cespiti dello stesso atto di divisione siano accatastati ed altri no, le parti che vogliono evitare discrepanze nei conguagli, avranno cura di far indicare negli atti dei valori superiori alla rendita catastale per i beni accatastati, e l'Ufficio non potrà abbassare tali valori, evitando in tal modo dei conguagli fittizi." Sia consentito il rinvio a PISCHETOLA, Studio n. 117-2006/T, *I limiti ai poteri di rettifica dell'amministrazione finanziaria e valutazione catastale 'automatica' dopo il 'decreto Bersani' n. 223/2006*, in *Studi e Materiali* n.2/2006, 1573 ss.; nonché RQ n.25-2008/T, *"In tema di divisione senza conguagli - Risoluzione n.136/E 2007*, (estens. CANNIZZARO), in *Studi e Materiali*, n.3/2008, 1441 ss. Cfr. segnatamente sul tema specifico della impossibilità per l'A.F. di operare accertamenti 'al ribasso' rispetto ai valori dichiarati dai condividenti, Studio CNN n. 123-2018/T, PETTERUTI, *Divisione ed accertamento di valore, op. cit.*, ove si chiarisce che la rettifica di valore in sede di accertamento da parte dell'A.F. non è consentita allorché i valori dichiarati in atto non siano inferiori a quelli "tabellari" (rendita catastale o reddito dominicale moltiplicati per i coefficienti e moltiplicatori previsti nell'art. 52 del TUR e successive integrazioni). La rettifica è possibile solo in aumento, come stabilito dall'art. 52 primo comma del TUR, mentre non è consentito rettificare in diminuzione i valori dichiarati dalle parti.

piano fiscale, oltre al fatto, non marginale, per cui solo nella seconda prospettata operazione possono ricorrere uno spirito speculativo e la realizzazione di un risultato economico ulteriore rispetto al valore dei beni e diritti alienati. Al contrario, nell'operazione divisionale - e in linea di massima anche nell'ipotesi del conguaglio - esula qualsiasi intento speculativo e, di regola, non v'è spazio, come si diceva, per un plusvalore realizzato a vantaggio degli altri dividendi e a discapito di quello attributivo: il che, oltre alle altre ragioni, concorre a fondare la diversità del trattamento fiscale tra atti aventi natura dichiarativa e atti aventi natura costitutivo-traslativa.

Peraltro tale diversità - anche sotto il profilo della minore incidenza fiscale - non gioca sempre e necessariamente a favore delle operazioni divisionali rispetto a quelle con efficacia traslativa/costitutiva e pertanto l'attrazione delle prime operazioni nell'ambito dei negozi aventi natura dichiarativa non è strumentale di per sé ad un sicuro risparmio d'imposta. Si pensi ad esempio all'ipotesi in cui si proceda ad un atto di acquisto tutte le volte che quest'ultimo sia esente da imposta, sia assoggettato alla sola imposta fissa o sconti aliquote pari o inferiori all'1 per cento: in tali casi la netta e apodittica assimilazione delle operazioni divisionali a quelle traslative comporterebbe un trattamento fiscale addirittura meno oneroso rispetto a quello che colpisce ordinariamente i negozi di natura dichiarativa¹⁶, il quale risultato di minor tassazione può facilmente individuarsi anche nello scioglimento della comunione attuato da due soggetti mediante permuta che abbia ad oggetto immobili abitativi laddove da parte di entrambi sia richiesta l'applicazione dell'agevolazione prevista per la "prima casa".

4. Conclusioni

Rimane pertanto confermata da tutti gli indici normativi sin qui illustrati come l'operazione divisionale, pur a dispetto del *revirement* concettuale operato dalla sentenza n.25021/19, non può essere sottratta all'unico possibile ambito impositivo previsto dal TUR, quello per i negozi aventi natura dichiarativa: espressione quest'ultima, che, come si è visto, finisce per peccare in eccesso in quanto, ai fini dell'attrazione in quell'ambito, basterebbe verificare la realtà 'effettuale' che l'operazione divisionale è in grado di conseguire¹⁷, in armonia con il criterio ermeneutico basilico di cui all'art. 20 del TUR stesso. E' proprio da questo angolo prospettico e attraverso una tale chiave di lettura che l'interprete deve approcciarsi ai contenuti della sentenza n.25021, avendo cura e premura di non ignorare lo statuto normativo dato dal legislatore tributario al fenomeno divisorio. Sicché i contenuti del pur autorevole arresto giurisprudenziale, sotto il particolare profilo fiscale, potranno essere applicati solo se e nei limiti in cui, avendo a fondamentale riferimento quello statuto, essi risultino con esso compatibili. La 'specialità' del sub-ordinamento tributario consente, anzi esige questa opzione, vuoi per preservare la coerenza e congruenza interne di quello stesso sub-ordinamento vuoi per giustificare una tassazione rispettosa dei principi costituzionali afferenti alla capacità contributiva dei cittadini e alla ragionevolezza.

Giampiero Petteruti e Adriano Pischetola

¹⁶Basti pensare agli atti di trasferimento assoggettati ai regimi dell'art. 32 DPR 601/73, dell'art.9 del DPR 601/73 e dell'art. 2 comma 4-bis del DL 30 dicembre 2009, n. 194 (in materia di proprietà contadina). Cfr. sul punto Studio CNN n. 123-2018/T, PETTERUTI, *Divisione ed accertamento di valore, op. cit.*, pag. 3 e (nt.) 7

¹⁷Realtà 'effettuale' che ci pare ben descritta dal GAZZARA, *Divisione, op. cit.* pag. 423:" nella divisione non si ha perdita o acquisto di un diritto da parte di alcuno dei condomini, sibbene passaggio dalla indeterminatezza alla determinatezza, restando il diritto di ciascun partecipante oggettivamente identico...sicché la divisione ...ha funzione di surrogazione di beni determinati alla quota..."