

Risposta n. 452/2020

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212.
Articolo 3 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il Notaio istante fa presente che, in data xx/xx/2005, è deceduta la Signora A, la dichiarazione di successione è stata registrata a XB il giorno xx/xx/2008 al n. xxx e trascritta a XB il xx/xx/2008 al n. xxx R.P.

Detta successione è regolata da testamento pubblico ricevuto in data xx/xx/1995 dal Notaio XK di XC, rep. Ult. Vol. n. xxx, passato agli atti tra vivi in data xx/xx/2006 con atto Dott. YY, Conservatore presso l'Archivio Notarile Distrettuale di XX Rep. Archivio xxx, Rep. Notarile n. xxx, reg.to a XX il xx/xx/2006 al n. xxx.

In detto testamento, oltre ad alcune disposizioni relative al coniuge della testatrice, non rilevanti ai fini del quesito, in quanto detto coniuge è premorto alla testatrice, viene disposto quanto segue: *"Nomino eredi universali, per stirpe e non per capi, mia figlia B ed i figli nati e nascituri di mio figlio C e di mio figlio D"*.

Allo stato, il Signor C ha un unico figlio (E) e il Signor D ha anch'egli un unico figlio (F), i quali hanno entrambi accettato l'eredità di cui trattasi con beneficio

d'inventario.

Il patrimonio relitto consiste in immobili e quote di comproprietà immobiliari nei Comuni di XB, XY (XB), XZ (XB) e XA (XB), come meglio risulta da perizia redatta in data xx/xx/2019 dal Geom. Y, giurata di fronte al Cancelliere dell'Ufficio del Giudice di Pace di XB il xx/xx/2019 (allega in copia semplice).

All'esito di lunga trattativa le parti sono venute della determinazione di procedere ad una 'Transazione con stralcio divisionale' con la quale, facendosi le parti reciproche concessioni di cui meglio *infra*, estromettere la Signora B dalla comunione attribuendole, a tacitazione della propria quota ereditaria di 1/3, la quota di 1/2 di comproprietà di un immobile in XZ facente parte dell'asse ereditario (la restante quota di 1/2 dell'immobile non fa parte dell'asse ereditario e non è interessata dall'atto in oggetto).

In particolare l'immobile che sarebbe assegnato alla Signora B - per l'intera quota di 1/2 caduta in successione - è il seguente:

- fabbricato ad uso abitativo in XZ, via xxx n. x, censito al Catasto Fabbricati di XZ al Foglio x, particelle x sub. x, sub. x e sub. x, il tutto meglio descritto nella perizia allegata, alla quale quindi si fa pieno e completo riferimento, come "AA".

Trattandosi di uno stralcio, ogni altro immobile ereditario resterà in comunione tra gli altri coeredi, impregiudicati quindi i diritti degli eventuali nascituri (non concepiti) chiamati alla successione per stirpi e non per capi. A tale proposito si ricorda, solo per completezza, non avendo la cosa rilevanza da un punto di vista tributario, che naturalmente (essendo nel testamento nominati anche i figli nascituri di persone attualmente viventi) la stipula dell'atto sarà soggetta alla preventiva autorizzazione giudiziale di cui all'art. 715, comma terzo, del codice civile.

Lo stralcio divisionale in oggetto assume una natura eminentemente transattiva, in quanto facendosi reciproche concessioni al fine di evitare una lite, le parti hanno manifestato l'intendimento:

a) di fare acquiescenza alle disposizioni testamentarie di cui sopra, rinunciando

reciprocamente a qualunque impugnativa del testamento stesso. In tale ambito, sono disponibili a prestare acquiescenza al testamento con rinuncia all'azione di riduzione, anche i Signori D e C, i quali sono a un tempo genitori dei figli nati e nascituri designati nel testamento della *de cuius* e figli pretermessi della testatrice stessa;

b) di rinunciare reciprocamente a chiedere il rimborso delle spese sostenute da ciascuno di essi (anche in modo differenziato) per i cespiti caduti in successione;

c) la Signora B, a fronte della propria estromissione dalla comunione con i soggetti nati e nascituri indicati nel testamento, è disposta ad accettare il versamento di un conguaglio ridotto rispetto a quanto e lei spettante come quota di diritto.

In particolare, facendo riferimento ai valori dei cespiti indicati nella perizia di stima giurata del Geom. Y, sopra citata, le cui risultanze vengono condivise da tutte le parti e quindi accettate da tutti i comunisti come riferimento per lo stralcio di cui trattasi, si osserva che la massa ereditaria ha un valore complessivo di Euro xxx.

La quota di diritto spettante alla comunista stralciata è pari a 1/3 ed è quindi di Euro xxx. L'accordo transattivo da stipularsi prevede l'assegnazione alla comunista stralciata di diritti immobiliari (quota di 1/2 di immobile in XZ) per un valore di Euro xxx (quota di fatto). Sorgerebbe pertanto il diritto a un conguaglio "teorico" di Euro xxx.

