

## Diritto successorio e donazioni

---

### ***Collazione e tassazione dell'atto di divisione***

di **Matteo Ramponi, Avvocato**



Master di specializzazione  
**DIRITTO SUCCESSORIO**

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Cass. Civ., Sez. Trib., Sentenza n. 2588 del 27/01/2023

**Divisione ereditaria - Imposta di registro - Applicazione dell'imposta - Rinvio alle disposizioni in materia d'imposta di successione - Donazioni soggette a collazione - Calcolo nella base imponibile - Rilevanza - Conseguenze**

**Massima:** *“Nella imposizione di registro della divisione ereditaria ex art.34 D.P.R. 131/86, al fine di stabilire la massa comune e, di conseguenza, al fine di accertare la eventuale divergenza tra quota di fatto-quota di diritto e la presenza di eccedenze-conguagli tra coeredi tassabili come vendita-trasferimento, si deve tenere conto del valore del bene donato in vita dal de cuius ad uno dei coeredi dividendi e come tale oggetto di collazione ex artt. 724 e 737 cod. civ.”.*

\*Massima non ufficiale

#### **Disposizioni applicate**

Codice Civile, articoli 724 e 737; D.P.R. n. 131/1986 articolo 34; D.Lgs. n. 346/1990 articolo 8

**[1]** L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso in Cassazione contro una pronuncia della Commissione Tributaria Regionale che la vedeva soccombere in un giudizio avverso un Notaio in relazione ad un avviso di liquidazione per il recupero della maggiore imposta di registro dovuta su un atto di divisione di comunione ereditaria.

In particolare, la commissione tributaria aveva osservato che il Notaio correttamente aveva versato l'imposta di registro con aliquota dell'1% e non con la maggiore aliquota dovuta, ex art.34, comma 2, D.P.R. n. 131/1986, in caso di conguaglio superiore del 5% del valore della quota di diritto divergente da quella di fatto, dal momento che alla base imponibile per l'imposta di registro concorrevano anche il valore del bene donato in vita dal *de cuius* ad uno dei

condividenti, e come tale soggetto a collazione. Diversamente ragionando (cioè determinando la base imponibile sul solo relictum oggetto di divisione) si sarebbe determinata una tassazione indebita, facendo emergere dei conguagli eccedenti in forza di un'operazione non rispondente né al principio di capacità contributiva né alla disciplina civilistica della collazione, con stravolgimento a fini esclusivamente fiscali degli effetti propri della divisione.

Con l'unico motivo di ricorso in Cassazione, l'Agenzia delle Entrate rilevava che la Commissione Tributaria Regionale non avrebbe considerato che, per le comunioni ereditarie, la massa comune ai fini dell'articolo 34 cit. (comma 1) è costituita *ex lege* dall'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione, la quale (art. 8 D.Lgs. 346/1990) fa esclusivo riferimento al relictum e non anche al donatum oggetto di collazione (invece rilevante ai diversi fini della franchigia); inoltre, la donazione del bene oggetto di collazione integra un'attribuzione di ricchezza esulante dalla divisione, nella quale rientra soltanto come imputazione di quota e calcolo fittizio.

Nel caso di specie, osservava, *“la divisione tra i coeredi interessati è avvenuta proprio mediante l'imputazione alla quota a sé spettante ad opera della condividente donataria (...) dei beni da lei ricevuti a titolo di donazione, con prelievo, ad opera dei restanti condividenti, di quote superiori a quelle di diritto del relictum”*.

A sostegno della propria tesi, la ricorrente portava alcuni precedenti di giurisprudenza di legittimità che avevano, effettivamente, escluso il calcolo delle donazioni pregresse ed oggetto di collazione dalla base imponibile.[\[1\]](#)

**[2]** Il ricorso veniva ritenuto infondato e la Suprema Corte enunciava il principio di diritto riportato nella massima qui in commento.

Essendo stati richiamati dalla ricorrente gli opposti precedenti orientamenti di legittimità, gli Ermellini hanno accuratamente motivato le ragioni del discostamento da tali pronunce. A tal fine, la sentenza in esame riprende, fa propri e conferma i ragionamenti già espressi dalla Suprema Corte nell'ordinanza n. 22123 del 03/08/2021.

Nel dare risposta al quesito se debbano o meno considerarsi, ai fini della determinazione della base imponibile di un atto di divisione, le donazioni invitate effettuate dal *de cuius* e soggette a collazione, viene innanzitutto in esame il disposto dell'art. 34 D.P.R. 131/1986.[\[2\]](#)

In particolare, assume rilevanza l'inciso del primo comma ove si stabilisce che la massa comune, nelle divisioni ereditarie, è data dal valore *“dell'asse ereditario netto determinato a norma dell'imposta di successione”*. Dalla determinazione di tale valore, conseguono tutte le valutazioni in ordine all'esistenza di una sproporzione tra le quote assegnate di fatto e quelle spettanti di diritto e, dunque, l'emersione di conguagli (da tassarsi come trasferimento).

