

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 73/2005/T

Tassazione dei conguagli nelle divisioni

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 19 settembre 2005

Quesito: si chiede se l'aliquota, prevista per gli atti di trasferimento - menzionata nell'articolo 34 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 - sia applicabile, in caso di divisioni con conguagli di entità superiore al 5%, all'intero valore del conguaglio, o solo a quella parte del conguaglio che ecceda il detto valore.

1. - L'atto di divisione si configura quale strumento giuridico, attraverso il quale si porta a cessazione lo stato di comunione, esistente tra più soggetti, mediante l'attribuzione, a ciascuno di essi, della titolarità esclusiva "su una parte determinata del bene o dei beni comuni, corrispondente per valore alla quota spettante nello stato di indivisione" ⁽¹⁾.

La ricostruzione della natura giuridica dell'istituto della divisione ha comportato accesi dibattiti in dottrina, ma non è questa la sede opportuna per una dettagliata trattazione delle differenti posizioni adottate dai vari Autori; tuttavia, allo stato attuale, sia nella dottrina che nella giurisprudenza civilistiche, appare dominante la ricostruzione della divisione quale atto avente natura dichiarativa ⁽²⁾.

La ricostruzione dell'istituto, quale atto avente natura dichiarativa, trova un preciso riscontro nel diritto tributario.

Al riguardo, si può rilevare come il primo elemento di riferimento, per la ricostruzione del trattamento fiscale riservato all'istituto, è costituito dalla norma contenuta nell'articolo 3 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (testo unico della imposta di registro): il quale dispone, che gli atti di natura dichiarativa, relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura, sono assoggettati all'imposta di registro con l'aliquota dell'1%.

Pertanto, la suesposta ricostruzione consente di qualificare la divisione, anche

sotto l'aspetto fiscale, quale atto avente natura meramente dichiarativa, se e nei limiti in cui essa realizzi "l'assegnazione a ciascuno dei dividendi di beni aventi valore conforme all'entità proporzionale della propria quota di diritto" ⁽³⁾: ossia nell'ipotesi in cui i beni attribuiti a ciascuno dei dividendi (quota c.d. "di fatto") abbiano un valore corrispondente alla quota c.d. "di diritto" loro spettante.

In altri termini, solamente in tale ipotesi "la divisione, atto dichiarativo, non produce alcun trasferimento di ricchezza tra i dividendi, ma si limita a disciplinare e regolare una situazione preesistente seppure in quote indivise" ⁽⁴⁾: in tal caso, si deve ritenere applicabile, in via indiscussa, la tassazione con l'aliquota più lieve dell'1%, anzidetta.

2. - Problematiche differenti e di maggiore complessità sotto il profilo del trattamento fiscale, emergono nelle ipotesi di divisioni, dalle quali originino conguagli, a favore di alcuno dei dividendi ed a carico di altri.

In altri termini - a fronte dei casi, di pacifica natura, in cui vi sia una perfetta coincidenza tra la quota, cui in astratto ciascun dividendo ha diritto e la quota di fatto allo stesso attribuita in sede divisionale - può ben darsi che "in sede di atto divisionale i dividendi possano, attraverso reciproci trasferimenti all'interno della massa comune, modificare le originarie proporzioni dei rispettivi diritti. In particolare può ben accadere - come sovente accade - che taluni dividendi ricevano in assegnazione più di quanto loro spettante in base al titolo originario, a detrimento di altri compartecipi che, presumibilmente, ricevono un conguaglio in denaro" ⁽⁵⁾.

Il trattamento fiscale, riservato a tali fattispecie, è attualmente delineato nell'articolo 34 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, la cui interpretazione richiede una particolare attenzione, anche alla luce delle modificazioni che, con il passare del tempo, hanno riguardato la disciplina tributaria applicabile alla problematica in oggetto.

