

Imposte indirette

La divisione delle masse plurime

di Angelo Busani (*)

La **pluralità** dei **titoli di acquisto** determina l'originazione di una **pluralità di comunioni** (tanti quanti sono i titoli d'acquisto), con la conseguenza che ciascun **compartecipe** non vanta sulla totalità dei beni un diritto corrispondente alla somma delle singole frazioni che gli derivano da ciascun titolo, ma **tanti diritti**, ciascuno per la quota corrispondente ad ogni titolo e relativo ai beni con lo stesso acquistati. Attribuendo ad un condividente, su una sola massa, la somma delle quote vantate su masse diverse, gli si assegnano beni eccedenti la sua frazione di diritto su quella massa, escludendolo al contempo dalle altre (e reciprocamente si opera nei confronti degli altri condividenti). In conseguenza di ciò, l'atto di **divisione** di più **masse** ha solo apparentemente natura di accertamento o dichiarativa, costituendo in realtà un negozio ad **effetto traslativo**. Le plurimasse si sciolgono però in un'**unica massa** se l'ultimo acquisto dei condividenti è derivato da una **successione** a causa di **morte**.

L'oscuro - a prima lettura - disposto dell'art. 34, comma 4, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (1) ("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") rappresenta la trasposizione (2), in

campo fiscale (3), della tesi civilistica (4) in base alla quale, se la comunione discende da più titoli, lo scioglimento della comunione è una divisione solo per una parte delle assegnazioni effettuate in sede divisionale, in quanto la restante parte di assegnazioni deve essere considerata come una permuta (5) e, come tale, deve essere assoggettata a tassazio-

(*) *Notaio in Milano*

(1) Il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, reca il Testo Unico dell'imposta di Registro, di seguito indicato con l'acronimo "T.U.R."

(2) Cfr. Baralis - Podetti, "La nuova disciplina tributaria della divisione delle masse plurime nel testo unico dell'imposta di registro", in *Riv. Not.*, 1988, pag. 611; Capurro, "La divisione in presenza di comunioni plurime", in *il fisco*, 1991, pag. 6334; Cevaro, "Il nuovo trattamento tributario della 'divisione' di masse plurime", in *Riv. Not.*, 1986, pag. 1123; Cinti, "La divisione a masse plurime secondo il nuovo T.U. dell'imposta di Registro", in *Boll. trib.*, 1988, pag. 617; Formica, "La divisione nel diritto tributario", in Rescigno (diretto da) e leva (coordinato da) *Trattato breve delle successioni e donazioni*, II, Padova, 2010, pag. 687.

Cfr. anche Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 45/2002/T del 5 luglio 2002, "Applicabilità del principio delle masse plurime", in *CNN Notizie* del 5 agosto 2002; nonché Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 151-2006/T, "Divisione. Applicabilità del principio delle masse plurime", in *CNN Notizie* del 16 gennaio 2007; Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 1-2008/T, "In tema di 'masse plurime'", in *CNN Notizie* del 29 febbraio 2008; Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito tributario n. 568-2013/T, "Applicabilità dell'art. 34 ult. co. D.P.R. n. 131/1986 in caso di acquisto di quote per successione *mortis causa*", in *CNN Notizie* del 22 luglio 2014; Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito tributario n. 51-2015/T, "Tassazione di una divisione di unità immobiliari costruite su un'area acquistata per quote con atti diversi", in *CNN Notizie* del 4 agosto 2015.

(3) Cfr. Comm. trib. centr., 8 ottobre 1956, n. 84791, in *Riv. Leg. Fisc.*, 1957, pag. 375, secondo cui "quando più persone siano comproprietarie di vari beni loro provenienti in forza di titoli diversi (comunioni plurime), ogni massa comune deve con-

siderarsi per sé stante e, quindi, perché si renda applicabile la tassa graduale di divisione, anziché quella di permuta, occorre che, rispetto ad ogni singola comunione, i condividenti ricevano quote corrispondenti a quelle che ad essi spettano in base agli originali titoli costitutivi delle comunioni stesse".

(4) Cfr. Fedele, "La comunione", in Grosso - Santoro Passarelli (diretto da), *Trattato di diritto civile*, III, 1967, pag. 342.

La tesi è contrastata dall'opinione secondo cui, in caso di una pluralità di titoli d'acquisto, la comunione originatasi con il primo titolo d'acquisto, si "acresce" per effetto degli ulteriori titoli d'acquisto: cfr. Branca, "Della comunione", in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna, 1982, pag. 39, secondo il quale "la pluralità degli atti di acquisto non si deve confondere con il rapporto che ne deriva: il rapporto che ne deriva fra le stesse persone è uno, infatti è lo stesso gruppo che, avendo in comune un bene, ne acquista un altro, con la conseguenza che aumenta la massa dei beni appartenentigli in comune".

(5) Cfr. Cass. 4 giugno 2007, n. 13009, in *Ced. Cass.*, rv. 598416, secondo cui è "qualificabile come permuta, l'atto con cui i comproprietari di più immobili, acquistati in virtù di titoli diversi, abbiano proceduto a divisione mediante assegnazione a ciascuno di essi dell'intera proprietà di singoli beni, senza conguaglio. La pluralità dei titoli d'acquisto esclude infatti la configurabilità di un'unica comunione, comportando la sussistenza di più comunioni, con la conseguenza che ciascun compartecipe non vanta sulla totalità dei beni un diritto corrispondente alla somma delle singole frazioni che gli derivano da ciascun titolo, ma tanti diritti, ciascuno per la quota corrispondente ad ogni titolo e relativo ai beni con lo stesso acquistati; ove pertanto, in sede di divisione, sia assegnata a ciascun compartecipe, su una singola massa, la somma delle quote a lui spettanti su tutte le masse, con la correlativa esclusione da queste ultime, la fattispecie non è riconducibile ad un negozio di accertamento dichiarativo, ma assume la sostanza

ne (6). In altri termini, la fattispecie delle “masse plurime” si configura - di regola - ogni qualvolta si sia in presenza di una pluralità di beni acquistati in forza di una pluralità di titoli (7).

