

Risposta n. 534

OGGETTO: Atto di divisione ereditaria, criterio di valutazione della massa comune.

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

QUESITO

Il Notaio istante, incaricato della stipula di un atto di divisione ereditaria, rappresenta che la sig.ra Tizia e i figli Caio ed Sempronio sono comproprietari 1/3 ciascuno di due compendi immobiliari A e B, loro pervenuti per successione del rispettivo coniuge e padre.

I suddetti intendono dividere tali beni assegnando alla sig.ra Tizia l'usufrutto su entrambi i compendi immobiliari A e B, a Caio la nuda proprietà del compendio A e a Sempronio la nuda proprietà del compendio B.

L'istante riferisce che il valore del diritto di usufrutto della madre, calcolato sulla base delle tabelle attuariali, è pari al 15% (mentre, la quota di diritto sulla massa è pari ad 1/3) e, correlativamente, il valore del diritto di nuda proprietà dei figli sulla base delle tabelle attuariali è pari all'85% (mentre, la quota di diritto sulla massa di ciascuno dei figli è pari ad 1/3). Tutti i beni sono attribuiti di rendita tranne due unità collabenti per le quali - afferma l'istante - verrà giurata, prima della divisione, perizia di stima.

I suddetti contribuenti sono, inoltre, comproprietari di un piccolo appezzamento di terreno, posto in adiacenza al compendio A, del quale la madre è proprietaria per la quota di $\frac{4}{6}$ e i suddetti figli per la quota di $\frac{1}{6}$ ciascuno. Tale terreno è stato originariamente acquistato dalla sig.ra Tizia e dal marito in comunione legale dei beni, quindi, caduto nella successione di quest'ultimo.

I contribuenti avrebbero interesse, altresì, ad assegnare alla madre il diritto di usufrutto sul predetto terreno e al figlio Caio il diritto di nuda proprietà, qualora venga riconosciuta l'unicità di massa ai fini fiscali.

Premesso quanto sopra, l'istante chiede di conoscere se sia possibile procedere con una divisione senza conguaglio, in conformità alla volontà delle parti e tenuto conto che i valori dell'usufrutto e della nuda proprietà sebbene non corrisponderebbero ai valori di tali diritti calcolati secondo le tabelle attuariali, sarebbero comunque superiori al valore di ciascuno di tali diritti secondo le tabelle attuariali sul valore catastale della massa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene, equiparati i valori dei due compendi A e B (tenendo conto dei valori catastali rivalutati e del valore delle unità immobiliari collabenti quali risultanti dalla perizia), di assegnare alla sig.ra Tizia il diritto di usufrutto su entrambi i compendi A e B, attribuendo a detto diritto il valore di $\frac{1}{3}$ della massa da dividere calcolata come sopra, a Caio la nuda proprietà sul compendio A attribuendo a detto diritto il valore di $\frac{1}{3}$ della massa da dividere calcolata come sopra e a Sempronio la nuda proprietà sul compendio B attribuendo a detto diritto il valore di $\frac{1}{3}$ della massa da dividere sempre calcolata come sopra.

Il Notaio istante afferma che il valore attribuito all'usufrutto assegnato alla sig.ra Tizia non è basato sulle tabelle attuariali, ma tale valore (calcolato sulla massa da dividere) è comunque superiore al valore che il diritto di usufrutto avrebbe in base alle

tabelle attuariali sulla massa calcolata a valori catastali; parimenti anche il valore attribuito alla nuda proprietà dei compendi A e B assegnati a Caio e Sempronio non è basato sulle tabelle attuariali ma tale valore (calcolato sulla massa da dividere) è comunque superiore al valore che tali diritti di nuda proprietà avrebbero in base alle tabelle attuariali sulla massa calcolata a valori catastali.

In relazione al piccolo appezzamento di terreno, di proprietà della sig.ra Tizia per la quota di 4/6 e dei figli Caio e Sempronio per la quota di 1/6 ciascuno, l'istante chiede conferma che trattasi di unicità di massa rispetto ai beni in comproprietà degli stessi per la quota di 1/3 ciascuno, in quanto l'ultimo acquisto deriva da successione a causa di morte e riguarda tutti i condividenti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per rispondere ai quesiti in esame occorre prioritariamente definire la massa comune oggetto di divisione.

Pertanto, con riferimento al quesito relativo all'esistenza nella fattispecie in esame di un'unica massa ereditaria, si richiama il comma 4 dell'articolo 34 del d.P.R. 26 aprile 1986, n.131 (TUR), che dispone *«le comunioni tra i medesimi soggetti, che trovano origine in più titoli, sono considerate come una sola comunione se l'ultimo acquisto di quote deriva da successione a causa di morte»*.

Si rammenta che le cosiddette "masse plurime" ricorrono, ai fini civilistici, quando gli stessi soggetti sono comproprietari di più beni non in forza di un titolo unitario, bensì per effetto di una pluralità di titoli e, quindi, si realizzano tante comunioni quanti sono i titoli di provenienza.