3. - Nella sua originaria formulazione, la norma relativa alla tassazione delle divisioni trovava espressione nell'articolo 48 del Testo Unico 30 dicembre 1923 n. 3269, sulle Leggi di Registro; che, a seguito della modificazione introdotta dall'articolo 10 della legge 15 febbraio 1949, n. 33, disponeva, testualmente, quanto segue: *"Le assegnazioni che hanno luogo nelle divisioni di beni mobili od immobili tra comproprietari o fra soci, non sono considerate traslative della proprietà dei beni rispettivamente assegnati, quando ciascun dividendo riceve una quota che corrisponda ai diritti che realmente gli spettano.*

[...] Se vi ha conguaglio o maggiore assegno anche per mezzo di accollo di debiti comuni in una quota maggiore di quella che sarebbe a carico dell'assegnatario, è dovuta la tassa di trasferimento sul conguaglio o maggiore as-

segno [...].

Tuttavia qualora si tratti di divisione che abbia per oggetto beni provenienti da una stessa eredità ed abbia luogo tra ascendenti, discendenti in linea retta, coniuge, fratelli dell'autore della successione, è dovuta la tassa proporzionale dell'uno per cento quando il conguaglio o maggiore assegno anche per mezzo di accollo di debito comune non sia superiore al quarto della quota di diritto e questa non oltrepassi il valore, accertato ai fini tributari, di lire quattro milioni".

Emerge, dal testo legislativo sopra riportato, con tutta evidenza, una prima conclusione, valida fin da allora per il legislatore tributario, e precisamente la qualificazione della natura dichiarativa della divisione, "fino a che ognuno dei partecipanti riceve una quota pari (in valore) a quella che gli compete [...] in conformità all'estensione del suo diritto. Oltre questo limite, le attribuzioni scontano l'imposta di trasferimento" ⁽⁶⁾.

Peraltro, anche nel caso di divisione con conguagli, la divisione non potrebbe qualificarsi come un vero e proprio negozio di trasferimento; semplicemente, in tal caso, si verifica una tassazione differente - e maggiormente gravosa - rispetto all'ipotesi di divisione senza conguagli, senza possibilità di "estendere al conguaglio o al maggior assegno le norme tributarie proprie dei trasferimenti a titolo oneroso" ⁽⁷⁾.

Il trattamento fiscale sfavorevole, che il legislatore tributario riservava alle ipotesi di divisione con conguagli, subiva, però, un primo temperamento nella disposizione portata dall'ultimo comma dell'articolo in oggetto, ispirata dall'intento legislativo di evitare l'eccessivo frazionamento della proprietà a tradizione familiare ⁽⁸⁾.

4. - L'evoluzione legislativa della disciplina tributaria applicabile alla divisione ha portato poi ad una riformulazione della norma, attualmente contenuta, come anticipato sopra, nell'articolo 34 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il cui testo, sotto la rubrica "Divisioni", precisa testualmente - per ciò che concerne il profilo che qui ci occupa - che *"La divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente [...]"*.

Con ciò, è riproposta una prima deroga, al principio della natura dichiarativa dell'atto di divisione: quest'ultima, "che in genere ha natura dichiarativa, deve considerarsi equiparata ad una vendita allorquando un condividente riceva una parte eccedente la sua quota di diritto. Se, infatti, la quota di fatto non corrisponde alla quota di diritto, la differenza sconterà l'imposta di trasferimento, atteso che il condividente che riceve una quota o assegno maggiore deve ritenersi - per tutti gli effetti e conseguenze di legge - acquirente di parte dei beni spettanti agli altri condividenti" ⁽⁹⁾; in tal caso, il legislatore tributario attribuisce natura traslativo - costitu-

tiva alla divisione, mediante la quale ad un condividente sia assegnata una quota di fatto che abbia un valore complessivo eccedente quello al medesimo spettante sulla massa comune (quota di diritto); tale differente qualificazione riguarda, peraltro, solamente la "parte eccedente".

