

La fiscalità della divisione ereditaria

di Alberto Righini (*) e Chiara Chirico (**)

A valle dei chiarimenti della Corte di cassazione circa la natura traslativa e costitutiva della divisione ereditaria, il relativo trattamento fiscale rimane complesso. Ciò alla luce delle persistenti difformità tra diritto civile e disciplina tributaria, per la quale il negozio di divisione rimane atto meramente dichiarativo, della mancanza di omogeneità dei casi concreti, acuita dalla scarsità della normativa fiscale che conduce a fare affidamento su prassi notarili e chiarimenti dell'Agenzia delle entrate. Ciò, a maggiore ragione, se si considera la non rara eventualità in cui i valori fiscali della massa ereditaria oggetto di divisione divergono dai valori reali dei medesimi beni, richiedendo un'attenta pianificazione dell'atto di divisione ereditaria per non incorrere in contestazioni e aggravii fiscali, specie se si tratta di divisioni coinvolgenti partecipazioni societarie e compendi immobiliari.

1. Premessa

Preliminarmente all'indagine della fiscalità della divisione ereditaria, è opportuno inquadrare l'istituto nell'ambito del diritto civile, anche alla luce di importanti chiarimenti resi da ultimo dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione (1). La divisione è l'attività giuridica che scioglie la comunione mediante apporzionamento a ciascun dividendo di beni del valore proporzionalmente corrispondente a quello delle rispettive quote (2). Non tutte le cause di cessazione o scioglimento della comunione equivalgono a divisione, che è tale soltanto se la comunione viene meno mediante la formazione di porzioni di valore corrispondente alle quote di ciascuno (3).

La disciplina sulla **divisione dell'eredità** va distinta da quella generale sulla divisione ordinaria (salvo il richiamo alle norme sulla divisione ereditaria ove non incompatibili ad opera dell'art. 1116 c.c.) con specifico riferimento al suo oggetto: nella **divisione ordinaria** si tratta di dividere una cosa comune, mentre in quella ereditaria il complesso dei rapporti attivi e passivi che formavano il patrimonio del *de cuius* al momento dell'apertura della successione (4).

La natura della divisione è stata oggetto di lungo dibattito tra i sostenitori della tesi dichiarativa (5) e della **tesi costitutivo-traslativa**, fino al recente arresto della Cassazione che ha aderito a questo secondo orientamento (6). È stato in particolare chiarito come, con la divisione, il

(*) Dottore commercialista in Verona e Milano, Studio Righini - ACB Group S.p.A. e Trust Lab.

(**) Avvocato in Verona e Milano, Studio Righini - ACB Group S.p.A.

(1) Cass., SS.UU., 7 ottobre 2019, n. 25021.

(2) Cass. civ. n. 6225/1987.

(3) Concetto che consente di distinguere anche la divisione transattiva dalla transazione divisoria, dove entrambi i negozi determinano la cessazione della comunione ma solo la prima, in quanto divisione in senso proprio, è connotata dalla proporzionalità delle attribuzioni (Cass. 18 settembre 2009, n. 20256).

(4) Cass. 23 febbraio 2007, n. 4224.

(5) Di questo avviso F. Gazzoni, *Manuale di diritto privato*,

Esi, 2019, pag. 527 per cui la divisione ha efficacia dichiarativa poiché con l'assegnazione delle varie porzioni concrete non si realizza una vicenda traslativa che è già avvenuta al momento dell'apertura della successione e una parte della giurisprudenza per cui "il negozio con cui le parti dividono tra esse i beni in comproprietà, sciogliendosi dalla comunione, ha natura dichiarativa, dal momento che con esso i dividendi si limitano a trasformare l'oggetto del diritto di ciascuno, da diritto sulla quota ideale a diritto su un bene determinato, senza che intervenga, tra loro, alcun atto di cessione o di alienazione" (Cass. 25 ottobre 2005, n. 20645).

(6) Di questo avviso in dottrina P. Forchielli - F. Angeloni, "Divisione", in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 2000,

condividente acquisisce un diritto nuovo rispetto alla quota in comproprietà sull'intero, ossia la proprietà individuale su determinati beni; in quest'ottica, l'art. 575, lungi dal fissare l'acquisto del diritto dall'apertura della successione, sancirebbe solo la retroattività dell'effetto traslativo generato dalla divisione (7).

