

L'acquisto ereditario evita la tassazione delle masse plurime in sede di divisione

di Angelo Busani

L'Agenzia delle entrate, fornendo, nella **circolare n. 18/E** del 2013, indicazioni in materia di tassazione degli atti notarili, e dopo avere fissato i parametri di determinazione del valore della massa comune, ha analizzato la tassazione prevista per le **divisioni**, esaminando anche il caso delle **masse plurime**, vale a dire un compendio la cui comunione si sia formata in forza di una pluralità di titoli di acquisto. Secondo l'Agenzia, si considera come **una sola comunione** quella bensì formata in base a «**titoli diversi**» se però l'**ultimo acquisto** è avvenuto per successione «**mortis causa**», come accade se più soggetti già proprietari di alcuni fabbricati in seguito a una pluralità di titoli formati «inter vivos» ereditano, in comunione «pro indiviso» e per quote uguali, l'ultimo fabbricato.

Quando la circolare dell'Agenzia delle entrate 29 maggio 2013, n. 18/E (1) (al par. 2.2.3) si occupa dell'applicazione dell'imposta di registro alla divisione delle «masse plurime», si coglie uno spunto di notevole interesse nel leggere la seguente espressione: «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 - *N.d.A.*), le comunioni tra i medesimi comproprietari, derivanti da titoli diversi, saranno considerate come una sola comunione». Per cogliere appieno questo spunto, è necessario compiere un passo all'indietro e ripercorrere, seppur per brevi cenni, la tassazione della divisione delle «plurimasse», vale a dire di un compendio la cui comunione si sia formata in forza di una pluralità di titoli di acquisto.

Tassazione della divisione formata da masse plurime

La materia (2) è disciplinata dall'art. 34, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (il Testo Unico dell'imposta di registro, d'ora innanzi, «T.U.R.»), per il quale «agli effetti del presente articolo le comunioni tra i medesimi soggetti, che trovano origine in più titoli, sono considera-

te come una sola comunione se l'ultimo acquisto di quote deriva da successione a causa di morte». La norma è di difficile lettura, poiché va osservata per quel che sancisce «in controluce», vale a dire che essa deve essere letta nel senso che, di regola (e cioè se non ricorre l'eccezione della comunione che trova titolo in una successione ereditaria), «le comunioni tra i medesimi soggetti, che trovano origine in più titoli, sono considerate come una sola comunione».

Questa norma rappresenta la trasposizione, in campo fiscale, della tesi civilistica (3) in base al-

Angelo Busani - Notaio in Milano

Note:

(1) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(2) Sulla quale cfr. Baralis e Podetti, «La nuova disciplina tributaria della divisione delle masse plurime nel testo unico dell'imposta di registro», in *Riv. not.*, 1988, pag. 603; e Cevaro, «Il nuovo trattamento tributario della "divisione" di masse plurime», *ivi*, 1986, pag. 1123; nonché, da ultimo, Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, pag. 836.

(3) Cfr. Cass., 30 agosto 1947, n. 1556, in *Giur. imp. dir.*, 1949, pag. 360; e Cass., SS.UU., 18 ottobre 1961, n. 2224, in *Foro it.*, 1962, I, c. 1549, secondo cui «l'acquisto di beni in comunione, attraverso titoli diversi, dà luogo alla "sommatoria" di tante comunioni, ciascuna regolata dal suo titolo [...]. Ciascun partecipante non vanta sulla totalità dei beni, che deriva dalla somma di tutti i beni (segue)

la 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 va considerata come una permuta e, come tale, deve essere assoggettata a tassazione.

Vediamo di spiegarci con qualche esempio, innanzitutto per capire quando si ha una comunione che trova «origine in più titoli» (4).

Se Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti e poi procedono alla divisione, assegnandosi un appartamento per ciascuno, si ha, evidentemente, una comunione che discende da un unico titolo.

La stessa situazione si ha se Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti e poi Tizio muore lasciando come suoi eredi Mevio e Calpurnia; quando Caio, Mevio e Calpurnia dividono i due appartamenti, la loro comunione anche qui ha origine da un unico titolo (e cioè l'acquisto di Tizio e Caio da Sempronio) (5).

Ancora: 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 (6) a Cesare e Gracco; Calpurnia vende parte della sua quota a Metello e Gaia; quando Caio, Cesare, Gracco, Calpurnia, Metello e Gaia dividono i due appartamenti, anche in questo caso la loro comunione origina da un unico titolo (e cioè l'acquisto di Tizio e Caio da Sempronio) e questa unicità del titolo originario non è compromessa dal fatto che siano nel frattempo intervenute cessioni delle quote di partecipazione alla comunione (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) (7).