La configurazione fiscale dei conguagli si verifica in tre casi specifici:

- quando uno o più condividenti ottengono in sede divisionale beni, il cui valore superi la quota di diritto loro spettante;
- quando, in sede divisionale, i condividenti, di comune accordo, decidono che uno o più di essi si assuma una parte di debiti superiore alla quota di propria spettanza;
- quando la differenza tra quota di diritto e quota di fatto emerge dalla revisione del valore venale dei beni immobili assegnati ad un condividente, effettuata dalla Agenzia delle Entrate in sede di accertamento e rettifica dei valori dichiarati dai condividenti ⁽¹⁰⁾.

Quanto al trattamento fiscale, cui risulta assoggettata la fattispecie della divisione con conguagli, soccorre il comma secondo dell'articolo in esame, laddove prevede che *"i conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto [...] sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti mobiliari fino a concorrenza del valore complessivo dei beni mobili e dei crediti compresi nella quota e con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per l'eccedenza [...]"*.

L'attribuzione della natura costitutiva alla divisione, attuata dal primo comma dell'articolo in esame, nel caso in cui la divisione sia caratterizzata dalla presenza di conguagli, continua, tuttavia, a trovare un temperamento nel secondo comma della norma medesima; laddove è specificato che i conguagli vengono in rilievo solo se, e nella misura in cui, abbiano un valore superiore al cinque per cento del valore della quota di diritto.

Volendo, in questa sede, prescindere da un'indagine dettagliata, concernente la misura delle aliquote applicabili ai conguagli di tal fatta (per la determinazione delle quali sarà sufficiente ricorrere alla esplicita previsione del secondo comma della norma in oggetto), è opportuno, viceversa, soffermarsi sul significato da attribuire, ai fini fiscali, al limite di valore del cinque per cento, disposto nella prima parte del secondo comma dell'articolo 34.

In primis, appare evidente l'irrelevanza, ai fini fiscali, dei conguagli, il cui valore non ecceda il cinque per cento del valore della quota di diritto: "è questa una buona norma equitativa intesa ad evitare la pretesa di una perfetta ed assoluta corrispondenza tra quota di diritto e quota di fatto" ⁽¹¹⁾. Pertanto, è opinione oramai pacificamente acquisita che "[...] i lievi scostamenti contenuti nell'ambito della predetta percentuale non danno luogo [...] all'applicazione dell'imposta sui trasferimenti." ⁽¹²⁾.

5. - Alla luce di quanto sopra esposto, ed in considerazione del *favor* che il legislatore - anche tributario - ha costantemente manifestato con riguardo alla divisione, sulla base dell'assunto che *communio est mater discordiarum* ⁽¹³⁾, sarà possibile addivenire alla soluzione del quesito prospettato; ossia, stabilire se, in presenza di conguagli di un certo rilievo, ovvero di conguagli il cui valore superi il 5% della quota di diritto, il trattamento fiscale maggiormente gravoso - relativo ai trasferimenti - debba ritenersi applicabile all'intero valore del conguaglio, o solamente a quella parte del conguaglio che superi la detta soglia di valore.

La dottrina si è occupata di rado della questione che, pertanto, non appare particolarmente dibattuta ed approfondita.

Al fine di formulare una soluzione, che tenga adeguatamente conto dei principi che ispirano il nostro sistema normativo (ai quali si è accennato sopra), con riguardo alla divisione, occorre prendere l'avvio da una considerazione.

Ove si ammettesse che, in presenza di una divisione con conguagli, il cui valore superi la soglia del 5% della quota di diritto, debba essere tassato l'intero conguaglio (e, quindi, sia la parte del conguaglio che si colloca al di sotto di tale valore, e che normalmente sarebbe irrilevante ai fini fiscali; sia la parte del conguaglio che ecceda tale valore), si ammetterebbe e si accetterebbe, con tutta evidenza, l'attuazione di una disparità di trattamento tributario, censurabile, forse, anche sotto l'aspetto costituzionale. Infatti, a fronte del quadro tributario (maggiormente oneroso), che sarebbe, in tal caso, riservato a divisioni di tal fatta, si configurerebbe un differente trattamento fiscale, di maggior favore, relativo alle divisioni, caratterizzate dalla presenza di conguagli, il cui valore, tuttavia, non ecceda la suddetta soglia; conguagli che, pertanto, come sopra evidenziato, sarebbero del tutto irrilevanti per il legislatore tributario.