Il Testo Unico delle imposte di successione e donazione (D. Lgs. n. 346/1990), in ordine alle donazioni pregresse effettuate dal *de cuius*, si limita, all'art. 8, comma 4, a prevedere che: *“Il*

*valore globale netto dell'asse ereditario è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili norma dell'art. 7, di un importo pari al valore attuale complessivo di tutte le donazioni fatte dal defunto agli eredi e ai legatari (...); il valore delle singole quote ereditarie o dei singoli legati è maggiorato, agli stessi fini, di un importo pari al valore attuale delle donazioni fatte a ciascun erede o legatario. (...)*, nonché, all'art. 9, a definire l'attivo ereditario come l'insieme di *"tutti i beni e i diritti che formano oggetto della successione, ad esclusione di quelli non soggetti all'imposta (...)"* (con ciò escludendo le donazioni pregresse, non essendo soggette a tassazione in sede successoria).

Ed è proprio sul tenore letterale di tali norme che si fondano i precedenti di segno opposto della giurisprudenza nonché i provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, quest'ultima, sin dal 1987 afferma costantemente che le donazioni sono richiamate dalle norme fiscali in tema di successione solo ai fini della determinazione (in origine dell'aliquota applicabile, ora, a seguito delle modifiche legislative intervenute nel 2006) dell'erosione delle franchigie e che *"l'istituto della collazione non rileva in alcun modo nella determinazione del valore imponibile dell'asse ereditario e nel calcolo delle quote su cui verranno applicate le aliquote d'imposta. I beni donati non rientrano pertanto nelle masse ereditarie e non possono considerarsi 'esistenti' in data di apertura della successione. Le quote di diritto verranno calcolate sulla base del valore dell'asse ereditario netto"*.<sup>[3]</sup> E su tale linea, come detto, si è assestata fino a poco tempo fa anche la Giurisprudenza di legittimità, la quale giungeva alla conclusione che in sede di divisione ereditaria la differenza tra la quota determinata senza tener conto del *donatum* e quella risultante a seguito dell'aggiunta dei beni oggetto di collazione dal donatario deve considerarsi conguaglio.

**[3]** Tale impostazione è stata radicalmente ripensata dalla Suprema Corte nel citato precedente dell'agosto 2021, cui si ritiene debba essere data conferma e continuità.

A giudizio degli Ermellini, *"il rinvio operato dall'art. 34 TUR all'imposta di successione non può non risentire del fatto che la disciplina di quest'ultima è stata fatta oggetto, com'è noto, di varie e non sempre lineari riforme e stratificazioni normative e che, in particolare, la norma che dovrebbe fungere da parametro di riferimento (l'art. 8, comma 4, TUS) è stata privata di ogni pratica e complessiva rilevanza (implicita abrogazione) per il venir meno, a seguito del superamento normativo del regime impositivo proporzionale, della finalità prettamente antielusiva che essa perseguiva"*. E di tale implicita abrogazione si trova conferma nell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale in tema di coacervo delle donazioni ai fini dell'imposta sulle successioni.<sup>[4]</sup>

Dell'art. 34 citato, dunque, può e deve essere data una lettura diversa, interpretandolo *"in accordo con la disciplina civilistica, nel senso di comprendere i beni del compendio successorio tenendo conto anche del valore delle donazioni collazionate e con imputazione dei debiti (...); pertanto la base imponibile per calcolare l'imposta di registro sulla divisione deve essere determinata sulla somma del valore del bene caduto in successione e del valore del bene collazionato per imputazione"*.<sup>[5]</sup>

I Giudici della Suprema Corte evidenziano, poi, come l'imposta di registro, nell'ambito che qui ci occupa, abbia quale scopo la tassazione dell'effettivo trapasso di ricchezza che con la divisione può realizzarsi; *“ed è solo imputando le donazioni pregresse alla massa comune che si ha modo di verificare se un simile trapasso di ricchezza imponibile si è davvero verificato, ed in che misura, in capo a taluno dei conviventi.*

*Al contrario, se delle donazioni non si tenesse conto, l'imposta di registro sulla divisione ereditaria verrebbe a colpire un disavanzo tra quota di fatto e quota di diritto che non è significativo né rivelatore dell'attribuzione di una ricchezza supplementare, quanto soltanto della riconduzione ad equilibrio e parità delle porzioni (...) assegnate ai conviventi”.*

**[4]** La pronuncia in commento, confermando l'inversione operata con il citato precedente, fornisce ulteriore sostegno a quella che da tempo era l'opinione della dottrina, soprattutto notarile.

Questa aveva avuto modo di evidenziare come la collazione venisse in rilievo *“dopo la resa dei conti e dopo la formazione dello stato attivo e passivo dell'eredità, in vista dei prelevamenti (art. 725 cod.civ.) che preludono alla formazione delle porzioni ereditarie in proporzione alle quote (art. 726 cod.civ.)”*.[\[6\]](#)

La medesima dottrina proponeva, quindi, una soluzione che potesse coniugarsi con quello che era l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza, fornendo un'alternativa ai prelevamenti che garantisse una natura meramente dichiarativa alla divisione anche per il caso di imputazione delle donazioni ricevute.