SOLUZIONI OPERATIVE

Tassazione della divisione formata da masse plurime

L'art. 34 del T.U.R., secondo cui 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**, va letto nel senso che, di regola, le **comunioni** tra i medesimi soggetti, che trovano **origine in più titoli**, sono considerate come **una sola comunione**. Questa norma rappresenta la trasposizione, in campo fiscale, della tesi civilistica 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 va considerata come una permuta e, come tale, deve essere assoggettata a tassazione.

Note:

(segue nota 3)

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». Cfr. anche Busoni, «Il problema delle masse plurime», in *Nuova giur. civ.*, 2000, II, pag. 17; nonché, da ultimo, Cass., 6 febbraio 2009, n. 3029, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, in *Nuova giur. civ.*, 2009, pag. 843, con nota di Tessera, «Questioni in tema di divisione: il negozio preunificativo di masse plurime e l'aggiornamento della stima dei beni», in *Riv. not.*, 2010, pag. 113, con nota di Bertotto, «In tema di masse plurime», e in *Vita not.*, 2010, pag. 671, con nota di Timpano, «Il negozio di messa in comunione nello scioglimento delle masse plurime».

(4) Cfr., sul punto, la evidentemente non condivisibile (perché evidentemente frutto di una sorpassata concezione dei rapporti tra Fisco e contribuente) R.M. 14 gennaio 1979, n. 251399, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, 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».

(5) Cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Commissione Studi Tributarie, Studio 17 febbraio 1990, n. 20-bis/1989.

(6) 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: cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, risposta a quesito 31 gennaio 1989, n. 129. Cfr. anche Cardarelli, «Il trattamento tributario delle divisioni», in *Corr. Trib.* n. 4/1986, pag. 224; e R.M. 5 giugno 1990, n. 310823, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(7) Cfr. Comm. trib. prov. di Pesaro, 28 maggio 2008, n. 82, in *Notariato*, 2009, pag. 291, con nota di Mancinelli, «Cessione di quote ed inesistenza di masse plurime».

Una volta riconosciuta la massa dei beni da dividere in base al titolo generativo della comunione, ogni evento modificativo della proprietà dal punto di vista soggettivo rimane influente ai fini della qualificazione dei beni stessi come comunione unitaria; pertanto, ai fini della configurazione del fenomeno delle masse plurime, non si può prescindere dalla pluralità dei titoli d'acquisto che le hanno generate, essendo, invece, totalmente influente la pluralità degli atti traslativi di quote di comunione preesistenti, che rappresentano un *minus* rispetto al titolo generativo di comunione; un fenomeno, cioè, non costitutivo ma meramente interno.

SOLUZIONI OPERATIVE

Divisione dei beni soggetti

al regime di comunione legale

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 conseguire che questa divisione andrebbe trattata come una **divisione di un'unica massa** e non di una pluralità di masse, tante quante sono gli acquisti che i coniugi hanno compiuto.

Fin qui dunque non vi è alcun rilievo delle plurimasse. Se invece Tizio e Caio 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 di tutta questa massa (del complessivo valore di 200) assegnandosi due appartamenti per ciascuno (Tizio quelli venduti da Sempronio, di complessivo valore 100; Caio quelli venduti da Augusto, di complessivo valore

100), essi in effetti suddividono due distinte masse comuni, ognuna delle quali origina in un diverso titolo.

In altri termini, vi sarebbe suddivisione di un'unica massa 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) (8).

Ma se, invece, come detto, Tizio esce dalla comunione con l'assegnazione degli appartamenti X e Y e a Caio sono assegnati gli appartamenti W e K, a ciascun condividente è, in tal modo, attribuita per intero una delle masse comuni, con l'effetto che in questo caso non si può parlare solo di «divisione» (concetto che presuppone l'assegnazione a ciascun condividente di parte dei beni già comuni e provenienti dalla stessa «massa»), ma si deve parlare in parte di divisione (e ciò con riferimento all'assegnazione al condividente dei beni della massa che corrisponda alla sua «quota di diritto») e in parte di permuta (e ciò con riferimento all'assegnazione concernente beni appartenenti a una «massa» diversa da quella precedente) (9).

