

2.2. La divisione

La divisione è il contratto con cui i contitolari di un diritto esistente su un determinato bene sciolgono lo stato di comunione esistente tra di essi.

Secondo quanto affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, sez. Civile, con la sentenza 25 ottobre 2005, n. 20645, *“il negozio con cui le parti dividono tra esse i beni in comproprietà, sciogliendosi dalla comunione, ha natura dichiarativa, dal momento che con esso i condividenti si limitano a trasformare l’oggetto del diritto di ciascuno, da diritto sulla quota ideale a diritto su un bene determinato, senza che intervenga, tra loro, alcun atto di cessione o di alienazione”*.

Anche il legislatore tributario, ai fini dell’imposta di registro, considera la divisione come atto avente natura dichiarativa, sottoponendo questo negozio giuridico all’aliquota del 1% (articolo 3 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR). Una specifica disciplina è prevista, come si vedrà nel prosieguo, nel caso in cui l’atto di divisione dia luogo a conguagli.

L’articolo 34, comma 1, del TUR, secondo periodo, detta i criteri per determinare 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, nel 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 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 *“Il valore globale netto dell’asse ereditario e’ 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”*;
- *Comunione ordinaria*, la massa comune è rappresentata dai beni risultanti da precedente atto che abbia scontato l’imposta propria dei trasferimenti.

Fissati i parametri in virtù dei quali si determina la massa comune, si può ora passare all'analisi della tassazione prevista per le divisioni, distinguendo tra *divisioni che non danno luogo a conguagli e divisioni con conguagli*.

2.2.1 Divisione senza conguaglio

Si ha divisione senza conguaglio quando nell'atto vengono assegnati ai condividenti beni per un valore complessivo corrispondente al valore della quota agli stessi spettante sulla massa comune. L'atto rientra tra gli "*Atti di natura dichiarativa ...*" previsti dall'articolo 3 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR. La tassazione è la seguente:

TIPOLOGIA DI IMPOSTA	IMPOSTA DOVUTA
Imposta di registro	1%

2.2.2 Divisione con conguaglio

Si ha divisione con conguaglio quando ad un condividente vengono assegnati beni per un valore complessivo superiore a quello a lui spettante sulla massa comune. In questo caso il condividente è tenuto a versare agli altri condividenti, che hanno subito una diminuzione rispetto alla propria quota di diritto, un conguaglio che è assoggettato all'imposta proporzionale prevista per i trasferimenti. L'articolo 34, comma 1, primo periodo del TUR Stabilisce, infatti, 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 per la parte eccedente".

Vi è da rilevare che il conguaglio, qualora superi il 5 per cento della quota di diritto spettante al condividente, è soggetto all'imposta proporzionale dovuta per gli atti traslativi indipendentemente dal suo concreto versamento. La presunzione, infatti, posta dal legislatore tributario è da considerarsi "assoluta": la divergenza quantitativa tra quota di fatto e quota di diritto induce a ritenere che

il conguaglio deve essere tassato con l'imposta proporzionale prevista per i trasferimenti.

Ai sensi dell'articolo 34, comma 2, del TUR i conguagli superiori al cinque per cento del valore o della quota di diritto, ancorché attuati mediante accollo di debiti della comunione, sono tassati con l'aliquota propria dei 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'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 136 del 14 giugno 2007, ha precisato che se, nell'atto di divisione con conguaglio, ad uno dei conviventi sono assegnati beni immobili ad uso abitativo, per la determinazione della base imponibile si può applicare il criterio del prezzo-valore (introdotto dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266).

La peculiarità della fattispecie sta nella necessità di riferire il predetto criterio di determinazione della base imponibile esclusivamente alla quota parte del complessivo valore dell'immobile la cui assegnazione dà causa al pagamento del conguaglio. A tal fine si rende preliminarmente necessario:

- determinare la parte del conguaglio monetario pagato in corrispettivo del valore dell'immobile abitativo (occorre, quindi, riferire il conguaglio al valore complessivo netto della massa comune, comprensivo del valore attribuito ai beni diversi da immobili abitativi);
- calcolare il rapporto tra la quota parte del conguaglio come sopra determinato e il valore complessivo dell'immobile abitativo;
- applicare il rapporto di cui al precedente punto al valore catastale dell'immobile ai fini della determinazione del prezzo-valore da trattare ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005.

Occorre rilevare, da ultimo, che l'articolo 34, comma 3, del TUR sancisce che quando risulta che il valore dei beni assegnati ad uno dei conviventi, determinato a norma dell'articolo 52 del TUR è superiore a quello dichiarato, la differenza si considera conguaglio.

2.2.3 *Le masse plurime*

L'articolo 34, comma 4, del TUR disciplina, infine, il fenomeno delle c.d. masse plurime, che ricorre quando gli stessi soggetti risultano comproprietari di più beni derivanti da titoli originari diversi (ad esempio, Tizio, Caio e Sempronio sono comproprietari di tre fabbricati acquistati, in comunione *pro indiviso* e per quote uguali, con tre negozi giuridici diversi). In questo caso, ogni titolo di acquisto genera una comunione e, perciò, ogni bene è oggetto di autonoma comunione. Qualora si proceda alla divisione di questi beni, non si avrà un unico negozio giuridico ma tanti quanti sono i titoli originari.

Nella divisione simultanea della comunione plurima, le assegnazioni ai condividenti non possono essere considerate dichiarative qualora non corrispondano esattamente alle quote spettanti a ciascun condividente sulla singola massa comune.

Non costituiscono autonomo titolo gli acquisti di quote ideali degli stessi beni della massa divisionale.

Inoltre, se l'ultimo acquisto è avvenuto per successione *mortis causa* (nell'esempio fatto, Tizio, Caio e Sempronio ereditano, in comunione *pro indiviso* e per quote uguali, l'ultimo fabbricato), le comunioni tra i medesimi comproprietari, derivanti da titoli diversi, saranno considerate come una sola comunione. Stabilisce, infatti, il citato comma 4 dell'articolo 34 che “*Agli effetti del presente articolo, 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*”.

Nota: Articolo. 34 del TUR; Artt. 1 e 3 della Tariffa parte Prima allegata al TUR; artt. 1, 10 e 12 del D.Lgs. n. 347 del 1990; Artt. 1 e 4 della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347 del 1990; riunione dei Capi compartimento dell'11 e 12 gennaio 1983; Risoluzione ministeriale 14 febbraio 1977, prot. 272890; Circolare 10 giugno 1986, n. 37, pag. 32; Risoluzione ministeriale 05 giugno 1990, n. 310823; Circolare dell'11 luglio 1991, n. 37, parte 3; Circolare n. 6 del 2007; Risoluzione del 14 giugno 2007, n. 136; Risoluzione del 16 novembre 2007, n. 334.