La fase dei prelevamenti, infatti, *“non è necessaria e ben può essere assorbita nella mera fase di accertamento dell'obbligo di conferire, cui consegue la fase altrettanto di accertamento, e quindi dichiarativa, della reale entità delle quote spettanti ai conviventi”* (...) *In questo senso, si possono coniugare fiscalmente la regola della determinazione dell'asse (al netto del donatum) e quella della proporzionalità alle quote, scollegando queste ultime dalla mera misura numerica stabilita (...) per il concorso tra coeredi”*.[\[7\]](#)

Seguendo tale ragionamento, si perviene alle medesime conclusioni cui sono giunti gli Ermellini nella pronuncia in esame, ossia che non vi sia alcun trasferimento di ricchezza ulteriore rispetto alla massa ereditaria, da tassarsi quale conguaglio, rimanendo la sperequazione delle quote un fattore meramente apparente, giustificato dalle operazioni matematiche connesse alle regole della collazione.

Una differenza sembra permanere tra le posizioni di dottrina e (più recente) giurisprudenza. Nella citata pronuncia n. 22123/2021 è, infatti, precisato che la base imponibile sia da determinarsi in base alla *“somma del valore del bene caduto in successione e del valore del bene collazionato per imputazione”*, laddove la dottrina, forse più correttamente, sostiene che la massa da considerarsi ai fini fiscali rimanga quella del solo c.d. relictum, essendo la collazione esclusivamente la causa giustificatrice di un apporzionamento che apparirebbe, altrimenti,

incoerente con la quota a ciascuno astrattamente spettante.<sup>[8]</sup>

<sup>[1]</sup> Si vedano: Cass. Civ., Ordinanza n. 11040 del 27 aprile 2021; Cass. Civ., Ordinanza n. 25929 del 16/10/2018; Cass. Civ., Sentenza n. 5972 del 14/03/2007; Cass. Civ., Sentenza n. 8335 del 10/04/2006; Cass. Civ., Sentenza n. 8489 del 04/09/1997.

<sup>[2]</sup> Il cui testo, così recita:

*“1. 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. 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, e nelle altre comunioni, dai beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l'imposta propria dei trasferimenti.*

*I conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto, ancorché' attuati mediante accollo di debiti della comunione, 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. (...)”*

<sup>[3]</sup> Risoluzione n. 250249 del 12/05/1987

<sup>[4]</sup> Tra le molte, si vedano: Cass. Civ., ordinanza n.758/2019; Cass. Cass., ordinanza n. 12779/2018; Cass. Civ., sentenza n. 24940/2016; Cass. Civ. n. 26050/2016; Cass. Civ. n. 5972/2007; Cass. Civ. n. 29739/2008.

Per maggiori approfondimenti, si rimanda a RAMPONI, *“Il coacervo delle donazioni. Problemi generali e ipotesi particolari: le donazioni indirette”* in Consulenza Immobiliare n. 13/2019, Euroconference Editoria, pagg. 40 ss.

<sup>[5]</sup> Così Cass. Civ. n. 22123/2021 cit.

<sup>[6]</sup> PETTERUTI, *Il valore attribuito ai diritti assegnati tra diritto tributario e impugnative negoziali*, in Contratto di divisione e autonomia privata - Atti del Convegno tenutosi a Santa Margherita di Pula, Fortevillage 30-31 Maggio 2008, disponibile su <https://elibrary.fondazione-notariato.it/articolo.asp?art=17/1712&mn=3>

Dello stesso autore si veda: *“Divisione - Individuazione della massa nelle ipotesi successorie e non successorie - Riflessi delle assegnazioni sulla configurabilità di conguagli fittizi”*, in CNN – Studio n. 24-2015/T, pagg. 11 ss., <https://notariato.it/sites/default/files/24-15-t.pdf>

<sup>[7]</sup> PETTERUTI, *Divisione - Individuazione della massa nelle ipotesi successorie e non successorie - Riflessi delle assegnazioni sulla configurabilità di conguagli fittizi*, cit., pag. 13

[8] Un esempio può aiutare a fare chiarezza. Successione di Tizio. Eredi i di lui figli, Caio e Sempronio. Patrimonio relitto pari a 100.000. In vita, Sempronio aveva ricevuto una donazione di 50.000, senza dispensa da collazione. Nell'ottica preferibile, i fratelli potrebbero operare una divisione attribuendo a Caio 75.000 ed a Sempronio 25.000 del relictum, scontando il relativo atto di divisione un'imposta dell'1% sulla somma di 100.000 (relictum) e non sul maggior importo di 150.000 (relictum più donazione soggetta a collazione).



Master di specializzazione

## DIRITTO SUCCESSORIO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)