Nell'ambito delle reciproche concessioni proprie della transazione, la signora B è disposta ad accettare la corresponsione di un conguaglio complessivo ridotto ad Euro xxx, con rinuncia all'ulteriore conguaglio cui avrebbe diritto.

Si pongono pertanto i seguenti dubbi oggettivi in merito alla tassazione dell'atto transattivo in oggetto:

- premesso che la base imponibile a cui applicare l'aliquota proporzionale dell'1% per gli atti dichiarativi di cui all'art. 3 della Tariffa - Parte Prima del TUR - è data dal valore della quota di fatto stralciata, per quanto riguarda l'imposizione del conguaglio vi è incertezza sul valore da considerarsi ai fini tributari, e più precisamente se debba farsi riferimento al conguaglio "teorico" o a quello

effettivamente versato (o promesso) in base agli accordi transattivi;

- parallelamente, si pone il dubbio se l'accettazione di un conguaglio ridotto possa risultare rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni in quanto atto, seppur certamente non liberale, potenzialmente qualificabile come atto gratuito.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che occorra dar pregio alla natura transattiva dell'atto che le parti hanno intenzione di stipulare, natura che informa l'intero programma negoziale divenendone elemento causale essenziale.

Conseguentemente, il conguaglio sul quale applicare il disposto di cui all'articolo 34, II comma, del TUR è quello effettivamente pattuito fra le parti - pari ad Euro xxx - e non quello (puramente teorico) di Euro xxx.

L'eccedenza di valore ulteriore rispetto al conguaglio effettivamente pagato, infatti, assume rilievo autonomo quale "reciproca concessione" disposta nell'ambito della transazione, rendendosi quindi applicabile il disposto di cui all'articolo 29 del TUR, in base al quale non bisogna "[...] tener conto degli obblighi [...] estinti per effetto della transazione".

Una delle reciproche concessioni che le parti intendono farsi nel programmato stralcio divisionale attiene, per l'appunto, alla rinuncia parziale alla corresponsione del conguaglio, per un importo pari ad Euro xxx, rinuncia che, stante il soprarichiamato disposto dell'articolo 29 TUR, non assume autonoma rilevanza ai fini dell'imposta di registro.

All'istante non appare applicabile - nel caso di specie - quanto previsto dall'articolo 34, I comma del TUR, in quanto tale norma dovrebbe intendersi applicabile solo ai casi in cui l'assegnazione di beni per valore non corrispondente alla quota sia compiuta in assenza di conguaglio o comunque in assenza di altre espresse disposizioni negoziali con le quali le parti della divisione (nel nostro caso dello stralcio

divisionale) attribuiscono una ben precisa qualificazione giuridica all'attribuzione di beni per valori non allineati alle rispettive quote di diritto.

Nel caso oggetto della presente istanza, al contrario, le parti assumono espressamente e consapevolmente lo scarto di valore fra quota di diritto e quota di fatto quale elemento essenziale dell'accordo transattivo fra loro programmato.

In altre parole, la rinuncia parziale al conguaglio da parte della comunista stralciata viene sussunta nello schema negoziale quale vera e propria autonoma 'concessione' connaturata alla causa transattiva, alla quale deve ragionevolmente applicarsi quanto dal legislatore previsto per la transazione, quale norma, se non altro, da considerarsi speciale rispetto a quella vigente in materia di divisione.

Parallelamente, ed a maggior ragione, l'istante ritiene che non sia applicabile alla parziale rinuncia al conguaglio la tassazione di cui al D. Lvo 346/1990, come reintrodotta con D.L 262/2006 convertito con modificazioni nella legge 286/2006. Il richiamo previsto in tale ultima disciplina anche agli atti "a titolo gratuito" non appare all'istante rilevante nel caso di specie e questo per due ordini di ragioni:

- in primo luogo perché, come già sopra ricordato, la disciplina tributaria della rinuncia al pagamento di somme nell'ambito della transazione trova la sua disciplina speciale nell'art. 29 TUR;

- in secondo luogo (ma in verità l'argomento è ancora più radicale del precedente) perché le reciproche concessioni operate in ambito transattivo difficilmente possono dirsi "gratuite" in quanto, per definizione, tali concessioni vengono fatte dalle parti in modo reciproco e ciascuna concessione trova il proprio "corrispettivo" nel complesso delle concessioni delle altre parti, di modo tale che la causa del negozio transattivo non solo certamente non può essere liberale, ma - sostanziandosi in vicendevoli sacrifici delle parti - non può neppure dirsi gratuita.