Come appena rilevato, la giurisprudenza di legittimità si è orientata nel senso della natura costitutiva e traslativa della divisione (8). L'approdo giurisprudenziale non ha, tuttavia, impattato sulla **qualificazione della divisione a livello tributario** dal momento che, secondo la dottrina (9) e la prassi dell'Amministrazione finanziaria (10), dal punto di vista fiscale la **divisione senza conguagli** continua ad essere **tassata quale atto dichiarativo**. Tale circostanza consente di rilevare una prima fonte di problematicità, seppure a livello teorico, del trattamento fiscale della divisione ereditaria, dal momento che il medesimo istituto presenta **connotazioni diverse dal punto di vista civilistico e tributario** che ben possono essere foriere di dubbi applicativi e, quindi, di diverse scelte in ordine alla tassazione di determinate fattispecie che possono in varia misura allontanarsi dal modello base di divisione (11). Detta **asimmetria** è percepibile se solo si consideri che l'**aliquota propria della divisione** è stata concepita dal legislatore in un **ammontare ridotto**, rispetto alle aliquote ordinariamente previste per i trasferimenti di beni e diritti di cui agli artt. 1 e 2, Tariffa, Parte I, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986), in quanto l'**atto dichiarativo** non produce trasferimento di ricchezza ed è, quindi, ritenuto essere indice di una **capacità contributiva ridotta** rispetto a quella che si manifesta in caso di subentro, a titolo oneroso, di un nuovo titolare in una situazione giuridica già appartenente a un precedente titolare (12).

Un secondo ordine di difficoltà attiene al carattere assai scarno della **disciplina positiva della divisione a livello fiscale**, dal momento che la stessa è sostanzialmente racchiusa in una nor-

ma del T.U.R. (l'art. 34) che si limita a regolare i casi di **divisione con conguaglio**, a partire dalla quale gli interpreti hanno ricavato, **a contrario**, la natura dichiarativa della **divisione senza conguaglio**. Il codice, inoltre, ipotizza una comunione ereditaria di beni sostanzialmente omogenei e di facile liquidazione. La divisione può invece riguardare diritti aventi carattere marcatamente eterogeneo, si pensi ai diritti reali su cosa altrui, alle obbligazioni, a titoli.

Senza contare l'impatto della divisione sul resto della disciplina fiscale, dal momento che, quale atto negoziale, ben potrebbe essere simulato o abusivo.

Da ultimo si consideri anche che quella della divisione ereditaria è materia di pertinenza notarile che spesso porta allo sviluppo ed alla codificazione di **prassi di settore** che potrebbero non corrispondere a quella dell'Amministrazione finanziaria e che quindi richiederebbero maggiore organicità.

Anche in considerazione delle predette sollecitazioni, nel seguito si tenterà di individuare alcuni casi tipici di divisione ereditaria individuandone la regola di tassazione ed eventuali criticità.

2. Divisione senza conguaglio e casi assimilati

La divisione senza conguaglio è ritenuta rientrare nella categoria degli **atti di natura dichiarativa** relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura" di cui all'art. 3 della Tariffa, Parte I, del D.P.R. n. 131/1986 e viene quindi tassata in **termine fisso**, scontando l'imposta di registro dell'**1%** (13). Per la medesima ragione connessa alla sua natura dichiarativa, la divisione sconta sempre l'imposta di registro anche se stipulata tra soggetti IVA che dividono beni dell'impresa, in quanto la divisione non è riconducibile al concetto di "cessione" rilevante ai sensi dell'art. 2, del D.P.R. n. 633/1972 (14).

Quanto alla **base imponibile** su cui applicare l'aliquota dell'**1%**, dall'art. 34 del T.U.R. si evin-

pag. 63; C.M. Bianca, "La proprietà", in *Diritto civile*, IV, Milano, 2000, pag. 486; L. Bigliuzzi Geri - U. Breccia - F.D. Busnelli - U. Natoli, "Le successioni a causa di morte", in *Diritto civile*, IV, t. II, Torino, 1997, pag. 263 e in giurisprudenza Cass. 10 febbraio 2004, n. 2483.

(7) Cass., SS.UU., 7 ottobre 2019, n. 25021.

(8) Per i possibili risvolti di tale impostazione si veda F. Pinto, "Natura giuridica della divisione e disciplina in materia di imposta di registro", *Dir. prat. trib.*, n. 3/2020, pag. 1094.

(9) Studio Notariato n. 183-2019/T.

