

Giurisprudenza

Divisione ereditaria, proporzionale il Registro per i beni in collazione

15 Giugno 2021

Il Tur rinvia alle regole della successione per definire l'imponibile in base alle quali devono essere considerati soltanto i valori corrispondenti ai lasciti da distribuire



I beni donati in vita dal defunto a uno dei figli e conferiti in collazione rilevano, in caso di divisione ereditaria, soltanto per determinare l'aliquota dell'imposta di successione e non della base imponibile di Registro e ipo-catastali. La differenza tra il valore della massa ereditaria comprensiva della donazione e quello dei soli beni in successione produce un conguaglio che va tassato secondo le regole dei

trasferimenti e, quindi, delle vendite.

È quanto affermato dalla Corte di cassazione con l'ordinanza n. 11040 del 27 aprile 2021.

La vicenda

La contestazione nasce da un avviso di liquidazione con irrogazione di sanzioni emesso dall'Agenzia delle entrate, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, per l'errata autoliquidazione dell'imposta principale relativa a un atto di divisione ereditaria.

I contribuenti avevano incluso nel calcolo della base imponibile anche il valore della donazione fatta in vita dal padre defunto a uno dei figli e da questo conferita in collazione.

Di parere contrario l'ufficio del Fisco, secondo il quale la quota da tassare deve essere determinata facendo riferimento soltanto ai beni da suddividere al netto di quelli già posseduti dagli eredi perché ricevuti prima della morte *de cuius*. L'importo eccedente derivante dall'aggiunta della donazione rappresenta, secondo l'Agenzia, un conguaglio fiscalmente rilevante alla stregua di un

trasferimento di beni.

La sentenza

Alcuni degli eredi impugnano l'avviso con esito positivo in primo grado, la sentenza è però riformata in secondo grado con accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle entrate da parte della Commissione tributaria regionale.

I contribuenti provano ancora a far valere le loro ragioni, senza successo, davanti alla Corte di legittimità, chiedendo la cassazione della pronuncia della Ctr.

In pratica, all'esame dei giudici, è la riconducibilità o meno dei beni in collazione nella massa ereditaria oggetto dell'atto di divisione con la conseguente applicazione delle relative imposte di registro e ipo-catastali.

Nel primo caso l'imposta di registro sarebbe unica, pari all'1% del valore secondo quanto stabilito per gli *"atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura"* (articolo 3, Tariffa, parte prima, allegata al Tur). Trattandosi di beni immobili sono inoltre dovute le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa (articolo 4, Tariffa, allegata al Dlgs n. 347/1990 e articolo 10, comma 2, Dlgs n. 347/1990).

Nel secondo caso, invece, il valore della donazione resta fuori dall'attivo ereditario e la differenza di valore a essa corrispondente deve essere trattata separatamente dal punto di vista fiscale come un trasferimento di beni.

L'articolo 34, comma 1, del Tur, stabilisce 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"*.

La norma, quindi, osserva la Cassazione, si riaggancia alla disciplina dell'imposta di successione (Dlgs n. 346/1990) dovuta quando l'asse ereditario relitto presenta un valore positivo e comporta un effettivo incremento patrimoniale a favore dei successori. *"La base imponibile del tributo"* chiarisce la Corte *"si identifica perciò col valore netto dell'asse ereditario e delle singole quote e quindi con valore complessivo dei beni e diritti costituenti l'attivo ereditario, diminuito delle passività (articolo 8, comma 1)"*. Le donazioni soggette a collazione, continua l'ordinanza, rientrano nell'asse ereditario, in base a tale disciplina, esclusivamente per la determinazione dell'aliquota applicabile alla successione mentre l'imponibile è ancorato al solo valore dei beni in divisione.

In definitiva, la collazione, sia per la successione che per l'atto divisorio, è influente ai fini del calcolo della somma complessiva soggetta a tassazione, in quanto l'imponibile è determinato esclusivamente sull'asse ereditario al netto delle donazioni interessate da tale istituto.

L'articolo 34 del Tur rimanda, infatti, come già detto, ai criteri della tassazione della successione per l'individuazione della massa comune e la determinazione dell'imposta di registro dovuta per gli atti di divisione ereditaria, quindi, anche in tal caso *"l'istituto della collazione non trova applicazione nella determinazione della base imponibile, la quale è costituita esclusivamente dall'incremento patrimoniale verificatosi in favore dei successori, senza che assuma alcun rilievo il valore dei beni già appartenenti a questi ultimi, il cui assoggettamento a tassazione si tradurrebbe d'altronde in una duplicazione d'imposta, trattandosi di beni sui quali, nella normalità dei casi, è stata già pagata l'imposta sulle donazioni"* (Cassazione, pronuncia n. 25929/2018).

Infondata pertanto, conclude la Corte, la tesi dei contribuenti secondo cui il bene donato per effetto della collazione doveva rientrare nella massa ereditaria fiscalmente rilevante ai fini dell'atto di divisione. Corretto, invece, l'operato dell'ufficio, che ha considerato la differenza tra la quota comprensiva della donazione e quella al netto di essa, quale conguaglio da assoggettare alle imposte previste per i trasferimenti in quanto equiparabile a una vendita.

di

Anna Maria Badiali

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/divisione-ereditaria-proporzionale-registro-beni-collazione>