Una divisione di tal fatta, come sopra esposto, sarebbe infatti assoggettata esclusivamente all'aliquota dell'1%, poiché un conguaglio, che non superi la soglia del 5%, non è rilevante, ai fini dell'applicazione dell'aliquota proporzionale relativa ai trasferimenti.

Viceversa, ove si ammettesse che la divisione con conguagli di valore superiore al 5%, debba essere assoggettata, per ciò che concerne l'intero ammontare di questi ultimi, all'imposta sui trasferimenti, si verificherebbe una situazione per cui essa, per la parte avente natura dichiarativa, sarebbe assoggettata all'aliquota dell'1%; mentre, per la parte relativa ai conguagli, questi ultimi sarebbero, per l'intero loro valore, sottoposti all'aliquota propria dei trasferimenti; e ciò, come già evidenziato, non solo per la parte eccedente il 5% (che è quella che assume rilievo per il legislatore fiscale), ma, altresì, per quella parte che non oltrepassa tale soglia (e che, pertanto, di norma, è irrilevante per il legislatore fiscale).

Con ciò, si introdurrebbe una ingiustificata disparità di trattamento, relativamente a fattispecie che, almeno in parte - ossia per quanto riguarda la parte dei conguagli che non superi il limite di tolleranza del 5%, stabilito dal legislatore - sono, viceversa, tra loro assimilabili.

6. - Gli Autori che hanno affrontato la problematica *de qua* - assai pochi, per la verità - appaiono concordi nel ritenere che, in caso di divisione con conguagli che superino la soglia del 5%, fissata dal legislatore, le aliquote, più gravose, relative agli atti di trasferimento, si applichino esclusivamente a quella parte del conguaglio eccedente tale valore; la parte del valore, che non eccede tale soglia, permarrebbe nella sfera dell'irrilevanza ai fini tributari.

Una delle prime osservazioni in tal senso è riscontrabile nel commento all'articolo 34 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, contenuto nella Risoluzione del Ministero delle Finanze, Direzione Generale Tasse, n. 1974 09 17 0301132, ove si legge che "Il co. 2 dell'art. 34 d.p.r. 131/1986 limita la tassazione del conguaglio solo all'eccedenza rispetto al 5% della quota di diritto" ⁽¹⁴⁾.

Ma, assolutamente convincente appare l'opinione di quegli Autori, i quali, nel soffermarsi sul raffronto tra il testo dell'attuale articolo 34 del D.P.R. 131/1986 ed il testo del precedente articolo 32 del D.P.R. n. 634 del 1972 ("i conguagli [...], se superiori[...]"), rilevano esattamente come la modificazione, che ha originato la formulazione attuale, "non consiste solo in una modifica puramente formale, ma ha un valore sostanziale, perché limita la tassazione del conguaglio alla sola eccedenza oltre il 5%; resta esclusa così l'interpretazione per la quale i conguagli devono essere tassati per l'intero, quando superino la misura del 5%" ⁽¹⁵⁾.

Franco Formica

(1) LANZILLOTTI, S.- MAGURNO, F., *Il Notaio e le imposte indirette*, IV edizione, Roma, Casa Editrice Stamperia Nazionale, 2004, pag. 91.

(2) Cfr. MESSINEO, *Trattato di diritto civile e commerciale*, VI Ed., Milano, 1958, pag. 568 ss.; TORRENTE - SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1999, pag. 966; CARNELUTTI, *Note sull'accertamento negoziale*, in *Riv. Dir. Proc. Civ.*, 1940, pag. 20 ss. *Contra*, ad esempio, FORCHIELLI, *Della divisione*, in *Comm. Cod. Civ.*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1970, pag. 29 ss., il quale propende per la natura costitutiva della divisione; per la giurisprudenza, cfr. Cass. 18 ottobre 1961 n. 2224, in *Giust. Civ.*, 1962, I, 763; Cass. n. 2066 del 1973, in G.Cian e A.Trabucchi, *Commentario breve al Codice civile Complemento giurisprudenziale*, CEDAM, 1989, p. 466; Cass. 14 gennaio 1985 n. 29, in *Giust.Civ.*, 1985, pag. 1703.