Comunione che ha origine in più titoli

Al riguardo, occorre procedere con alcuni esempi per capire innanzitutto quando si abbia

una comunione che, in effetti, abbia “origine in più titoli” (8) (e, quindi, si siano formate tante “masse divisionali” quanti sono i predetti titoli originatori di situazioni di comunione) (9):

a) se Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti e poi procedono alla divisione, assegnandosi un appartamento per ciascu-

di un negozio traslativo”.

Cfr. anche Scordino, “Sull'imposizione della divisione di comunioni plurime”, in *il fisco*, n. 10/1991, pag. 1554, per il quale “quando si attribuisce ad un condividente su una sola massa, la somma delle quote vantate su diverse comunioni, escludendolo da queste ultime, si fuoriesce dal negozio dichiarativo, avendone mirato l'inscindibile relazione titolo-massa, e si pone in essere sia dal punto di vista sostanziale, sia dal punto di vista fiscale un negozio traslativo di permuta”; nonché, nel medesimo senso, Formica, “Divisione (diritto tributario)”, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, V, Torino, 1995, pag. 97.

(6) Questa tesi fu espressa per la prima volta in Cass. 30 agosto 1947, n. 1556, in *Giur. imp. dir.*, 1949, 360, ove si affermò che, qualora si debba procedere alla divisione di beni provenienti da titoli diversi, tra i condividenti si determinano tante comunioni quanti sono i titoli di provenienza. La tesi fu poi accolta in Cass., SS.UU., 18 ottobre 1961, n. 2224, in *Foro it.*, 1962, I, col. 1549; e in *Giust. civ.*, 1962, I, pag. 761, ove (analizzando una fattispecie nella quale tre fratelli, comproprietari in parti uguali di tre fondi acquistati con tre titoli diversi, avevano diviso il patrimonio comune con un solo atto di divisione, assegnandosi ciascuno uno dei beni) fu deciso che “l'acquisto di beni in comunione, attraverso titoli diversi, dà luogo alla ‘sommatoria’ di tante comunioni, ciascuna regolata dal suo titolo [...]. Ciascun compartecipe non vanta sulla totalità dei beni, che deriva dalla somma di tutti i beni delle diverse comunioni, un diritto unico, ma tanti diritti, ciascuno per la quota corrispondente ad ogni titolo e relativo ai beni acquistati da quel titolo”; “attribuendo ad un condividente sopra una sola massa la somma delle quote, vantate sulle diverse masse, gli si assegnano su quella massa beni eccedenti la sua frazione di diritto, mentre lo si esclude dalle altre masse e reciprocamente si opera nei confronti degli altri condividenti; pertanto in tale ipotesi, anche in caso di eguaglianza delle quote, si decampa dal negozio di accertamento dichiarativo e si pone in essere un negozio che ha l'apparenza del negozio dichiarativo, ma la vera sostanza di un negozio traslativo, e cioè di una permuta” (in altre parole la Cassazione decise che i cespiti costituivano tre distinte comunioni, essendo stati acquistati con titoli diversi: siccome ciascun condividente aveva diritto a un terzo di ogni fondo, la divisione cumulativa attuava dei trasferimenti, perché i condividenti, *ab origine* proprietari ognuno di un terzo dei beni, avevano acquistato gli altri due terzi per effetto di cessioni da parte degli altri comproprietari, operate con lo stesso atto di divisione).

Cfr. anche Comm. trib. centr. 5 maggio 1989, n. 3077, in *il fisco*, 1989, pag. 4280; e in *Rass. trib.*, 1989, II, pag. 1074, secondo cui “quando i beni da dividere provengano da titoli diversi non si realizza un'unica comunione, ma tante comunioni quanti sono i titoli di provenienza: da ciò discende che, nell'ipotesi di scioglimento del regime comunitario complessivo, le assegnazioni delle singole porzioni, ai fini dell'imposta di registro, devono essere considerate traslative”; e Cass. 6 febbraio 2009, n. 3029, in *Notariato*, 2009, 3, pag. 252, secondo cui “nel caso di divisione di beni oggetto di comproprietà provenienti da titoli diversi e, quindi, appartenenti a diverse comunioni, è possibile procedere ad un'unica divisione invece che a

tante divisioni quante sono le masse solo con il consenso di tutte le parti”.

(7) Cfr. circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, paragrafo 2.2.3, secondo la quale la plurimassa 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”.

Non si pone un tema di masse plurime quando l'oggetto della comunione abbia un incremento o una estensione, come nel caso della costruzione che acceda al suolo (oggetto di comunione) oppure nel caso dei frutti maturati dal bene (oggetto di comunione) che li produce, poiché, in queste fattispecie, la comunione evidentemente ha sempre per oggetto un'unica massa: Nei termini di unicità della comunione in caso di modifica del relativo oggetto conseguente, ad esempio, a un suo incremento o a una sua estensione, cfr. ad esempio, Fedele, “La comunione”, in Grosso - Santoro Passarelli (diretto da), *Trattato di diritto civile*, III, 1967, pag. 342; e Formica, “La divisione nel diritto tributario”, in Rescigno (diretto da) e leva (coordinato da), *Trattato breve delle successioni e donazioni*, II, Padova, 2010, pag. 693, secondo il quale “non vi è ragione di dubitare che la massa si configuri come unica quando la comunione si estende ad altri beni per fenomeni di accrescimento che implicano relazioni di derivazione (come per i frutti della cosa comune) o di attrazione (ad esempio accessione) fra i beni o diritti”.

(8) In Cannizzaro, “Commento all'art. 34, D.P.R. n. 131/1986”, in Fedele - Mariconda - Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, pag. 182, si menziona Cass. 17 giugno 2002, n. 8677, per la quale si dovrebbe considerare massa unica quella avente a oggetto beni e diritti in comunione legale fra coniugi poiché sarebbe il vincolo matrimoniale che, in forza di legge, darebbe origine alla situazione giuridica di contitolarità.

