

NOVITA' FISCALI IN MATERIA DI DIVISIONE CON COLLAZIONE

§§§

RELATIVE RICADUTE REDAZIONALI

Consiglio notarile di Torino – 18 giugno 2025

FEDERNOTIZIE DEL 9 DICEMBRE 2024

**LE MODIFICHE DEL D.LGS. 139/2024. IMPOSTA DI REGISTRO: ART. 34 TUR –
LA (NON) IMPOSIZIONE FISCALE DELLA COLLAZIONE NELLE DIVISIONI
EREDITARIE.**

CNN - STUDIO TRIBUTARIO 120-2024/T DEL 3 GENNAIO 2025

**PRIME NOTE SUL D.LGS. N. 139/2024 - MODIFICHE ALLA TASSAZIONE DELLA
DIVISIONE EREDITARIA.**

ART. 34, C.1, TUR – *DIVISIONI*

- (...) Ai soli fini della determinazione della massa comune e delle quote di diritto, nelle comunioni ereditarie si tiene conto anche dei beni donati in vita dal defunto ai soggetti tenuti alla collazione ai sensi degli articoli 737 e seguenti C.C.;
- tali beni non sono soggetti all'imposta di registro in sede di divisione;
- Nelle altre comunioni, la massa comune è costituita dai beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l'imposta propria dei trasferimenti.”

NULLA CAMBIA:

- l'aliquota applicabile alla divisione resta dell'1%;
- resta ferma la disciplina delle masse plurime;
- per la base imponibile, resta la facoltà per i condividenti, ricorrendone i presupposti, di determinare il valore della massa utilizzando i valori tabellari.

UNICA NOVITÀ:

Rilevanza della collazione ai soli fini

della determinazione della massa comune e quote di diritto

COLLAZIONE

Fondamento ➔ *presunzione che il de cuius, nell'ipotesi in cui abbia fatto una donazione ad un discendente, non abbia, con ciò, inteso alterare il trattamento successorio spettante a tutti.*

Scopo ➔ garantire un'equa ripartizione dell'eredità tra tutti gli aventi diritto.

- Immobili: in natura / per imputazione (art. 746-747c.c.)
- Mobili: per imputazione (750 c.c.);
- denaro: prendendone una minore quantità dall'eredità (art. 751 c.c.)

▪ ESEMPIO:

- Muore Tizio, vedovo con 2 figli Caio e Sempronio
- asse ereditario = 1.000
- Caio ha ricevuto dal padre una donazione, senza dispensa da collazione = 600
- senza collazione = 2 quote 500 + 500 → Caio 1.100 – Sempronio 500
- *Relictum + donatum* (con collazione) = 1.600 (massa comune)
- 2 quote di diritto = 800 + 800
- Caio quota di fatto = 200
- Sempronio quota di fatto = 800

DATO LETTERALE DELL' ART. 34, 1°c., VECCHIO TESTO (LETTURA PREFERITA DAL FISCO)

- si considera il solo valore del *relictum* = 1.000
- quote di diritto = 500 + 500;
- assegnazione a Sempronio di 800 risulta sperequata di 300;
- 300 assoggettati a tassazione al 9%;
- le donazioni assumevano rilevanza ai soli fini del coacervo ex art. 8, c. 4 del TUS, ora ABROGATO;
- al di fuori del coacervo non vi sarebbe stato spazio per conteggiare le donazioni.

DATO LETTERALE DELL' ART. 34, c. 1, VECCHIO TESTO

Conseguenze distorsive della logica della divisione, in quanto comportante un ingiusto aggravamento del costo fiscale dovuto ai c.d. conguagli fittizi (differenza solo ipotetica tra quota e porzione), tassati come vendite e non come fenomeni “dichiarativi”, anche in assenza di reali disallineamenti da compensare con beni e denaro.