(10) Risposte a interpello dell'Agenzia delle entrate nn. 526/2019, 30/2020, 534/2020 e 555/2021.

(11) Sulla questione si veda S. F. Marzo, "Divisione ed imposta di registro, tra diritto civile e diritto tributario", in *Notariato*, n. 4 del 1° luglio 2020, pag. 444.

(12) A. Busani, *Imposta di registro*, IPSOA, 2018, pag. 2338.

(13) Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 18/E/2013, par. 2.2.1.

(14) A. Busani, *Imposta di registro*, IPSOA, 2018, pag. 2338.

ce che l'imposta debba essere calcolata sul **valore della "massa comune"** (cioè, dei beni oggetto di divisione). La norma si limita a prevedere 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, da intendersi come **somma algebrica tra attività e passività** (15) (16).

Quindi, se, ad esempio, sono cadute in comunione ereditaria **partecipazioni al capitale di società**, incluse le società semplici, esse dovrebbero essere stimate in base al valore, alla data della divisione, del patrimonio netto contabile della società stessa risultante dall'ultimo bilancio pubblicato (17); se si tratta di **titoli quotati in borsa**, si avrà riguardo alla media dei prezzi di compenso o dei prezzi dell'ultimo trimestre anteriore all'apertura della successione, oltre interessi successivamente maturati; per i **titoli o quote di partecipazione a fondi comuni d'investimento**, rileverà il valore risultante da pubblicazioni o prospetti redatti a norma di legge o regolamento; per le **obbligazioni**, il valore comparato a quello dei titoli aventi analoghe caratteristiche quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto o in mancanza desunto da altri elementi certi (18).

A questo riguardo si pone il tema della possibile **differenza** tra il **valore fiscale** dei beni facenti parte della massa ereditaria, vale a dire il valore risultante dall'applicazione dei predetti criteri di valorizzazione previsti dalla disciplina successoria, ed il **valore reale**. Tale eventualità potrebbe, ad esempio, verificarsi con riferimento al valore di quote societarie, laddove il patrimonio netto assunto a riferimento per la valorizza-

zione delle **partecipazioni** potrebbe non essere rappresentativo del valore effettivo, evidenziandone uno del tutto esiguo a fronte di un valore effettivo sensibilmente maggiore alla luce della struttura societaria sottostante; o, ancora, con riferimento al valore degli **immobili**, valorizzati al valore catastale minore del valore corrente. Con riguardo alle **quote societarie**, il dato normativo ricavabile dall'art. 16 del D.Lgs. n. 346/1990 risulta chiaro nell'ancorare il valore delle quote a quello del patrimonio netto della società risultante dall'ultimo bilancio, tenuto conto di mutamenti sopravvenuti, con un criterio legale che sarebbe quindi vincolante. La giurisprudenza ne ha tuttavia evinto che sarebbe possibile per l'**Amministrazione finanziaria**, non solo procedere all'**attualizzazione delle poste** attive e passive a causa di sopravvenienze intervenute tra la data di approvazione del bilancio e la morte del socio, ma anche **contestare la non corrispondenza alla realtà** del dato contabile (19). Come chiarito dalla Corte costituzionale in sede di vaglio di legittimità della norma, tale residuo potere in capo all'Agenzia delle entrate andrebbe riferito alla contestazione del mancato rispetto dei criteri legali di redazione del bilancio (20). Pertanto, in presenza di un bilancio approvato, l'Amministrazione finanziaria sarebbe vincolata al valore del patrimonio netto da questo risultante e non potrebbe procedere ad un'autonoma valutazione del valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti alla società, salvo che non denunci l'**inattendibilità delle poste di bilancio**, fornendo adeguata prova (21).

Quanto invece agli immobili, in applicazione dell'art. 34, comma 5, del D.P.R. n. 131/1986, al-

(15) R.M. n. 250249 del 12 maggio 1987.

(16) In relazione alla determinazione della base imponibile, non si tiene conto dei beni venduti per far fronte ai debiti ereditari ex art. 719 del Codice civile o alienati dagli eredi ed il cui ricavato non sia stato dedotto in comunione. Anche l'eventuale operazione di collazione non dovrebbe comportare un incremento del relativo valore rispetto al valore dei beni oggetto di divisione (diversi da quelli oggetto di collazione): infatti, l'art. 34, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. n. 131/1986, prevedendo 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", induce a ritenere che la base imponibile debba essere identificata con il solo valore netto dell'asse ereditario e non essere, appunto, influenzata dalle eventuali operazioni di collazione (Cass. 10 aprile 2006, n. 833; nello stesso senso già Min. finanze, R.M. n. 250249 del 12 maggio 1987).