(9) Cfr. la evidentemente non divisibile (perché evidentemente frutto di una antica e superata concezione dei rapporti tra fisco e contribuente) la R.M. n. 251399 del 14 gennaio 1979, secondo cui, “per motivi di tecnica tributaria inerenti alla liquidazione dell'imposta di registro, si evince la necessità che nell'atto di divisione vengano evidenziati gli estremi di provenienza della comunione. La circostanza che il notaio rogante ometta tale indicazione che si sostanzia in un preciso onere a suo carico, quale coobbligato solidale al pagamento dell'imposta principale di registro, legittima l'Ufficio a percepire le imposte previste per i trasferimenti immobiliari”. Invero, anche se la *best practice* professionale senz'altro impone di menzionare i “titoli di provenienza” dei beni oggetto di un atto di compravendita o di divisione, non esiste alcuna norma che preveda questa menzione come onere o obbligo; mancando una siffatta normativa, non si può derivare alcuna rilevante conseguenza sotto il profilo tributario dalla mancanza di una tale menzione.

Imposte indirette

no, si ha, evidentemente, una comunione che discende da un unico titolo;

b) se Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti; poi Tizio muore e lascia come eredi Mevio e Calpurnia; quando Caio, Mevio e Calpurnia dividono i due appartamenti, la loro comunione anche qui origina da un unico titolo (e cioè l'acquisto di Tizio e Caio da Sempronio) (10);

c) se Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti; poi Tizio muore e lascia come eredi Mevio e Calpurnia; Mevio vende per intero la sua quota a Cesare e Gracco; Calpurnia vende parte della sua quota a Metello e Gaia; quando, infine, Caio, Cesare, Gracco, Calpurnia, Metello e Gaia dividono i due appartamenti, la loro comunione pur sempre origina da un unico titolo (e cioè l'acquisto di Tizio e Caio da Sempronio) e questa unicità del titolo originario non viene compromessa dal fatto che siano nel frattempo intervenute trasmissioni di quote di partecipazione alla comunione, in quanto si tratta di redistribuzioni all'interno di una massa originante comunque da un unico titolo (pure indifferente è che cessionari siano soggetti già titolari di quote della comunione originaria oppure soggetti che divengono comunisti proprio per effetto di queste cessioni) (11).

Divisione di beni comuni in quanto acquistati mediante diversi titoli di acquisto

Fin qui dunque non v'è alcun rilievo delle plurimasse, le quali, invece, vengono in considerazione quando si proceda alla divisione di beni che sono comuni in quanto acquistati mediante diversi "titoli di acquisto" (per "titolo"

intendendosi non l'atto o il fatto da cui deriva l'acquisto del diritto di ciascun partecipante alla comunione ma l'atto o il fatto da cui deriva l'originario stato di comunione, senza che abbiano rilievo i trasferimenti di quote che eventualmente intervengano dopo che tale stato di comunione si è originato) (12).

Si pensi al caso di Tizio e Caio che, in quote eguali, comprano da Sempronio due appartamenti (X e Y, ciascuno di valore 50) e poi comprano da Augusto altri due appartamenti (W e K, ciascuno di valore 50), quando Tizio e Caio procedono alla divisione dei quattro appartamenti (del complessivo valore di 200) assegnandosi due appartamenti per ciascuno, essi in effetti suddividono due distinte masse comuni, perché ognuna di esse origina in un diverso titolo acquisitivo.

Occorre però operare una distinzione a seconda delle assegnazioni che Tizio e Caio conven-gono. Perché:

a) se a Tizio vengono assegnati l'appartamento X e l'appartamento W (e a Caio, correlativamente, l'appartamento Y e l'appartamento K), ognuno dei dividendi "preleva" esattamente ciò che gli spetta su ogni massa cui egli partecipa, con la conseguenza che questa è una "normale" divisione (con l'unica particolarità che, nella fattispecie, anziché esserci un'unica divisione di un'unica massa, vi è una pluralità di divisioni, e cioè vi sono tante divisioni - tutte tassate con l'aliquota dell'1%, applicata al valore della massa caso per caso considerata, poiché con riguardo a ogni massa si realizza la coincidenza tra "quota di fatto" e "quota di diritto" - quante sono le masse oggetto di divisione) (13);

(10) Cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 20-bis/1989 del 17 febbraio 1990, *In tema di distinzione tra 'massa unica' e 'massa plurima'*.

(11) Come oltre si preciserà, le variazioni soggettive dei comunisti che avvengano a seguito di successione *mortis causa* o di atti tra vivi traslativi di quote non determinano la formazione di masse plurime.

(12) Cfr. in materia Amati, "Divisione dei beni provenienti da più comunioni. La complessa problematica dei conguagli e delle permutate", in *il fisco*, 1987, pag. 162; Follieri - Russo, "Masse plurime e cessione di quote della comunione", in *Imm. Propr.*, n. 11/2015, pag. 645; Pischetola, "La divisione delle masse plurime: problemi antichi e proiezioni recenti", in *il fisco*, n. 33/2013, pag. 5086.

(13) Cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Que-

sito tributario n. 132-2012/T, "Divisione di masse plurime ed art. 67, comma 1, lett. b), T.U.I.R.", in *CNN Notizie* del 18 aprile 2013, ove si legge che "Il legame tra la natura giuridica della divisione ed il titolo è tale da far ritenere che la causa della divisione non possa prescindere dal titolo da cui è scaturita la comunione che si intende sciogliere. Affermato il collegamento genetico e funzionale fra titolo costitutivo della comunione ed oggetto della medesima, ne consegue che se le quote di ciascuna massa corrispondono alle porzioni assegnate, si hanno distinte divisioni; diversamente si avrebbero negozi di altra natura, come la permuta". Nel medesimo senso cfr. anche Amati, "Divisione di beni provenienti da più comunioni. La complessa problematica dei conguagli e delle permutate", in *il fisco*, n. 2/1987, pag. 162; e Carusi, *Le divisioni*, Torino, 1978, pag. 77.

b) se, invece, a Tizio vengono assegnati gli appartamenti venduti da Sempronio (X e Y) e a Caio quelli venduti da Augusto (W e K), i condividenti, in effetti, suddividono due distinte masse comuni, ognuna delle quali origina in un diverso titolo (14).

