

AGENZIA DELLE ENTRATE
Divisione Contribuenti
Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori
Autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 349 del 17 maggio 2021

OGGETTO: Stralcio divisionale bene estero

QUESITO

L'istante espone che, in data 3 aprile 2020, è deceduto il fratello, all'estero, ove risiedeva con la moglie. Eredi legittimi sono la coniuge e i fratelli/sorelle, questi ultimi residenti in Italia. In data X, con atto notarile rogato all'estero, si è proceduto alla divisione ereditaria dei beni del de cuius, in forza del quale alla moglie è stato attribuito un bene immobile sito all'estero, mentre in relazione ai beni immobili siti in Italia, è stato stabilito, nel medesimo atto, che: "in cambio la comparente (coniuge)...si impegna a trasferire (agli eredi fratelli e sorelle del defunto) ... in parti uguali il fondo situato in Italia rientrante nella successione compresi gli edifici ivi ubicati. I relativi dettagli sono demandati ad un atto separato che verrà perfezionato in Italia." Premesso quanto sopra, l'istante chiede quale sia la corretta tassazione ai fini dell'imposta di registro dell'atto di divisione da stipulare in Italia.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene, in via preliminare, di dover presentare la dichiarazione di successione solo relativamente ai beni presenti in Italia e, successivamente, di poter procedere:

- 1) alla stipula di un atto di divisione contrattuale 'a stralcio' che fa seguito alla divisione 'a stralcio' effettuata all'estero, con il quale tutti gli eredi procedono ad assegnare agli eredi italiani, in esecuzione dell'atto stipulato all'estero, i beni immobili situati in Italia. Tale atto di divisione verrebbe assoggettato ad imposta di registro, da applicare al valore della massa dei beni siti in Italia, anziché dell'originaria massa ereditaria;
- 2) in subordine, procedere alla stipula di un atto di divisione con il quale - allegando l'atto redatto all'estero da cui risulta che la moglie ha già ricevuto l'immobile situato all'estero - tutti gli eredi concordano nell'assegnare agli eredi italiani i beni che si trovano in Italia. Tale atto verrebbe tassato come un consueto atto divisionale e, poiché non vi sono conguagli in quanto le quote di diritto corrisponderebbero alle quote di fatto, si applicherebbe l'imposta di registro nella misura dell'1 per cento calcolata, sul valore dell'originaria massa ereditaria, comprensiva del valore catastale dei beni italiani e del bene situato all'estero.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che ai sensi dell'articolo 2, comma 2, decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (TUS) "Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti". Pertanto, nella fattispecie in esame, atteso che il de cuius non era residente in Italia, la dichiarazione di successione, è da presentarsi relativamente ai beni che si trovano in Italia, inserendo quali eredi legittimi la moglie e i fratelli/sorelle del defunto.

Quanto all'atto di divisione da stipulare in Italia, si osserva che dal precedente atto di divisione ereditaria rogato all'estero e allegato dall'istante, risulta che i condividenti hanno stabilito di



assegnare l'immobile sito all'estero esclusivamente alla moglie del defunto e di destinare i restanti immobili facenti parte della successione ai sopra citati eredi.

Per effetto del citato atto è stato distaccato dal patrimonio comune la porzione di beni spettante alla moglie del de cuius, che è fuoriuscita dalla comunione ereditaria. Dunque, si è realizzata un'ipotesi di "stralcio divisionale" (o "divisione soggettivamente parziale"), che concretizza l'assegnazione definitiva di uno o più beni ad uno o più conviventi e la contestuale comunione dei restanti coeredi sul patrimonio residuo.

Come affermato dalla Corte di Cassazione, con sentenza 12 febbraio 2021, n. 3694, "perché si abbia negozio divisorio non è necessario che si verifichi lo scioglimento della comunione nei confronti di tutti i coeredi, ma basta che ciò avvenga nei confronti dei coeredi partecipanti all'atto; in tal caso, infatti, lo scioglimento della comunione opera egualmente pur se limitato ai soli partecipanti all'atto ed ancorché i coeredi che rimangono in comunione dovranno poi mettere in essere un altro (od altri) negozi per pervenire allo scioglimento definitivo e totale della comunione stessa".

In relazione all'atto di divisione da stipulare in Italia al fine di assegnare a ciascun coerede la rispettiva quota dei beni, siti in Italia, ancora in comunione, si ritiene che ad esso dovrà essere allegato l'atto rogato all'estero ai fini della valutazione delle quote di fatto assegnate a ciascun coerede rispetto alle quote spettanti di diritto.

Se, dunque, la quota ereditaria di fatto ricevuta in assegnazione corrisponde alla quota spettante di diritto, l'atto realizzerà un'ipotesi di divisione 'senza conguaglio' (come affermato dall'istante) da assoggettare ad imposta di registro, ai sensi della disposizione contenuta nell'articolo 3 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), che stabilisce la tassazione degli atti di natura dichiarativa, relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura, con l'applicazione dell'aliquota proporzionale dell'1 per cento (Circolare del 29 maggio 2013, n. 18/E, paragrafo 2.2.1).

Come affermato dalla Corte di Cassazione con sentenza del 28 marzo 2018, n.7606, "In tema di imposta di registro, in caso di scioglimento della comunione ereditaria (...) mediante assegnazione dei beni in natura e versamento di conguagli in denaro, ove i coeredi abbiano ricevuto il valore delle rispettive quote, si applica l'aliquota degli atti di divisione e non l'aliquota degli atti traslativi".

Pertanto, nella fattispecie in esame, con riferimento alla determinazione della base imponibile su cui calcolare l'imposta di registro, con applicazione della suddetta aliquota dell'1 per cento, si ritiene che sia costituita dal valore della massa comune da dividere con lo stipulando atto e non dell'originario asse ereditario.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