(17) In mancanza di bilancio, il riferimento sarà al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti alla società al netto delle passività.

(18) Art. 16 del D.Lgs. n. 346/1990. La disciplina prevista per le obbligazioni potrebbe essere estesa anche ai fini della determinazione della base imponibile delle crypto-valute, sulla base della assimilazione di queste alla categoria dei prodotti finanziari. L'assimilazione al denaro comporterebbe invece l'applicabilità dell'art. 9, comma 3, del D.Lgs. n. 346/1990 per cui, salvo non risulti diversamente, si presume che l'attivo ereditario sia costituito per un 10% da "denaro, mobilia e gioielli". Infine, una qualificazione delle crypto-valute come "beni immateriali" vedrebbe la base imponibile corrispondere al valore venale in comune commercio (A. Mauro - C. Pasquale, "Profili civilistici e fiscali nella successione dei *crypto-asset*", in *La gestione straordinaria delle imprese*, n. 5/2022, pag. 56).

(19) Cass. 13 febbraio 2015, n. 2925, conforme Cass. 8 aprile 2022, n. 11467.

(20) Corte cost., ord. 5 giugno 2002, n. 250.

(21) Sulla questione si veda S. Capolupo, "Imposta sulle successioni: valutazione delle partecipazioni e rettifica della dichiarazione", in *il fisco*, n. 43/2016, pag. 4139.

l'Amministrazione finanziaria non sarebbe consentito effettuare controlli sul valore dichiarato qualora ottenuto moltiplicando il valore catastale dell'immobile con i moltiplicatori indicati dalla legge (22).

Se, quindi, con riferimento sia alle partecipazioni sociali che agli immobili la valutazione, rispettivamente, sulla base del patrimonio netto e su base catastale sarebbe vincolante, per le quote sociali residuerebbe il potere dell'Amministrazione finanziaria di dimostrare l'inattendibilità del dato contabile per effetto della violazione delle regole di redazione del bilancio.

Dal combinato disposto degli artt. 34 e 3, Tariffa, Parte I, del D.P.R. n. 131/1986 si evince che l'ipotesi ordinaria di imposizione della divisione con applicazione dell'imposta di registro con aliquota dell'1% ricorre certamente quando ad un convivente siano assegnati beni per un valore complessivo corrispondente a quello a lui spettante sulla massa comune, con una coincidenza tra quota di fatto e quota di diritto che esclude il ricorso a conguagli. La prassi ha tuttavia elaborato una serie di ipotesi in cui la medesima aliquota trova applicazione, non solo ove manchi, in fatto, un conguaglio, ma anche nei casi di mancanza sotto il profilo sostanziale (23). Si intende dire che il concetto di "conguaglio" presuppone che il bene (di solito si tratta di denaro) con il quale si paga il **conguaglio** provenga dal **patrimonio personale del convivente** che lo corrisponde (24). Infatti, se il denaro oggetto di conguaglio fosse anch'esso oggetto di comunione, non si avrebbe un conguaglio ma una semplice divisione (senza conguaglio) di beni tutti oggetto di comunione (25). Rientrano in tale casistica le seguenti fattispecie.

In primo luogo, è considerata una divisione senza conguaglio, come tale assoggettata all'aliquota dell'1% (e non a quella sui trasferimenti), quella per effetto della quale venga attribuito ad un convivente l'**unico immobile oggetto di comunione** e, all'altro convivente, un conguaglio in denaro pari alla sua quota di diritto sulla massa comune, a prescindere dalla provenienza dei beni assegnati a ciascuno. In tale caso il conguaglio realizzerebbe una pura funzione perequativa per cui a nessun convivente verrebbero attribuiti beni per un valore superiore alla propria quota, ma la quota di fatto sarebbe pari alla quota di diritto (26).

Ancora, l'atto di divisione ereditaria in cui le parti si accordano per estromettere dalla comunione ereditaria un erede, assegnandogli beni per un valore complessivo ("**quota di fatto**") inferiore alla sua quota ereditaria ("**quota di diritto**"), costituisce una divisione senza conguaglio e, pertanto, sconta l'imposta di registro nella misura dell'1% ai sensi dell'art. 3 della Tariffa, Parte I (27). La base imponibile dell'imposta è rappresentata dal valore della quota di diritto spettante al comunista stralciato che, nel caso di specie, è superiore alla quota di fatto.