Se, dunque, si prende in esame quest'ultima ipotesi (nella quale Tizio esce dalla comunione ricevendo l'assegnazione degli appartamenti X e Y e Caio esce dalla comunione ricevendo l'assegnazione degli appartamenti W e K), ognuno dei condividenti, rispetto alla sua "quota di diritto" su ciascuna massa, preleva tutto il suo assegno a valere su una sola massa, mentre non preleva nulla sull'altra massa, con l'effetto che, in questa fattispecie, non si può parlare solo di "divisione" (concetto che, in caso di pluralità di masse, presuppone l'assegnazione a ciascun condividente di parte dei beni già comuni e provenienti da ognuna delle masse sottoposte a divisione), ma si deve parlare, con riguardo a ciascun condividente:

- in parte di "divisione" (e ciò, con riferimento all'assegnazione a ciascun condividente dei beni di una data massa di valore corrispondente alla sua "quota di diritto" su tale massa); e:

- in parte di "permuta" (e ciò, con riferimento all'assegnazione dei beni di valore eccedente detta "quota di diritto") (15).

Quindi, proseguendo con l'esempio in esame, se, con la divisione Tizio (quota di diritto: 100) acquisisce (quota di fatto: 100) l'esclusiva proprietà degli appartamenti (X e Y) a suo tempo venduti da Sempronio (di complessivo valore 100) e Caio (quota di diritto: 100) acquisisce (quota di fatto: 100) l'esclusiva proprietà degli appartamenti (W e K) a suo tempo venduti da Augusto (di complessivo valore 100), se ne ha che:

a) Tizio consegue un'assegnazione di valore 50 (in ipotesi: l'appartamento X) come "quota di fatto" corrispondente alla sua "quota di diritto" nella prima massa, del pari valore di 50;

b) Caio consegue un'assegnazione di valore 50 (in ipotesi: l'appartamento W) come "quota di fatto" corrispondente alla sua "quota di diritto" nella seconda massa, del pari valore di 50;

c) Tizio ha già nel suo patrimonio (per averlo acquistato da Sempronio) il valore 25 sull'appartamento Y e, per averlo acquistato da Augusto, il valore 25 sull'appartamento K;

d) Caio ha già nel suo patrimonio (per averlo acquistato da Augusto) il valore 25 sull'appartamento K e, per averlo acquistato da Sempronio, il valore 25 sull'appartamento Y;

e) si ha dunque una situazione identica a quella che si avrebbe se Tizio cedesse in permuta a Caio il suo valore 25 sull'appartamento K; e come se, reciprocamente, Caio cedesse in permuta a Tizio il suo valore 25 sull'appartamento Y;

con il risultato, infine, che Tizio diviene esclusivo proprietario degli appartamenti X e Y e Caio diviene esclusivo proprietario degli appartamenti W e K; e che, sotto il profilo dell'imposta di registro si determina la seguente tassazione:

- per quanto concerne le operazioni a) e b), si applica l'aliquota dell'1% al valore 100 (e cioè, effettuando la tassazione tipica della "ordinaria" divisione);

- per quanto concerne l'operazione e), si applica l'aliquota del 9% al valore 25 (è cioè, effettuando la tassazione tipica della permuta) (16).

In altri termini:

- se si trattasse della divisione di un'unica massa si avrebbe una tassazione pari a:

$(200 \times 1\% =) 2;$

(14) Vi sarebbe peraltro la suddivisione di un'unica massa (e non di due masse) se a Tizio fosse assegnato l'appartamento X e a Caio fosse assegnato l'appartamento Y (e permanesse quindi tra di essi la comunione per gli appartamenti W e K); oppure se a Tizio fosse assegnato l'appartamento W e a Caio fosse assegnato l'appartamento K (e permanesse quindi tra di essi la comunione per gli appartamenti W e K); cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 6-bis del 17 febbraio 1990, "Tassazione di divisione".

(15) Cfr. Comm. trib. centr. 12 ottobre 1988, n. 6691, in *Boll. trib.*, 1989, pag. 1273, secondo cui "nel caso in cui ai condivi-

denti vengano simultaneamente assegnati beni tratti da diverse masse comuni derivanti da titoli differenziati, che non consistono in sole successioni per causa di morte, si è in presenza di divisioni di beni appartenenti a pluralità di comunione diversificate che implicano una permuta di diritti tra i condividenti medesimi".

(16) Di nuovo, ove ricorrano i presupposti per l'ottenimento dell'agevolazione per l'acquisto della "prima casa", occorre applicare le regole di tassazione disposte per le permutate cui sia appunto applicabile la disciplina della "prima casa".

Imposte indirette

- avendosi a che fare con una plurimassa, invece, la tassazione è pari a:
 $(100 \times 1\%) + (25 \times 9\%) = 1 + 2,25 = 3,25$.