Conseguentemente, l'istante ritiene di dover tassare l'atto di stralcio divisionale in oggetto come segue:

- applicazione dell'aliquota proporzionale dell'uno per cento prevista per la

divisione al valore del diritto immobiliare concretamente assegnato alla comunista stralciata (quota di fatto);

- applicazione dell'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari (con applicazione del c.d. prezzo valore ragguagliato alla quota di immobili abitativi presenti nella massa) al conguaglio effettivamente versato (o promesso) pari ad Euro xxx o meglio e più precisamente, limitatamente alla parte di tale conguaglio che ecceda il x% della quota di diritto (nel caso concreto - essendo la quota di diritto spettante alla comunista stralciata pari ad Euro xxx - la parte concretamente imponibile del conguaglio sarebbe pari ad Euro xxx). Il tutto senza imposizione (né con imposta registro, né con imposta sulle donazioni) della quota di conguaglio che viene rinunciata ex art. 29 TUIR;

- il valore dei beni abitativi e pertinenze determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5 del TUR è pari a complessivi euro xxx;

- la suddetta parte di conguaglio tassabile, pari ad euro xxx, riferibile agli immobili abitativi che fanno parte della massa è pari al x% del conguaglio stesso e quindi pari ad euro xxx;

- il rapporto tra la quota parte del conguaglio come sopra determinato e il valore complessivo degli immobili abitativi (e pertinenze) è pari a xxx/xxx (xxx);

- applicando il rapporto di cui sopra al valore catastale degli immobili abitativi e pertinenze ai fini della determinazione del prezzo-valore da trattare ai sensi dell'articolo 1, comma 497 della legge n. 266 del 2005, si ottiene un valore di euro xxx (base imponibile con prezzo-valore riferibile alla quota di conguaglio per immobili abitativi e pertinenze) ferma restando la tassazione della restante parte di conguaglio pari ad euro xxx (conguaglio riferibile a immobili diversi da abitativi e pertinenze).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'atto di divisione è lo strumento giuridico attraverso il quale si scioglie 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"*.

Sotto il profilo fiscale, in generale, come chiarito con la circolare 29 maggio 2013, n. 18/E (par. 2.2.1), l'atto di divisione rientra nella categoria degli *"atti aventi natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura"* e deve essere registrato in termine fisso, con applicazione dell'aliquota dell'1 per cento (cfr. articolo 3 della Tariffa, Parte I, allegata al TUR).

Al riguardo, per quanto di interesse in questa sede, occorre considerare quanto affermato nella sentenza della Corte di Cassazione del 28 marzo 2018, n. 7606 secondo cui *"In tema di imposta di registro, in caso di scioglimento della comunione ereditaria (...) mediante assegnazione dei beni in natura e versamento di conguagli in denaro, ove i coeredi abbiano ricevuto il valore delle rispettive quote, si applica l'aliquota degli atti di divisione e non l'aliquota degli atti traslativi."* (cfr. Cass. n. 17866 del 30 luglio 2010; Cass. n. 20119 del 16 novembre 2012; Cass. n. 17512 del 14 luglio 2017).

Inoltre, con citata la sentenza della Cassazione n. 20119 del 2012, è stato affermato che *"Le assegnazioni che hanno luogo nella divisione di beni mobili o immobili non sono considerate traslative di proprietà dei beni assegnati se il dividente 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"*.

In linea generale non si ravvisa l'ipotesi di conguaglio, ai sensi dell'articolo 34

del TUR, qualora i beni assegnati ad uno dei dividendi (compreso il denaro) abbiano un valore complessivo inferiore alla quota di diritto spettante a ciascuno di essi.

Nel caso di specie, sulla base degli elementi esposti dal Notaio istante ed assunti acriticamente, la bozza di atto di divisione allegata all'istanza produce gli effetti di una divisione parziale in quanto alla sola "*comunista stralciata*" viene assegnata una quota corrispondente ai suoi diritti sulla comunione ereditaria.

Trattasi nello specifico di un'ipotesi di divisione ereditaria in cui le parti si accordano per estromettere dalla comunione ereditaria una erede, assegnandole beni per un valore complessivo ("*quota di fatto*") inferiore alla sua quota ereditaria ("*quota di diritto*"). In particolare, la "*quota di fatto*" comprende il valore della quota parte del bene immobile oggetto di assegnazione in sede di divisione e una somma di danaro pari a Euro xxx.

La circostanza (qui assunta acriticamente in base ai valori rappresentati dal notaio istante e non oggetto di verifica in tale sede) che la "*quota di fatto*" sia inferiore alla "*quota di diritto*" determina l'ipotesi di una divisione senza conguaglio e, pertanto, non trova applicazione la disposizione di cui all'art. 34, comma 2, del TUR, ma l'articolo 3 della Tariffa, Parte I, allegata al TUR.

Per quanto riguarda la determinazione della base imponibile su cui applicare l'aliquota dell'1 per cento prevista dal predetto articolo 3 occorre aver riguardo al valore della "*quota di diritto*" spettante "*alla comunista stralciata*" che, nel caso di specie, è superiore alla "*quota di fatto*".

In effetti, nella bozza di atto di divisione è presente la "*piena ed irrevocabile rinuncia*" da parte della *comunista stralciata* ad ottenere ulteriori somme a favore degli altri comunisti.

Al riguardo si ritiene che tale disposizione non ha natura di atto di liberalità, ma rappresenta un atto avente contenuto patrimoniale e facente parte integrante dell'atto di divisione parziale.

Per completezza si rammenta che dovranno essere, inoltre, corrisposte le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna (Circolare del 21 febbraio 2014, n. 2/E, par. 1.2).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)