In merito alla disposizione di favore contenuta nel citato comma 4, dell'articolo 34 del TUR, la circolare del 10 giugno 1986, n. 37 ha chiarito che, affinché le comunioni tra più soggetti possano essere considerate fiscalmente come una sola comunione, è necessario che la successione a causa di morte dalla quale deriva l'ultimo

acquisto di quote riguardi tutti i conviventi e non soltanto alcuni di essi. La circolare precisa, inoltre, che anche gli acquisti precedenti, derivanti sia da altre successioni sia da compravendite o donazioni, devono sempre riferirsi a tutti i conviventi.

Pertanto, nella fattispecie in esame, rispetto alla massa comune costituita dal piccolo appezzamento di terreno (originariamente acquistato in comunione legale dei beni), gli attuali comunisti ereditari subentrano nella titolarità del bene, sostituendosi agli originari comunisti, nella medesima posizione giuridica che questi avevano con il suddetto bene.

Con l'ultimo acquisto di quote derivante dalla successione *mortis causa* si determina la c.d. riunificazione delle masse sancita dal citato articolo 34, comma 4, del TUR.

Pertanto, nel caso in esame, la massa comune oggetto di divisione è rappresentata sia dai compendi immobiliari A e B che dal citato terreno.

Occorre, inoltre, precisare che l'atto di divisione rappresenta lo strumento giuridico attraverso il quale si porta a cessazione 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.

Ai fini dell'imposta di registro, così come chiarito con la circolare del 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 applicata al valore della massa comune (articolo 3 della Tariffa, Parte I, allegata al TUR).

Nel caso in cui l'atto di divisione dia luogo a conguaglio, ovvero nel caso in cui a un convivente siano stati attribuiti beni per un valore eccedente quello della quota spettante e limitatamente alla parte in eccedenza, si applica la disciplina di cui all'articolo 34 del citato TUR, che dispone, al comma 1, «*La divisione, con la quale ad un convivente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui*

spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente. La massa comune è costituita nelle comunioni ereditarie dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione».

Il comma 2 del medesimo articolo 34 stabilisce, altresì, 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».*

L'articolo 34 stabilisce, dunque, i principi da seguire per la tassazione degli atti di divisione nel caso in cui una o più quote abbiano un valore superiore a quello spettante di diritto ai rispettivi assegnatari sulla massa comune.

Il secondo periodo, del citato comma 1 dell'articolo 34 del TUR, detta i criteri per determinare il valore della la c.d. "massa comune", distinguendo tra comunione derivante da successione *mortis causa* e comunione derivante da titolo diverso dalla successione per causa di morte.

Nello specifico caso di comunione ereditaria, la "massa comune" è costituita dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione.

Ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, *«Il valore globale netto dell'asse ereditario è costituito dalla differenza tra il valore complessivo, alla data dell'apertura della successione, dei beni e dei diritti che compongono l'attivo ereditario, determinato secondo le disposizioni degli artt. da 14 a 19, e l'ammontare complessivo delle passività deducibili e degli oneri diversi da quelli indicati nell'art. 46, comma 3».*

L'articolo 14 del citato decreto legislativo stabilisce, tra l'altro, che *«La base imponibile, relativamente ai beni immobili compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo: a) per la piena proprietà, il valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione».*

Pertanto, per la valutazione dei beni immobili compresi nella *massa comune*,

occorre far riferimento al valore venale in comune commercio dei suddetti beni alla data della divisione e non al valore catastale, come affermato dall'istante.

In effetti, per determinare la quota di diritto e la quota di fatto dei singoli condividenti occorre aver riguardo alla valore venale in comune commercio dei beni oggetto di divisione.

Ad esempio, nel caso in esame, la quota di diritto spettante alla sig.ra Tizia è costituita dalla somma di: 1/3 del valore venale in comune commercio del compendio A; 1/3 del valore venale in comune commercio del compendio B; 4/6 del valore venale in comune commercio del terreno, mentre, la quota di fatto attribuita alla citata condividente, è costituita dalla somma del valore dei diritti di usufrutto sui compendi A e B e del valore del diritto di usufrutto sul sopra citato terreno, calcolati sulla base delle tabelle attuariali di calcolo aggiornate.

Il valore della quota di diritto, calcolato come sopra, andrà, dunque, confrontato con il valore della quota di fatto attribuita alla citata condividente, calcolata come indicato sopra.

Qualora sulla base della valutazione effettuata, emerga un conguaglio, lo stesso, se superiore al cinque per cento del valore della quota di diritto, dovrà essere assoggettato all'imposta di registro, con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari.

Al riguardo, la risoluzione del 14 giugno 2007, n. 136/E, ha precisato che se, nell'atto di divisione con conguaglio, ad uno dei condividenti sono assegnati beni immobili ad uso abitativo, per la determinazione della base imponibile, si può applicare il criterio del prezzo-valore ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (cfr. circolare 6 febbraio 2007, n.6/E).

Sulla base di quanto precede, si ritiene che la possibilità di applicare il criterio catastale (tipico degli atti di trasferimento immobiliare) è ammesso soltanto nel caso di emersione di un conguaglio divisionale di valore superiore al cinque per cento del valore della quota di diritto, eccedenza considerata 'vendita' e, dunque, soggetta

all'applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale, ai sensi dell'articolo 1 della tariffa, Parte I del TUR.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)