FRATTURA TRA VISIONE CIVILISTICA E TRIBUTARIA

Detta interpretazione (che ha trovato anche il conforto della Cassazione) ha fatto sì che **i condividenti**, pur tenendo conto delle donazioni ricevute da ciascun coerede, **raramente esplicitassero la collazione**, preferendo regolarizzare le reciproche posizioni intervenendo sui valori dei beni da attribuirsi, così, di fatto, pareggiando porzioni assegnate e quote di diritto.

FRATTURA TRA VISIONE CIVILISTICA E TRIBUTARIA

era stata recentemente ricomposta dalla Cassazione: ordinanza 22123 del 3 agosto 2021 e sentenza 2588 del 27 gennaio 2023 (“*l’imposta di registro troverà applicazione sulla parte effettivamente caduta in successione*”).

☞ Ora ricucita dal nuovo c.1 dell’art. 34:

oggetto di tassazione solo *relictum*.

- Occorre tener distinte:

la massa di computo (*donatum + relictum = 1.600*)

dalla base imponibile (solo *relictum 1.000*)

COLLAZIONE DELLE *LIBERALITÀ INDIRETTE E INFORMALI*

Le conclusioni che precedono valgono anche in caso di collazione di donazioni *indiretta* (737 cod. civ.).

DOMANDA:

Nella divisione, l'enunciazione (22 TUR) di *liberalità indirette/informali (mai registrate)* porta il rischio di un loro assoggettamento all'imposta di donazione (per la parte che supera la franchigia)?

DONAZIONI INFORMALI → CASSAZIONE 7442/2024

(caso: trasferimento Svizzera su Svizzera tra zio e nipote)

- Trasferimento di denaro contante;
- Bonifici bancari;
- Consegna di assegni;
- Cointestazione di conti correnti o rapporti bancari;
- Trasferimento di strumenti finanziari mediante operazioni bancarie.

NULLE PER DIFETTO DI FORMA

☞ donante e suoi eredi possono agire per la ripetizione dell'indebitato

COLLAZIONE DELLE *LIBERALITÀ INDIRETTE-INFORMALI*

Nuovo art. 56-bis TUS («accertamento delle liberalità indirette»): l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni (indirette-informali) può essere effettuato esclusivamente:

- se “confessate” nell’ambito di un procedimento di accertamento tributario (comma 1);
- o se registrate volontariamente (comma 3).

☞ non sussiste un obbligo generalizzato di tassazione delle liberalità indirette/informali.

COLLAZIONE DELLE *LIBERALITÀ INDIRETTE-INFORMALI*

in mancanza di un siffatto obbligo, sembra allora che si possa ritenere che le liberalità *indirette/informali* enunciate nell'atto di divisione non debbano scontare alcuna autonoma imposta

☞ una loro eventuale ripresa fiscale sarebbe illegittima.

COLLAZIONE IN NATURA DEGLI IMMOBILI

- collazione in natura si presta a realizzare un'assegnazione del bene ad altro erede ➡ è traslativa? NO
- l'irrilevanza tributaria della collazione vale per tutte le sue specie e quindi anche in caso di *conferimento in natura*;
- la base imponibile dell'1% non deve comprendere i beni conferiti in natura.

COLLAZIONE IN NATURA DEGLI IMMOBILI

La collazione in natura travolge il titolo d'acquisto del donatario.

- la scelta di conferire in natura elimina il titolo di acquisto del donatario e fa considerare il bene conferito come mai uscito dal patrimonio del defunto (relativamente ai rapporti interni tra i soggetti del rapporto collatizio);
- è condizione risolutiva legale della donazione per scelta del donatario (si annota a margine della trascrizione della donazione (2655) e non si trascrive);
- l'assegnatario finale in sede di divisione è avente causa dal defunto e non dal donatario.