(3) Cfr. COLUCCI, *Imposta di registro. Divisione. Tassazione dei conguagli fittizi*, Commissione studi

del Consiglio Nazionale del Notariato, 9 ottobre 1998, in *CNN Strumenti*, 070 – 15.

- (4) LANZILLOTTI, S.- MAGURNO, F., *op. cit.*, p. 92.
- (5) Cfr. ARNAO, G., *Manuale dell'imposta di registro*, quinta edizione, 2005, IPSOA, pag. 174.
- (6) GENTILE, F.S., *L'imposta di registro*, Volume primo, Commentario alla legge organica, Tomo primo, Edizioni Pem, Roma-Novara, 1970, pag. 509.
Cfr. App. Ancona 4 agosto 1961, Properzi c. Raccamadoro, in *Riv. Trib.* 1962, 264: "Il principio civilistico secondo cui l'atto di divisione ha carattere dichiarativo e non traslativo non è stato integralmente accolto nel sistema tributario, in quanto l'art. 48 ha riconosciuto il carattere dichiarativo della divisione solo allorché i beni assegnati ai dividendi oltre ad essere tutti compresi nel patrimonio comune, corrispondono esattamente alla misura delle quote rispettive"; conforme Cass. 25 maggio 1959, n. 1598, in *Giust. Civ.* 1959, I, 1468; *Riv. Trib. fin.* 1959, X, 20.
- (7) Cfr. GENTILE, F.S., *op. cit.*, pag. 516.
- (8) Cfr. GENTILE, F.S., *op. cit.*, pag. 517.
- (9) Cfr. LANZILLOTTI, S. - MAGURNO, F., *op. cit.*, pag. 93; conforme, NASTRI, L. - NASTRI, M., *Manuale applicativo delle imposte indirette*, in *Teoria e pratica del diritto, Sezione V, Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1996, pag. 153; Gli Autori precisano che "si utilizza in questo caso il meccanismo che da taluni è definito della 'equiparazione' che deriva, anche indipendentemente dalla prova dell'intento elusivo, dalla uguale considerazione che il legislatore tributario attribuisce a due distinte fattispecie dal punto di vista della capacità contributiva"; gli Autori citano, a loro volta, FEDELE, A., *Le presunzioni nella disciplina delle imposte di registro e sull'incremento di valore degli immobili*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, 1985, I, pag. 555; e FORMICA, F., voce *Divisione nel diritto tributario*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, Sezione Commerciale, vol. V, Torino, 1990, pag. 90.
- (10) Cfr. LANZILLOTTI, S. - MAGURNO, F., *op. cit.*, pag. 92.
- (11) Risoluzione Dir. Gen. Tasse 25 marzo 1991 n. 260455, *Registro - Quota di diritto - Conguagli maggiori del 5%*, in *Corr. Trib.*, 1991, fasc. 4.
- (12) Cfr., ARNAO, G., *op. cit.*, pag. 174.
- (13) Cfr. RE, G., *Sperequazione. Imposta di registro sulle assegnazioni divisionali*, in *Riv. leg. fisc.*, 1955, pag. 948. L'Autore sottolinea come "Lo spirito informatore del nostro diritto civile, trasfuso nelle norme positive del codice civile, è, per quanto riguarda il regime della proprietà, quello di agevolare ed incoraggiare le divisioni di proprietà".
- (14) CARDARELLI, S., *Art. 34 D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131*, in *CNN, Altra documentazione*, prot. 1911 del 29 dicembre 1986.
- (15) Cfr. MORELLI, M. R., *La comunione e la divisione ereditaria*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale*, seconda edizione, 1998, UTET, pag. 521; in senso conforme, SCARANO, G., in D'AMATI, N., *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, UTET, 1989 pag. 229; NASTRI, L., *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1993, pag. 172.

(Riproduzione riservata)