Allo stesso modo è stato risolto il regime dello **stralcio divisionale**, per cui alcuni immobili vengono esclusi dalla comunione ereditaria, che sconta l'imposta di registro dell'1% se ad ogni convivente vengono assegnati beni di valore pari alla propria quota di diritto. La base imponibile, in tal caso, non è costituita dall'intero asse ereditario, bensì dalla sola quota di beni oggetto di stralcio divisionale (28).

3. Divisione con conguaglio

Dal punto di vista fiscale, per "conguagli" si intendono sia le "compensazioni" che i condivi-

(22) La divisione, non integrando una cessione, non incontra il limite del "prezzo-valore" posto dall'art. 52, comma 5-bis, del D.P.R. n. 131/1986.

(23) Sul punto si veda anche S. D'Alessio - P. D'Annibale, "L'incerta natura del conguaglio nello scioglimento della comunione: contrasti in tema di imposta di registro", in *il fisco*, n. 24/2023, pag. 2321.

(24) Cass. 30 luglio 2010, n. 17866.

(25) A. Busani, *Imposta di registro*, IPSOA, 2018, pag. 2348.

(26) Orientamento ormai consolidato della giurisprudenza di legittimità (Cass. civ. n. 29216/2022; Cass. civ. n. 30956/2021; Cass. civ. n. 3988/2021; Cass. civ. n. 20736/2019; Cass. civ. n. 7606/2018; Cass. civ. n. 17512/2017; Cass. civ. n. 20119/2012; Cass. civ. n. 17866/2010) e recepito dall'Agenzia delle entrate nelle risposte ad interpello n. 30/2020, n. 349/2021 e n. 452/2021.

(27) Risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate 1° luglio 2021, n. 452. Il caso sottoposto all'Agenzia riguardava un atto di "transazione con stralcio divisionale" con cui i conviventi si accordavano per l'attribuzione, a una degli eredi, di una quota in comproprietà di un immobile e una somma di denaro a fronte dell'estromissione dalla comunione. Quanto riconosciuto all'erede aveva valore inferiore rispetto a quanto le sarebbe spettato come quota di diritto. Nella stessa sede l'Agenzia delle entrate precisa altresì che la rinuncia da parte della comunista stralciata ad ottenere ulteriori somme a favore degli altri comunisti non ha natura di atto di liberalità, ma è un atto avente contenuto patrimoniale che costituisce parte integrante dell'atto di divisione parziale.

(28) Risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate n. 349/2021.

denti convengono di effettuarsi tra loro e che vengono evidenziate nel contratto di divisione, sia le differenze di valore dei beni assegnati a ciascun dividendo che emergano dall'attività di accertamento svolta dall'Ufficio rispetto a quanto dichiarato dai dividendi nel contratto di divisione (29).

Al riguardo, ai sensi dell'art. 34, comma 1, primo periodo, del D.P.R. n. 131/1986, la divisione con la quale ad un dividendo sono assegnati **beni per un valore complessivo eccedente** quello a lui **spettante sulla massa comune** è considerata **vendita** limitatamente alla **parte eccedente**. In tale eventualità, questi è tenuto a versare agli altri dividendi, che hanno subito una diminuzione rispetto alla propria quota di diritto, un conguaglio che è assoggettato all'**imposta di registro proporzionale** prevista per le cessioni di beni. In sostanza, l'**eccedenza del valore**, anche se **inferiore al cinque per cento**, della quota di fatto assegnata a un dividendo rispetto alla sua quota di diritto rappresenta il prezzo di un trasferimento a cui devono essere applicate le aliquote proprie degli **atti ad effetti traslativi** (nel caso di assegnazione di beni immobili, le aliquote di cui all'art. 1, della Tariffa, Parte I; nel caso di assegnazione di beni mobili, le aliquote di cui all'art. 2, della Tariffa, Parte I; nel caso di assegnazione di crediti, le aliquote di cui all'art. 6, della Tariffa, Parte I) (30). Ai fini applicativi, si è posta la questione se, in caso di divisione con conguaglio, l'aliquota ordinaria dell'1% debba essere applicata sull'intera massa comune ovvero sulla **massa come decurtata del valore del conguaglio**. Alla prima soluzione, tendenzialmente seguita dal Fisco, appare preferibile la seconda, sia in quanto maggiormente aderente al testo della norma di cui all'art. 34, comma 1, che considera la divisione con conguaglio alla stregua di una vendita "limitatamente alla parte eccedente" alla quota di diritto spettante, sia per evitare di sottoporre

ad una doppia imposizione la stessa quota della massa comune (31).