Ancora, sempre nell'ipotesi in cui Tizio e Caio abbiano comprato in quote eguali da Sempronio due appartamenti (X e Y, ciascuno di valore 50) e da Augusto altri due appartamenti (W e K, ciascuno di valore 50), e poi procedano alla divisione assegnando a Tizio l'appartamento X (facente parte della prima massa) e a Caio l'appartamento W (facente parte della seconda massa), rimanendo essi in comunione al 50% per ciascuno sugli appartamenti Y e K, si ha in effetti:

a) una divisione di valore 50 (relativa al valore 25 assegnato a Tizio con il bene X e al valore 25 assegnato a Caio con il bene W), da tassare con l'aliquota dell'1% (con il seguente risultato = $50 \times 1\% = 0,5$);

b) una permuta del valore di 12,5 (la residua assegnazione del bene X a Tizio) contro il valore di 12,5 (la residua assegnazione del bene W a Caio), tassata con l'applicazione dell'aliquota del 9% (con il seguente risultato = $12,5 \times 9\% = 1,125$);

e, quindi, una tassazione complessiva di $0,5 + 1,125 = 1,625$ (se non vi fosse la duplicità di

SOLUZIONI OPERATIVE

Ultimo acquisto di quote

derivante da successione a causa di morte

L'art. 34, comma 4, T.U.R., dispone che 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"; in sostanza, ricorrendo a questa fattispecie, la **divisione è tassata** come se si trattasse della divisione di un'**unica massa, senza** quindi rendere **applicabile** a questa situazione la tassazione della divisione di una **pluralità di masse**. Per l'applicazione di questa norma occorre, dunque, il ricorrere dei seguenti presupposti:

- un ultimo acquisto mortis causa (con la conseguenza che un acquisto *inter vivos*, anche se per donazione, non è un valido presupposto ai fini dell'applicazione di questa norma);
- un ultimo acquisto mortis causa da parte di tutti coloro che già sono comproprietari prima di compiere detto ultimo acquisto mortis causa.

masse, la tassazione sarebbe invece di $100 \times 1\% = 1$).

Ultimo acquisto di quote derivante da successione a causa di morte

Occorre, infine, precisare che, evidentemente per mere finalità di semplificazione (anche considerando che gli atti i quali danno origine a comunioni *inter vivos* sono espressione dell'autonomia privata, mentre la comunione ereditaria prescinde dalla volontà dei partecipanti) (17), l'art. 34, comma 4, T.U.R., dispone che 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"; in sostanza, ricorrendo a questa fattispecie, la divisione è tassata come se si trattasse della divisione di un'unica massa, senza quindi rendere applicabile a questa situazione la tassazione della divisione di una pluralità di masse.

Per l'applicazione di questa norma occorre, dunque, il ricorrere dei seguenti presupposti (18):

- a) un ultimo acquisto *mortis causa* (con la conseguenza che un acquisto *inter vivos*, anche se per donazione, non è un valido presupposto ai fini dell'applicazione di questa norma);

(17) La ragione della norma risiede nella considerazione che non si corre, nell'acquisto *mortis causa*, il rischio dell'elusione della tassazione delle masse plurime mediante cessioni di quote per atto tra vivi artificialmente preordinate alla stipula di una successiva divisione: cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 89/2003/T del 30 gennaio 2004, "Divisione. Masse plurime", in *CNN Notizie* del 20 febbraio 2004.

Cfr. pure la C.M. n. 37/220391 del 10 giugno 1986, secondo cui "lo spirito della legge, quindi, tende a favorire la definitiva attribuzione di beni a soggetti, di regola legati fra loro da vincoli di parentela, che hanno proprietà comuni, seppure deri-

vanti da titoli diversi".

In giurisprudenza cfr. Cass. 13 aprile 2016, n. 7243, in *Notariato*, n. 3/2016, pag. 310, secondo cui "l'agevolazione prevista dal comma 4 dell'art. 34 del D.P.R. n. 131/1986 in virtù della quale si considera unica in caso di divisione la comunione formata da soggetti che hanno effettuato acquisiti sulla base di titoli diversi, si applica nel solo caso in cui l'ultimo acquisto effettuato da tutte le parti coinvolte sia a causa di morte".

(18) Cfr. in tal senso Direzione Regionale delle Marche dell'Agenzia delle entrate, circolare prot. n. 37527/FI - IU 2008/6 del 10 novembre 2008.

b) un ultimo acquisto *mortis causa* da parte di tutti coloro che già sono comproprietari prima di compiere detto ultimo acquisto *mortis causa*. Si vedano i seguenti due esempi (19), nei quali la successione *mortis causa* “gioca” un diverso ruolo sull’assetto delle plurimasse.

Il primo esempio è relativo a una successione *mortis causa* che, coinvolgendo tutti coloro che già sono comproprietari di più masse, ha l’effetto di “sciogliere”, in un’unica massa, le plurimasse formatesi in precedenza, senza aggiungere una nuova massa per effetto della successione *mortis causa*: Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti e poi comprano da Ottaviano altri due appartamenti; poi Tizio muore e lascia come eredi Mevio e Calpurnia; Mevio vende per intero la sua quota a Cesare e Gracco; e infine Gracco muore lasciando come eredi Caio, Calpurnia e Cesare (e cioè tutti i condividenti, vale a dire: Caio originario “autore” delle plurimasse, Calpurnia e Cesare aventi causa dall’altro “autore” delle plurimasse); ebbene, quando costoro dividono, la loro comunione si considera (fiscamente) come se fosse stata originata da un unico titolo, e ciò, appunto, in quanto, per i condividenti, si è verificato che “l’ultimo acquisto di quote deriva da successione a causa di morte”. Se non vi sia invece tale coincidenza soggettiva (tra i condividenti e gli acquirenti di quote per successione) ritorna applicabile la norma sulla tassazione delle plurimasse.

Il secondo esempio è relativo a una successione *mortis causa* che, coinvolgendo tutti coloro che già sono comproprietari di più masse, aggiunge una nuova massa alle plurimasse formatesi in

precedenza: se Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti e poi comprano da Ottaviano altri due appartamenti, ove essi dividano, si avrebbe l’applicazione della normativa circa la tassazione delle masse plurime; ma se poi Tizio e Caio ereditano da Mevio un altro appartamento e, quindi, procedano alla divisione tra loro dei cinque predetti appartamenti, essendo l’ultimo acquisto di tutti i condividenti avvenuto per successione *mortis causa*, si applica l’aliquota dell’1% al valore dell’intera massa e non vi è più il presupposto per l’attivazione della disciplina fiscale delle plurimasse.

