

DIVISIONE DI BENI DI PROVENIENZA EREDITARIA, ACQUISTO DI QUOTE IDEALI DEGLI STESSI BENI DELLA MASSA DIVISIONALE, MASSE PLURIME - ESCLUSIONE

Risposta del 27 gennaio 2016

La fattispecie:

I beni oggetto di una stipulanda divisione sono costituiti da un piccolo quartierino immobiliare composto da diverse porzioni tutte contigue tra loro.

Detti beni risultavano appartenere a due soggetti (ora entrambi defunti) in quote differenziate.

Chiamati i soggetti originari Tizione e Tizona, ed i beni, che pur compongono un complesso unitario, A, B, C, e D, le intestazioni attuali sono le seguenti:

bene A: Tizione proprietario per l'intero;

bene B: Tizione proprietario per 103/114 e Tizona proprietaria per 11/114

bene C: Tizione proprietario per 13/14 e Tizona proprietaria per 1/14

bene D: Tizona proprietaria per l'intero;

* muore Tizione senza testamento: i diritti dello stesso si devolvono per un terzo a Tizona e per un terzo ciascuno al figlio Tizietto e alla figlia Tizietta;

* muore Tizietto senza testamento: i diritti ereditati da Tizione si trasmettono al coniuge Caia ed alle figlie CaiettaX e CaiettaY;

* muore Tizona senza testamento: i diritti della stessa si trasmettono alla figlia Tizietta e, per rappresentazione, alle discendenti di Tizietto: CaiettaX e CaiettaY.

Per effetto delle successioni di cui sopra si instaura un regime di comunione differenziato su ciascun singolo bene, e precisamente:

sul bene A Tizietta proprietaria per 18/36; Caia proprietaria per 4/36; CaiettaX proprietaria per 7/36; CaiettaY proprietaria per 7/36;

sul bene B Tizietta proprietaria per 513/1026; Caia proprietaria per 113/1026; CaiettaX proprietaria per 200/1026 e CaiettaY proprietaria per 200/1026;

sul bene C Tizietta proprietaria per 63/126; Caia proprietaria per 13/126; CaiettaX proprietaria per 25/126 e CaiettaY proprietaria per 25/126;

infine sul bene D Tizietta proprietaria per 1/2, Caia nulla, CaiettaX proprietaria per ¼, CaiettaY proprietaria per 1/4.

Si nota, in particolare, che con riguardo al bene D Caia non risulta essere titolare di alcuna quota in quanto non ha beneficiato in nulla dalla successione di Tizona, la quale possedeva il bene D in proprietà esclusiva.

Le parti vogliono ora addivenire ad una divisione dell'intero quartierino senza conguagli, assegnando alcuni beni a Tizietta ed altri alla famiglia del defunto Tizietto (Caia, CaiettaX e CaiettaY).

Mentre civilisticamente nulla impedisce di considerare l'apporzionamento desiderato come una divisione, dal punto di vista fiscale la norma di riferimento è l'ultimo comma dell'art. 34 T.U. Registro, il quale recita: "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".

Ora:

nonostante l'ultimo acquisto derivi da successione a causa di morte, sembra mancare il requisito della identità dei soggetti: infatti Caia non partecipa in alcuna quota alla comunione di D.

Quindi, non è possibile procedere alla divisione dell'intero quartierino con la aliquota dell'1%.

Inoltre, siccome nel progetto divisionale il bene D va assegnato interamente a Tizietta, non è neanche possibile procedere a due distinte divisioni.

Quesiti:

1) poiché "non costituiscono autonomo titolo gli acquisti di quote ideali degli stessi beni della massa divisionale" (Circ. 18/E del 29 maggio 2013), si domanda se si possano preconstituire i presupposti per una divisione anche fiscalmente considerata tale, mediante la donazione da parte di Caia alle figlie CaiettaX e CaiettaY delle quote dei beni A, B, e C: con tale atto diventerebbero omogenee anche le partecipazioni a tutti i beni (Tizietta proprietaria per 1/2, CaiettaX proprietaria per 1/4 e CaiettaY proprietaria per 1/4);

2) se la risposta al quesito precedente dovesse ritenersi negativa, in quanto la donazione di quote non riguarderebbe tutti i beni della massa divisionale, si chiede se la risposta potrebbe variare qualora la quota dei beni A, B, e C si devolvesse in futuro a CaiettaX e CaiettaY in forza della successione di Caia;

3) qualora ci si determini a dividere solo i cespiti A, B e C come si fa a determinare la quota di diritto di Caia, CaiettaX e CaiettaY, posto che le loro partecipazioni sui singoli beni sono differenziate in ragione dei titoli di acquisto dei danti causa?

Altro esempio: se FilanoX e FilanoY sono comproprietari in parti uguali del fondo Tuscolano per successione mortis causa da Sempronio, e del fondo Semproniano per successione mortis causa da Sempronia, possono procedere alla divisione fiscale assegnando in proprietà esclusiva all'uno il fondo Semproniano e all'altro quello Tuscolano, contando sul fatto che l'ultimo titolo di acquisto deriva da successione? E se il primo acquisto derivasse da una donazione da parte di Sempronio? E se il primo acquisto derivasse da una compravendita a far causa da terzi?

Al primo dei tre quesiti la risposta è senz'altro positiva.