Quindi, proseguendo con il predetto esempio, 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 per divisione il valore 50 (in ipotesi: l'appartamento X) come «quota di fatto» rispetto alla prima massa di valore 100;

b) Caio consegue per divisione il valore 50 (in ipotesi: l'appartamento W) come «quota di fatto» rispetto alla seconda massa di valore 100;

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) Tizio cede in permuta a Caio il suo valore 25 sull'appartamento K; reciprocamente, Caio cede in permuta a Tizio il suo valore 25 sull'appartamento Y (10),

Note:

(8) Cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Commissione Studi Tributarie, Studio 17 febbraio 1990, n. 6-bis.

(9) Cfr. Comm. trib. centr., 12 ottobre 1988, n. 6691, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Boll. trib.*, 1989, pag. 1273, secondo cui «nel caso in cui ai condividenti 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».

(10) Cfr. Cass., 4 giugno 2007, n. 13009, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, e in *Rep. foro it.*, 2007, voce «Tributi locali» [6830], n. 187, secondo la quale è «qualificabile come permuta, l'atto con cui i comproprietari di più immobili, acquistati in virtù di titoli diversi, (segue)

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 tributario, si determina la seguente tassazione:

– per i «negozi» divisionali di cui sopra alle lett. a) e b), l'applicazione dell'aliquota dell'1% al valore 100;

– per il «negozio» di permuta di cui sopra alla lett. e), l'applicazione dell'aliquota del 7% al valore 50.

In altri termini: se si trattasse della divisione di un'unica massa si avrebbe una tassazione di

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

avendosi a che fare con una plurimassa, invece, la tassazione è di:

$$(100 \times 1\%) + (25 \times 7\%) (11) = 1 + 1,75 = 2,75.$$

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% ciascuno sugli appartamenti Y e K), si ha in effetti:

a) una divisione di valore 50 (i 25 assegnati a Tizio su X e i 25 assegnati a Caio su 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 di X a Tizio) contro il valore di 12,5 (la residua assegnazione di W a Caio), tassata con l'applicazione dell'aliquota del 7% (con il seguente risultato = $12,5 \times 7\% = 0,875$), e quindi una tassazione di $0,5 + 0,875 = 1,275$ (se non vi fosse la duplicità di masse, la tassazione sarebbe invece di $100 \times 1\% = 1$) (12).

Divisione dei beni soggetti al regime di comunione legale

Pare doversi escludere la ricorrenza di una fattispecie di plurimassa nel caso 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 sepa-

ratamente, durante la vigenza del regime di comunione legale (13).

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. In particolare, va considerato 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 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 c.c.); nell'altra i coniugi non sono individualmente titolari di un diritto di quota, bensì solidalmente titolari di un diritto avente per oggetto i beni della comunione. Nella comunione legale la quota non è un elemento struttu-

Note:

(segue nota 10)

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 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; ove pertanto, in sede di divisione, sia assegnata a ciascun partecipante, 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 di un negozio traslativo».

(11) Ovviamente, se ricorrono 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».

(12) Anche qui va ripetuto quanto riportato nella nota precedente, in caso di ricorrenza dei presupposti per l'applicazione della agevolazione per l'acquisto della «prima casa».

(13) Cfr. su questo tema Formica, «Divisione di beni coniugali e masse plurime», in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, pag. 451.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Acquisto ereditario

– Ci si chiede se si debba fare luogo alla tassazione di un'unica massa o alla tassazione della divisione di masse plurime nel caso in cui l'acquisto ereditario **non** riguardi una **quota di tutte le plurimasse**, ma riguardi, ad esempio, **una quota di una sola delle varie masse** poi fatte **oggetto di divisione**.

– Dalla lettura dell'art. 34 del T.U.R. non traspare di dover distinguere la situazione che consegue a una successione ereditaria che comprende le quote di tutte le masse rispetto a quella che consegue a una successione ereditaria che comprenda le quote solo di una massa. Cosicché, in entrambi i casi, la **divisione** di queste masse si dovrebbe praticare applicando l'**aliquota dell'1%** al valore dell'**intera massa** oggetto di divisione.

rale, ma ha soltanto la funzione di stabilire la misura entro cui i beni della comunione possono essere aggregati dai creditori particolari (art. 189 c.c.), la misura della responsabilità sussidiaria di ciascuno dei coniugi con i propri beni personali verso i creditori della comunione (art. 190 c.c.) 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 c.c.)» (14).

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 andrebbe trattata come una divisione di un'unica massa e non di una pluralità di masse, tante quante sono gli acquisti che i coniugi hanno compiuto.