Qualora il conguaglio sia **superiore al cinque per cento** del valore della quota di diritto, tale eccedenza costituisce **vendita di beni** altrimenti spettanti agli altri dividendi, a prescindere dall'effettiva corresponsione del conguaglio. La **presunzione** posta dal legislatore tributario è da considerarsi **assoluta**: la divergenza quantitativa tra quota di fatto e quota di diritto induce a ritenere che il conguaglio debba essere tassato con l'**imposta proporzionale** prevista per i trasferimenti (32) anche qualora lo stesso sia oggetto di rinuncia per spirito di liberalità (33). Sicché, ove la divisione riguardi un compendio immobiliare, il conguaglio superiore al 5% deve essere assoggettato a tassazione con le aliquote previste per gli atti immobiliari dall'art. 1 della Tariffa, Parte I (34). Al riguardo la giurisprudenza ha evidenziato come la disciplina sul conguaglio di cui all'art. 34, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986 non abbia riguardo alla provenienza dei beni assegnati a titolo di conguaglio, ma soltanto al loro valore, sottoponendo alla aliquota propria degli atti di accertamento l'attribuzione di beni ottenuta in sede di divisione che non superi il valore della quota di ciascun dividendo (35).

4. Divisione di partecipazioni

Con riferimento alla divisione ereditaria in ambito societario, un recente Studio (36) del **Consiglio Nazionale del Notariato** ha approfondito la fiscalità della divisione avente ad oggetto soltanto **quote di società in S.r.l.**, interrogandosi se la relativa imposta debba essere applicata in misura proporzionale, ai sensi dall'art. 3 della Tariffa, Parte I, o in misura fissa, secondo il disposto di cui all'art. 11 della Tariffa, Parte I, del D.P.R. n. 131/1986.

A fronte della tesi a favore dell'imposizione in misura proporzionale, facendo leva sulla **natura dichiarativa** di una tale divisione (37), lo

(29) R.M. n. 301132 del 17 settembre 1974.

(30) Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 2.2.2; circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E del 21 febbraio 2014, par. 1.2.

(31) A. Montesano, "Il regime di tassazione, ai fini dell'imposta di registro, di una particolare ipotesi di divisione", in *il fisco*, n. 12/2011, pag. 1860.

(32) Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 18/E/2013, par. 2.2.2. In questa sede è stato altresì richiamato l'orientamento diffuso con risoluzione n. 136 del 14 giugno 2007 per cui se, nell'atto di divisione con conguaglio, ad uno dei dividendi sono assegnati beni immobili ad uso abitativo, per la determi-

nazione della base imponibile si può applicare il criterio del prezzo-valore (introdotto dall'art. 1, comma 497, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266). In tal caso sarà necessario riferire tale criterio esclusivamente alla quota parte del complessivo valore dell'immobile la cui assegnazione dà causa al pagamento del conguaglio.

(33) Cass. ord. 1° dicembre 2020, n. 27409.

(34) Circolare dell'Agenzia delle entrate 21 febbraio 2014, n. 2/E, § 1.2.

(35) Cfr. in tal senso Cass. 30 luglio 2010, n. 17866.

(36) Studio n. 94-2022/T.

(37) Il Notariato si riferisce all'orientamento espresso da al-

Studio segue la diversa impostazione secondo la quale lo scioglimento della comunione ereditaria debba essere assoggettato ad **imposta di registro in misura fissa**, ritenendo che il termine “**negoziato**” contenuto nell’art. 11 della Tariffa ricomprenda tutti i negozi che producono l’**effetto distributivo/modificativo della titolarità** delle partecipazioni sociali, non rilevando, invece, la produzione degli effetti traslativi o dichiarativi propri del settore negoziale cui ciascuno di essi appartiene. Nello stesso senso condurrebbe la considerazione per cui l’art. 11 TP1 sarebbe una **norma speciale** espressamente riferita agli atti di negoziazione di **quote di partecipazione in società** destinata a prevalere sulle norme generali che altrimenti disciplinerebbero i medesimi negozi; in questo senso, con riferimento alla divisione di quote di società, non potrebbe trovare applicazione la disciplina generale prevista dall’art. 3 della stessa Tariffa.