CIRCOLARE AE 2/E DEL 14 MARZO 202 - 1.3. Novità in materia di divisioni

(...) con il predetto intervento normativo è stato previsto che, in caso di comunioni ereditarie, si deve tener conto dei **beni donati in vita dal *de cuius* in favore dei soggetti tenuti alla collazione** ai sensi degli articoli 737 e ss c.c., ai soli fini della determinazione della massa comune e delle quote di diritto. La previsione di nuova introduzione stabilisce, inoltre, che **sui predetti beni non si applica l'imposta di registro in sede di divisione.**



alla nota 30:

Ciò (...) nel presupposto che i beni di cui trattasi abbiano già assunto rilevanza ai fini della tassazione al momento della donazione e in coerenza con la finalità della disciplina, tesa a tassare come trasferimenti solo gli effettivi valori eccedenti le quote della divisione.

CIRCOLARE AE 2/E DEL 14 MARZO 2025

La finalità della norma è quella di stabilire che l'istituto della collazione è funzionale esclusivamente alla determinazione della massa ereditaria e delle quote di diritto, ma non ai fini dell'**imposta di registro**, che **si applica**, con l'aliquota propria degli atti di divisione, **sulla parte dei beni assegnati che risulta effettivamente caduta in successione.**

CASS. SS.UU. N. 25021/2019

Natura della divisione:

- nel fenomeno divisorio è insito un effetto costitutivo, sostanzialmente traslativo, perché ogni condividente perde la comproprietà sul tutto (che prima aveva) e correlativamente acquista la proprietà individuale ed esclusiva sui beni a lui assegnati (che prima non aveva);
- la retroattività prevista dalla legge attiene agli “effetti” della divisione, ma non incide sulla natura dell’atto, che è e rimane costitutiva;
- ha causa attributiva e distributiva.

CASS. CIVILE, SEZ. II, ORD. 28 LUGLIO 2023, N. 23036

La rinuncia del coniuge all'azione di riduzione delle disposizioni testamentarie lesive della quota di legittima può comportare un arricchimento nel patrimonio della figlia beneficiata, nominata erede universale, tale da integrare gli estremi di una donazione indiretta, se corra un nesso di causalità diretta tra donazione e arricchimento

CASS. 23036/2023 - CASO DI SPECIE:

- A e B coniugi, con una sola figlia C;
- moglie A nomina unica sua erede la loro unica figlia C;
- marito B, pretermesso, rinuncia all'azione di riduzione  rende definitive le attribuzioni a favore della figlia C;
- D, figlio naturale di B, cita la sorella unilaterale C, chiedendo la riduzione/collazione di una donazione dal padre B alla figlia C ed anche della «donazione indiretta» integrata dalla rinuncia all'azione di riduzione del padre B, che aveva consolidato le attribuzioni testamentarie a favore della sorella C.

CASS. 23036/2023

Le donazioni indirette (liberalità atipiche o non donative) sono contemplate dall'art. 809 c.c. come liberalità risultanti da atti diversi dalla donazione e sono menzionate dall'art. 737 c.c., che impone ai soggetti tenuti alla collazione di conferire ai coeredi tutto ciò che hanno ricevuto dal de cuius per donazione direttamente o indirettamente.

ESEMPI:

Rinuncia abdicativa all'usufrutto/quota di comproprietà, con *animus donandi*

☞ effetto di arricchire, in via riflessa, il nudo proprietario/comunista.

CASS. 23036/2023

Per la configurazione di una donazione indiretta (...) l'impovertimento può essere inteso nella specie (...) quale mancato consapevole esercizio, sorretto da intento liberale, della possibilità di arricchire il proprio patrimonio (del donante), in favore della parte che da tale azione ne sarebbe risultata impoverita (figlia).

CASS. 23036/2023

La S.C. esprime il seguente principio di diritto:

“La rinuncia del coniuge all’azione di riduzione delle disposizioni testamentarie lesive della quota di legittima può comportare un arricchimento nel patrimonio della figlia beneficiata, nominata erede universale, tale da integrare gli estremi di una donazione indiretta, se corra un nesso di causalità diretta tra donazione e arricchimento”