Plurimasse e titolo di acquisto ereditario

A questo punto si può dunque prendere in considerazione la parte dell'art. 34, comma 4, del T.U.R., per la quale le plurimasse vanno considerate come «una sola comunione se l'ultimo acquisto di quote deriva da successione (15) a causa di morte» (16).

Ad esempio: Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti e poi comprano da Ottaviano altri due appartamenti; poi Tizio muore e lascia come eredi (nelle sue quote di proprietà) Mevio e Calpurnia; Mevio vende per intero le sue quote di proprietà a Cesare e Gracco; e infine Gracco muore lasciando come eredi (nelle sue quote di proprietà) Caio, Calpurnia e Cesare (e cioè tutti i condividenti); ebbene, quando costoro dividono, la loro comu-

nione si considera (fiscalmente) come se fosse stata originata da un unico titolo. 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.

Non si rientra in quest'ultimo ambito (e cioè non si annulla l'eventuale situazione di plurimassa) invece nei seguenti casi:

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

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

In entrambi i casi abbiamo 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

Note:

(14) Corte cost., 17 marzo 1988, n. 311, in *Foro it.*, 1990, I, pag. 2146.

(15) La norma parla di «successione a causa di morte»: quindi non si applica nel caso di comunione derivante da qualsiasi titolo formatosi *inter vivos* e pertanto neppure nel caso di una comunione che trova origine in una donazione.

(16) 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, Commissione Studi Tributarî, Studio 30 gennaio 2004, n. 89/2003/T. Cfr. pure C.M. 10 giugno 1986, n. 37/220391, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, 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 derivanti da titoli diversi».

plurimassa mentre, nel secondo caso, Tizio e Sempronio dividono un'unica massa.

Tornando ora al caso in cui l'acquisto per successione ereditaria permette di considerare la comunione come formata da un'unica massa, nell'esempio che si è sopra proposto si è fatto riferimento a successioni ereditarie (prima quella di Tizio e poi quella di Gracco) nelle quali erano coinvolte tutte le quote di comproprietà (quelle che Tizio aveva acquistato da Sempronio e da Ottaviano; e quelle che Gracco aveva acquistato da Mevio, il quale le aveva a sua volta ereditate da Tizio) fatte poi oggetto di divisione. In questo caso è indubbio che, per effetto dell'ultima parte dell'art. 34, comma 4, del T.U.R., l'intero valore imponibile dell'intera massa comune oggetto di divisione debba essere assoggettato all'aliquota dell'1%.

Qualche dubbio invece potrebbe sorgere (nel senso che si debba fare luogo alla tassazione non di un'unica massa ma alla tassazione della divisione di masse plurime) nel caso in cui l'acquisto ereditario non riguardi una quota di tutte le plurimasse, ma riguardi, ad esempio, una quota di una sola delle varie masse poi fatte oggetto di divisione.

Il caso è, ad esempio, quello di Tizio e Caio che comprano da Sempronio due appartamenti e poi comprano da Ottaviano altri due appartamenti: ove essi dividano l'intera loro comproprietà, si avrebbe indubbiamente l'applicazione della normativa delle masse plurime. Ma, se Tizio e Caio ereditano da Mevio un altro appartamento e poi procedano alla divisione tra loro dei cinque predetti appartamenti, si potrebbe dubitare che quest'ultimo acquisto successorio (di quote di una sola massa, vale a dire delle quote di comproprietà del quinto appartamento) abbia la rilevanza di essere reputabile quale «ultimo acquisto di quote» che «deriva da successione a causa di morte» al fine di rendere la divisione (che comprenda anche queste quote pervenute per successione) come divisione di «una sola comunione». Ebbene, dalla lettura della norma («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») non traspare di dover distinguere la situazione che consegue a

una successione ereditaria che comprende le quote di tutte le masse rispetto a quella che consegue a una successione ereditaria che comprenda le quote solo di una massa. Cosicché, in entrambi i casi, la divisione di queste masse si dovrebbe praticare applicando l'aliquota dell'1% al valore dell'intera massa oggetto di divisione. In quest'ultimo senso depone dunque la circolare in commento perché indica di considerare «come una sola comunione» quella bensì formata in base a «titoli diversi» se però «l'ultimo acquisto è avvenuto per successione *mortis causa*» come accade se «Tizio, Caio e Sempronio», già proprietari di alcuni fabbricati in seguito a una pluralità di titoli formati *inter vivos*, «ereditano, in comunione *pro indiviso* e per quote uguali, l'ultimo fabbricato».