Quest’ultimo caso è parificabile a quello in cui Tizio, che ha comprato l’appartamento A nel 1996, e Caio, che ha comprato l’appartamento B nel 1997 (a questo punto non ci sono ancora delle masse comuni, ma solo delle proprietà individuali), entrambi nominino eredi per testamento Sempronio e Mevio; costoro formano dunque in capo a sé una prima massa alla morte di Tizio nel 2006 e una seconda massa alla morte di Caio nel 2011; quest’ultima massa si forma pertanto in capo a soggetti già titolari di un’altra massa, con l’effetto che le due masse di riunificano in una sola massa a causa dell’ultimo acquisto per successione a causa di morte. Se quelli descritti sono i presupposti applicativi della norma di cui all’art. 34, comma 4, T.U.R., non pare che essa presupponga anche che tutti i condividenti (o i loro danti causa) debbano aver partecipato come parti acquirenti a tutti i titoli d’acquisto che hanno dato origine alle plurimasse poi fatte oggetto di divisione dopo l’ultimo acquisto per successione *mortis causa* (20). Invero, la norma in questione fa

(19) Cfr. sul punto anche Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito tributario n. 147-2015/T, “Masse plurime, quota in comunione legale con il coniuge e applicabilità dell’art. 34 ult. co. D.P.R. n. 131/1986”, in *CNN Notizie* del 5 luglio 2016.

(20) Questo presupposto è invece preteso da Direzione Regionale delle Marche dell’Agenzia delle entrate, circolare prot. n. 37527/FI - IU 2008/6 del 10 novembre 2008, ove, relativamente alla seguente fattispecie: “Tizio e Caio, fratelli, sono comproprietari di due immobili: il primo, pervenuto per un mezzo ciascuno con Decreto del Tribunale in data 1993, il secondo, per un mezzo, pervenuto solo a Tizio con rogito del 17 ottobre 1966; per il rimanente mezzo e per un quarto ciascuno è pervenuto ad entrambi, Tizio e Caio, per successione al padre, deceduto il 3 agosto 2005”, si afferma che “pur derivando l’ultimo acquisto di quote da una successione a favore di tutti i condividenti, non è applicabile l’art. 34, comma 4, del D.P.R.

131/86, in quanto i precedenti acquisti non sono riferiti a tutti i condividenti”.

Cfr. anche la C.M. n. 37 del 10 giugno 1986, secondo cui “tale disposizione, invero, risolve l’annosa questione della divisione delle comunioni che trovano origine in titoli diversi nel senso che esse sono considerate come una sola comunione se i comunisti sono gli stessi e se l’ultimo titolo di acquisto di quota derivi da successione a causa di morte. La norma merita una breve riflessione. Infatti, poiché la legge stabilisce che le comunioni tra i medesimi soggetti, che trovano origini in più titoli, sono considerate come una sola comunione se l’ultimo acquisto di quota deriva da successione a causa di morte, gli Uffici dovranno tenere presente che: a) la successione a causa di morte dalla quale deriva l’ultimo acquisto di quote deve riguardare tutti i condividenti e non soltanto alcuni di essi; b) gli acquisti precedenti derivanti sia da altre successioni, sia da

Imposte indirette

riferimento alle “comunioni tra i medesimi soggetti, che trovano origine in più titoli”, ma non dice anche che in tutti questi “titoli” debbano esser stati presenti tutti gli attuali condividenti (o i loro danti causa) (21). In altri termini, se Tizio e Caio comprano l'appartamento A nel 1996 e Tizio e Sempronio comprano l'appartamento B nel 1997, ove Sempronio lasci a sé eredi Tizio e Caio, questi ultimi legittimamente possono pretendere l'applicazione dell'art. 34, comma 4, T.U.R., alla divisione con la quale a Tizio sia assegnato l'appartamento A e a Caio sia assegnato l'appartamento B.

Invece, se Tizio sia proprietario dell'appartamento A per averlo ereditato da Sempronio e

poi Tizio e Caio divengano comproprietari dell'appartamento B per averlo ereditato da Mevio, non è una divisione, ma una permuta, il negozio con il quale Tizio e Caio convengano che Tizio divenga proprietario esclusivo dell'appartamento B (acquistando cioè la quota di Caio) e Caio divenga proprietario dell'appartamento A (acquistandolo cioè da Tizio) (22).

Occorre, inoltre, sottolineare che non si annulla la situazione di plurimassa (a meno che non ricorra la fattispecie di cui all'art. 34, comma 4, T.U.R.), né si origina una situazione di plurimassa, nel caso di variazioni soggettive all'interno di una già esistente comunione (23). Ad esempio:

compravendite, sia da donazioni, devono sempre riferirsi a tutti i condividenti”.

(21) Nel senso invece che si dovrebbe trattare di comunioni i cui partecipi dovrebbero aver preso parte a tutti i titoli di acquisto con i quali dette comunioni si sono originate (“è necessario che tale successione da cui deriva l'ultimo acquisto riguardi tutti i condividenti, così come tutti gli acquisti precedenti derivanti da successione o da altri titoli”) pare invece la circolare n. 37 del 10 giugno 1986.

(22) Probabilmente, è questa (altrimenti la sentenza è sbagliata) la fattispecie (non ben descritta nella sentenza) presa in considerazione da Cass. 6 dicembre 2016, n. 24941, secondo cui “la pluralità dei titoli di acquisto ingenera plurime comunioni, con la conseguenza che ciascun partecipante non vanta sulla totalità dei beni un diritto corrispondente alla somma delle singole frazioni che gli derivano da ciascun titolo, ma tanti diritti, ciascuno per la quota corrispondente ad ogni titolo e relativo ai beni con lo stesso acquistati; - attribuendo ad un condividente, su una sola massa, la somma delle quote vantate su masse diverse, gli si assegnano beni eccedenti la sua frazione di diritto su quella massa, escludendolo al contempo dalle altre (e reciprocamente si opera nei confronti degli altri condividenti); - in conseguenza di ciò, l'atto di divisione di più masse ha solo apparentemente natura di accertamento o dichiarativa, costituendo in realtà un negozio ad effetto traslativo che può essere qualificato in termini sia di permuta (in caso di assegnazione ad un condividente, su una sola massa, di beni di valore corrispondente alla somma dei diritti a lui pro quota spettanti su ciascuna delle altre masse), sia di compravendita (in caso di plusvalenza quantitativa, cioè di assegnazione ad un condividente di una quota di fatto eccedente quella di diritto); - in definitiva, nell'ipotesi di scioglimento di più comunioni ingenerate da più titoli, si realizza non già un atto meramente dichiarativo ad effetto retroattivo, bensì un negozio traslativo di diritti; e ciò anche nel caso in cui non si proceda a compensi o conguagli, per avere ciascun condividente ottenuto una quota di fatto esattamente pari alla quota di diritto spettantegli”.