Sempre in materia di divisione di quote di S.r.l., l’**Agenzia delle entrate** (38) si è occupata del trattamento fiscale delle somme percepite da un erede (non residente) a seguito dello scioglimento della comunione ereditaria. Nel caso di specie, il socio superstite aveva escluso i coeredi, tra cui il soggetto non residente, dalla compagine societaria in forza della **clausola statutaria di gradimento**. In applicazione di tale clausola, gli eredi non avevano acquistato la qualità di soci, ma solamente il diritto alla liquidazione della quota. Secondo l’Agenzia delle entrate, tale fattispecie configurerebbe un’**ipotesi di recesso** ai sensi dell’art. 2473 c.c. con la conseguente applicazione dell’art. 47, comma 7, del D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.) ai fini impositivi. La risposta appare di interesse in quanto suscettibile di generale applicazione ai casi di società in cui, per effetto della presenza di clausole di gradimento, alcuni eredi vengano esclusi dalla comunione ereditaria senza che ciò dia luogo ad una vicenda di divisione, ma di mera **tacitazione del diritto al valore della quota**, quindi inquadrabile fiscalmente come recesso.

5. Scissione della società in comunione

Una possibilità interessante per addivenire alla divisione della comunione ereditaria di società

è rappresentata dall’operazione di scissione. Questa consente infatti, non solo di sciogliere la comunione, ma altresì di addivenirvi attribuendo ai comunisti beni che tengano conto delle relative attitudini e dell’interesse verso soltanto alcune delle attività o beni sociali. Attribuendo le quote a chi effettivamente intenda proseguire l’attività, si agevola la **continuità aziendale**, sciogliendo eventuali dissidi incompatibili con la permanenza di quote in proprietà.

Un caso di scissione di recente esaminato dalla prassi dell’Amministrazione finanziaria, nell’ambito della verifica del relativo carattere abusivo, consente di delineare un modello di interesse ai fini della divisione di società caduta in comunione ereditaria. Nel caso esaminato (39), per effetto della successione, la **quota totalitaria di partecipazione in una S.r.l.** era stata trasferita come unica quota indivisa ai tre eredi. Le diverse attitudini lavorative, idee imprenditoriali dei tre comunisti, nonché un’emergente incompatibilità caratteriale accresciuta dalla forzata contitolarità della quota hanno condotto i tre fratelli a progettare un’operazione di **divisione globale del patrimonio ereditario** comune seguita dalla **scissione parziale asimmetrica** non proporzionale della società in favore di una di nuova costituzione. In esito alla scissione, due dei tre soci avrebbero ottenuto la partecipazione totalitaria nella società scissa e nella società beneficiaria di nuova costituzione e il terzo erede, in considerazione della volontà di restare estraneo all’attività imprenditoriale, avrebbe ottenuto alcuni immobili oltre ad un conguaglio in denaro al fine di allineare la quota di diritto a quella in fatto.

L’Agenzia interpellata ha chiarito che, in relazione alla formazione delle tre quote, il conguaglio percepito dal terzo erede per effetto del maggior valore dei beni percepiti da altro erede fosse da assoggettare a tassazione secondo le regole ordinarie di cui all’art. 67 del T.U.I.R. Quanto alla scissione parziale asimmetrica, essa sarebbe in linea di principio **fiscalmente neutrale** ai sensi dell’art. 173 del T.U.I.R. (40). Le operazioni prospettate non avrebbero poi comportato il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito: le operazioni di ripartizione delle quote societarie realizzate per mezzo della divi-

cuni Uffici periferici dell’Amministrazione finanziaria e dalla Corte di cassazione con sentenza n. 14398 del 15 giugno 2010.

(38) Risposta a interpello n. 69 del 20 febbraio 2020.

(39) Risposta a interpello n. 555 del 28 maggio 2021.

(40) Viene al riguardo precisato che i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali attribuiti alla/e società beneficiaria/e,

sione del compendio ereditario e di scissione societaria in esame apparivano, infatti, operazioni fisiologiche finalizzate a consentire ad un socio lo scioglimento dal vincolo della comunione indivisa in una società cui non aveva interesse a partecipare e agli altri due soci la prosecuzione autonoma delle attività d'impresa a loro più congeniali.

6. Usufrutto su beni della comunione ereditaria

Sulla comunione ereditaria possono ben insistere diritti reali minori, come il caso dell'usufrutto su di una quota di un bene.