(23) Cfr. in tal senso la circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 2.2.3, per la quale “non costituiscono autonomo titolo gli acquisti di quote ideali degli stessi beni della massa divisionale”. Anteriormente, nel medesimo senso, cfr. Direzione Regionale delle Marche dell'Agenzia delle entrate, circolare prot. n. 37527/FI - IU 2008/6 del 10 novembre 2008; e R.M. n. 310823 del 5 giugno 1990.

In giurisprudenza, cfr., in sede di legittimità, Comm. trib. centr. 6 ottobre 1952, n. 39314, in *Boll. trib.*, 1953, pag. 70, se-

condo cui “nel caso di comunione ereditaria, la successiva modificazione soggettiva della composizione ideale delle quote di partecipazione, a seguito della successione di un primo comunista e della cessione di quota di un secondo, lascia inalterata l'unicità della massa ereditaria e, pertanto, giustifica l'applicazione dell'imposta graduale [...] sulle successive assegnazioni di quote ai condividenti da un'unica massa”; Cass. 19 dicembre 2014, n. 27075, in *Ced. Cass.*, rv. 633731, secondo cui “ai fini della tassazione della divisione tra coeredi, la cessione della quota di un coerede agli altri non determina l'acquisizione di nuovi beni alla massa dividenda, ma una semplice variazione di tipo soggettivo, che non altera l'oggetto della comunione, sicché ai sensi dell'art. 34, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, la comunione dev'essere considerata come unica e di origine successoria”.

In sede di merito, cfr. Comm. trib. prov. di Pesaro 28 maggio 2008, n. 82, in *Notariato*, n. 3/2009, pag. 291, con nota di Mancinelli, “Cessione di quote ed inesistenza di masse plurime”, secondo la quale “ai sensi e per gli effetti dell'art. 34 comma 4 del D.P.R. n. 131 del 1986, per titolo deve intendersi esclusivamente qualsiasi atto o fatto costitutivo della contitolarità di situazioni giuridiche in cui la comunione si risolve: non potendo costituire titolo, e quindi consentire l'individuazione di una nuova e distinta massa, qualsiasi atto o fatto meramente traslativo che non determini una nuova situazione di contitolarità relativamente a beni e diritti in precedenza attribuiti in via esclusiva ad un unico soggetto, ma incida solo sulla misura e la titolarità delle quote di proprietà relative a preesistenti comunioni. Le variazioni soggettive dei comunisti (a seguito di successioni o di atti traslativi a titolo oneroso o gratuito portanti trasferimento di diritti di comproprietà) non incidono relativamente alla determinazione ed alla individuazione della massa divisionale, la quale è stabilita e regolamentata dal titolo o dall'evento che ha dato origine alla comunione. Pertanto, una volta riconosciuta la massa dei beni da dividere in base al titolo generativo della comunione, ogni evento modificativo della comproprietà dal punto di vista soggettivo rimane ininfluente ai fini della qualificazione dei beni stessi come comunione unitaria. In altri termini una massa originariamente unica non può dar vita a masse plurime per il fatto che ad un comunista se ne sia sostituito o aggiunto un altro per un qualunque atto o fatto giuridico che non attribuisca ai comunisti una nuova massa; i successori o cessionari delle varie quote subentrano nella posizione del dante causa, sostituendosi a lui nella titolarità dell'unico titolo di comunione ed in ragione della quota acquistata in quanto, a seguito di meri trasferimenti di quota,

- Tizio e Caio sono comproprietari per effetto di due titoli d'acquisto; Tizio cede la sua quota a Sempronio e Mevio; Caio muore e lascia erede Calpurnia; Sempronio, Mevio e Calpurnia infine dividono;

- Tizio e Caio sono comproprietari di un appartamento (con un unico titolo di acquisto); Caio muore e lascia erede Sempronio; Tizio e Sempronio infine dividono.

In entrambe le ipotesi si hanno, infatti, semplici variazioni soggettive dei comunisti, provocate o da atti *inter vivos* o da successioni *mortis causa*; con la conseguenza che chi subentra nell'altrui quota stipula la stessa divisione che avrebbe stipulato il suo dante causa, e così: nel primo caso Sempronio, Mevio e Calpurnia dividono una plurimassa mentre, nel secondo caso, Tizio e Sempronio dividono un'unica massa.

Divisione tra coniugi in regime di separazione dei beni

Un'altra ipotesi in cui parrebbe potersi escludere la ricorrenza di una fattispecie di plurimassa è quella della divisione tra i coniugi, che adottino il regime di separazione dei beni, avente ad oggetto il loro patrimonio già assoggettato al regime della comunione legale dei beni e frutto di una pluralità di acquisti, compiuti dai coniugi medesimi, insieme o separata-

si considera come se alla comunione partecipi l'originario comunista. Pertanto, ai fini della configurazione del fenomeno delle masse plurime, non si può prescindere dalla pluralità dei titoli di acquisto che le hanno generate, essendo, invece, totalmente ininfluyente la pluralità degli atti traslativi di quote di comunioni preesistenti, che rappresentano un '*minus*' rispetto al titolo generativo di comunione; un fenomeno, cioè, non costitutivo ma meramente interno".