Per i diritti di usufrutto, uso e abitazione, la **base imponibile** corrisponde al valore che è determinato sulla base della **rendita annuale** secondo i criteri dell'art. 17 del D.Lgs. n. 346/1990, pari all'importo ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale d'interesse.

Per effetto della c.d. **concentrazione dell'usufrutto**, l'usufruttuario di una quota di un bene indiviso diviene, *post* divisione, usufruttuario di una porzione del bene diviso con relativa modifica dei diritti del nudo proprietario. Al riguardo è stato chiarito come l'atto con cui venga realizzata la concentrazione dell'usufrutto deve considerarsi atto di divisione di una comunione di godimento che pertanto presenta carattere dichiarativo (41).

Sempre in materia di usufrutto, meritevole di segnalazione è la risposta (42) fornita dall'Amministrazione finanziaria dinanzi ad un caso di **divisione di due beni immobili in comunione** per quote di un terzo tra una madre e due figli, pervenuti per successione dal rispettivo coniuge e padre. Tramutando le quote di diritto di proprietà della madre in usufrutto su quote maggiori, la divisione ha avuto l'effetto di assegnare alla madre l'usufrutto su entrambi i compendi immobiliari e ai due figli la nuda proprietà ognuno su uno dei due immobili. L'aspetto di interesse ai presenti fini è che, nel caso esaminato, non ci fossero conguagli specifici ritenendo le quote di fatto attribuite di valore corrispondente alle quote di diritto con con-

seguente operatività dell'aliquota degli atti dichiarativi.

7. Considerazioni conclusive

In via conclusiva, dall'inquadramento normativo e dalle sollecitazioni proposte a livello di prassi, possono trarsi alcune osservazioni generali sull'operazione di divisione della comunione ereditaria e, con essa, la determinazione della relativa fiscalità, in considerazione delle possibilità applicative, anche inedite, che la stessa potrebbe presentare.

In primo luogo, la divisione è senz'altro un'operazione caratterizzata da forte **complessità**, che quindi richiede di essere attentamente pianificata stanti i risvolti in termini di imposizione.

In secondo luogo, ogni operazione di divisione ereditaria va trattata nella sua **specificità**, dal momento che, a seconda del contenuto della comunione, operano regole diverse per la determinazione della base imponibile e per l'applicazione dell'imposta. Sempre sotto questo profilo, la specificità può apprezzarsi altresì nella misura in cui la determinazione delle quote in fatto attribuite, rispetto alle quote in diritto, dipende dalle scelte e dall'interesse concreto dei conviventi con riguardo ai beni in comunione, con possibilità di prevedere o meno conguagli a seconda delle intenzioni manifestate dai singoli comunisti. Il che evidenzia come sia cruciale il momento della **corretta valorizzazione delle quote**, dal momento che le difformità possono essere contestate e quindi andare incontro a importanti recuperi di imposta, solo se si consideri che la presenza dei conguagli apre le porte alla tassazione sulla vendita con presunzione ritenuta assoluta. Come visto in relazione alle quote sociali, ben potrebbe presentarsi l'eventualità di valorizzazioni sulla base di dati patrimoniali lontane dall'effettivo valore e rispetto alle quali non possono escludersi contestazioni rendendosi necessarie preventive analisi da condursi *case by case*.

Sempre con riferimento all'ambito societario, infine, l'operazione di divisione potrebbe dar vita ad una *species a sé* nell'ambito delle **operazioni straordinarie** dal momento che la

mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione in argomento, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni medesimi fuoriusciranno dal regime dei beni relativi all'impresa. Laddove anche una sola delle società risultanti dalla divisione e scissione venisse privata di operatività, l'operazione si tra-

durrebbe nell'attribuzione al singolo socio di immobili ad uso diretto per il tramite dello schermo societario, ed il risparmio fiscale sarebbe rinvenibile nello spostamento sine die della tassazione delle plusvalenze sui beni stessi.

(41) R.M. n. 240092 del 30 marzo 1983.

(42) Risposta ad interpello n. 534/2020 del 6 novembre 2020.

stessa consente di riorganizzare gli assetti partecipativi e attribuire beni ai soci anche facendoli uscire dal regime d'impresa. In questo senso, il negozio di divisione ereditaria po-

trebbe sopperire ad una mancata pianificazione ereditaria a monte, realizzando a valle un progetto di passaggio generazionale dell'impresa.