Sul punto che le variazioni soggettive nell'unica massa non

SOLUZIONI OPERATIVE

Divisione tra coniugi

in regime di separazione dei beni

Una ipotesi in cui parrebbe potersi **escludere** la ricorrenza di una fattispecie di **plurimassa** è quella della divisione tra i coniugi, che adottino il regime di separazione dei beni, avente ad oggetto il loro patrimonio già assoggettato al regime della comunione legale dei beni e frutto di una pluralità di acquisti, compiuti dai coniugi medesimi, insieme o separatamente, durante la vigenza del regime di comunione legale. In quest'ultimo caso, da un lato, **non** vi sono quei **pericoli elusivi** che stanno alla base della disciplina fiscale in tema di tassazione della divisione delle masse plurime; d'altro lato, il legislatore, introducendo la comunione dei beni quale regime legale, ha inteso favorire la **partecipazione** di entrambi i **coniugi alle vicende economiche familiari** in posizione di **parità**, a prescindere dall'appartenenza delle risorse finanziarie impiegate per il pagamento del prezzo degli acquisti compiuti durante il matrimonio.

mente, durante la vigenza del regime di comunione legale.

Invero, in quest'ultimo caso, da un lato, non vi sono quei pericoli elusivi che stanno alla base della disciplina fiscale in tema di tassazione della divisione delle masse plurime; e, d'altro lato, vi è da considerare che il legislatore, introducendo la comunione dei beni quale regime legale, ha inteso favorire la partecipazione di entrambi i coniugi alle vicende economiche familiari in posizione di parità, a prescindere dall'appartenenza delle risorse finanziarie impiegate per il pagamento del prezzo degli acquisti compiuti durante il matrimonio. In particolare, occorre considera-

re (24) che "i coniugi non sono individualmente titolari di un diritto di quota, bensì solidalmente titolari, in quanto tali, di un diritto avente per oggetto i beni della comunione" con la conseguenza che la disciplina della comunione legale non è assimilabile alla comunione ordinaria, in quanto "questa è una comunione per quote; quella [la comunione legale, *N.d.A.*] è una comunione senza quote; nell'una le quote sono oggetto di un diritto individuale dei singoli partecipanti e delimitano il potere di disposizione di ciascuno sulla cosa comune (art. 1103 del Codice civile); nell'altra i coniugi non sono individualmente titolari di un diritto di quota, bensì solidalmente titolari

provocano la sua "evoluzione" in una plurimassa, cfr. anche Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 83-2009/T, "Masse plurime - avviso di liquidazione - successione '*mortis causa*' - successive variazioni delle quote ereditarie, in *CNN Notizie* del 16 luglio 2009; e pure Cardarelli, "Il trattamento tributario delle divisioni", in *Corr. Trib.*, 1986, pag. 224.

(24) Corte cost. 10-17 marzo 1988, n. 311, in *Giust. civ.*, 1988, I, pag. 1388.

Imposte indirette

di un diritto avente per oggetto i beni della comunione. Nella comunione legale la quota non è un elemento strutturale, ma ha soltanto la funzione di stabilire la misura entro cui i beni della comunione possono essere aggrediti dai creditori particolari (art. 189 del Codice civile), la misura della responsabilità sussidiaria di ciascuno dei coniugi con i propri beni personali verso i creditori della comunione (art. 190 del Codice civile) e, infine, la proporzione in cui, sciolta la comunione, l'attivo e il passivo saranno ripartiti tra i coniugi o i loro eredi (art. 194 del Codice civile)".

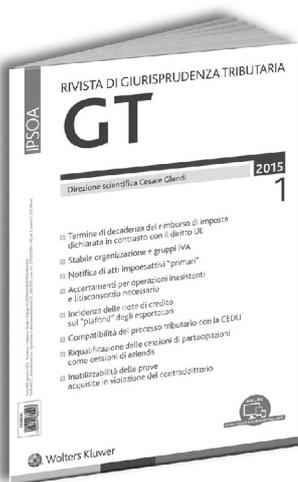
Pertanto, la divisione dei beni già soggetti al regime della comunione legale dovrebbe essere considerata quale divisione di un patrimonio unitario e, quindi, di un'unica "massa", costituente la riunificazione *ex lege* dei vari acquisti che i coniugi hanno compiuto durante la vigenza del regime di comunione legale. Dovrebbe, pertanto, conseguirne che questa divisione dovrebbe essere trattata come una divisione di un'unica massa e non come una divisione di una pluralità di masse (e cioè tanti quanti siano gli acquisti che i coniugi abbiano compiuto durante il regime di comunione legale).

RIVISTE

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria

Mensile di giurisprudenza tributaria

Direzione scientifica: Cesare Glendi



GT – Rivista di giurisprudenza tributaria offre con periodicità mensile:

GUIDA AL CONTENZIOSO, per affrontare le diverse fasi del processo tributario e **conoscere gli orientamenti dei giudici sulle questioni più rilevanti nella consulenza e nella pianificazione fiscale.**

DOCUMENTAZIONE COMMENTATA, con i testi delle sentenze più attuali della **Corte di giustizia UE, della Corte costituzionale, di legittimità e di merito in materia fiscale, tutte massimate e corredate da commenti e note d'Autore.**

ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA, sui temi di maggior rilevanza giuridica, grazie alla Rassegna delle Sezioni Unite e all'Osser-

vatorio trimestrale, consolidato anche on-line, curati dal prof. Cesare Glendi.

RIGORE SCIENTIFICO E OPERATIVITÀ, un autorevole supporto interpretativo ed una guida che accompagna il professionista nell'esercizio dell'attività contenziosa.

Supporto: carta, web, tablet

Per informazioni:

• **Servizio Informazioni Commerciali:**

Tel. 02.82476794

E-mail: info.commerciali@ipsoa.it

• **Agenzia Ipsoa di zona**

(www.ipsoa.it/agenzie)

• **www.edicolaprofessionale.com**