La donazione che Caia potrebbe porre in essere a favore delle figlie CaiettaX e CaiettaY – idonea a far acquisire alle medesime una quota di diritto complessivamente pari a quella spettante

a Tizietta sui beni A, B, e C - non costituisce un titolo 'autonomo' rispetto a quelli originari costitutivi della comunione (rappresentati nella fattispecie, per quanto concerne CaiettaX e CaiettaY, dalle successioni di Tizietto – genitore – e di Tizona – ava paterna e alla cui successione esse sono addivenute per diritto di rappresentazione stante la premorienza del genitore Tizietto) né costituisce una 'ulteriore' massa divisionale oltre quella oggetto della prospettata divisione.

Il semplice subentro nella titolarità delle quote già di spettanza di Caia (donante), comportando solo una diversificazione soggettiva nella 'linea proprietaria,' non genera alcuna massa plurima rispetto a quella già esistente e precedente alla modifica. L'affermazione costituisce principio ormai acquisito dalla dottrina ⁽¹⁾ e dalla giurisprudenza tributaria ⁽²⁾. Nella sentenza resa dalla I° sezione della CTP di Pesaro del 28 maggio 2008 n.82 ⁽³⁾ si legge nitidamente appunto che *"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, si considera come se alla comunione partecipi l'originario comunista"*. E per tal via pure riprende pieno spessore e significato giuridico quanto la Direzione Regionale delle Marche (in un documento del 10 novembre 2008 Prot. 37527/FI - IU 2008/6 inviato agli Uffici Locali ed avente ad oggetto la problematica al vaglio) aveva già lucidamente intuito, anche sulla scorta delle riflessioni svolte dalla dottrina, precisando che la pluralità delle masse deve attenere al **rapporto funzionale tra titolo e massa e non tra titolo e soggetto**.

L'Amministrazione Finanziaria sul punto specifico, nella circolare n.18 del 29 maggio 2013 ⁽⁴⁾, ha recepito i concetti espressi: si legge nel § 2.2.3 della Parte II (pag. 45) l'affermazione **“Non costituiscono autonomo titolo gli acquisti di quote ideali degli stessi beni della massa divisionale”**.

È da notare che tale affermazione - in senso evolutivo rispetto al pregresso orientamento restrittivo di cui alla risoluzione Dir. TT. AA. n. 310823 del 5 giugno 1990 - è inserita in un periodo a sè, diverso e distinto rispetto a quello, successivo, che definisce le regole (e la possibilità) di considerare come massa 'unica' - per una sorta di *fictio iuris* - quella afferente a comunioni nascenti da più titoli tra i medesimi soggetti, laddove l'ultimo acquisto di quote derivi da successione a causa di morte (come stabilito dal quarto ed ultimo comma dell'art. 34 del TUR).

E trattasi di affermazione finalizzata a mettere in chiaro ed in evidenza che appunto gli acquisti di quote ideali degli stessi beni della massa divisionale - non costituendo 'autonomo titolo' - non determinano un fatto generativo di 'altra' o 'altre' masse ulteriori rispetto a quella originariamente dividenda. Del resto - e correttamente - l'A.F. utilizza l'espressione di 'massa' divisionale, al singolare, quindi l'unica massa in relazione alla quale si verifica un (ulteriore) acquisto di quote ideali dei beni che concorrono a formarla, senza cioè alterarne l'identità o farne lievitare il numero (da 'massa' in 'masse' o, se si vuole, da una - sola - comunione in più comunioni, perché originate da più titoli) .

Anche la Suprema Corte di Cassazione sul punto con una recente sentenza risulta allineata conformemente, ritenendo che una cessione di quota di beni di provenienza ereditaria da un

coerede ad un altro costituisce una mera modifica soggettiva, come tale insuscettibile di interrompere il vincolo di continuità tra l'originario titolo successorio e l'unica massa divisionale composta dai beni di titolarità giuridica degli attuali comunisti (alcuni dei quali subentrati nella quota già di titolarità di pregressi titolari).⁽⁵⁾

Ciò indirettamente esprime proprio il concetto di irrilevanza delle mere modifiche soggettive, che, sviluppando il ragionamento, prescinde (e deve prescindere) anche dal momento - in ogni caso anteriore alla divisione - in cui l'evento del subingresso si verifica.

Di guisa che non c'è ragione di dubitare, ad esempio, che il principio resti valido pur dopo la eventuale 'riunificazione' fittizia operata *ex lege* in presenza di un (ultimo) acquisto successorio, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 34 TUR. Sicché la donazione posta eventualmente in essere da Caia a favore delle figlie CaiettaX e CaiettaY non impedirebbe l'operatività del meccanismo con funzione riunificativa ivi disciplinato⁽⁶⁾. Vieppiù, nel caso di specie, tale donazione riguarderebbe la quota di spettanza della donante su tutti i beni costitutivi della massa divisionale (intendendosi per tale quella formata dai beni A, B e C) e non verrebbe ad alterare nemmeno l'identità dei comunisti che risultano essere 'i medesimi soggetti' contraenti del negozio divisorio - come richiede la norma citata -.

Al secondo dei due quesiti posti - per quanto innanzi precisato - non pare più necessario fornire risposta, pur rilevandosi che, laddove non si intendesse stipulare la donazione da parte di Caia nei termini sopra precisati e i beni A, B e C, dovessero cadere nella sua futura successione, si verificherebbe un fatto ulteriore che rende a maggior ragione possibile la 'fictio iuris' con funzione riunificativa di cui all'ultimo comma dell'art. 34 citato.

Per quanto ancora concerne il terzo quesito afferente alle quote di diritto spettanti a Caia, CaiettaX e a CaiettaY sui beni A, B e C, non pare che esse siano di disagiata determinazione (se non verificando gradualmente in base ai progressivi transiti successivi la quota di spettanza di ciascuno dei dividendi sui diversi beni della massa dividenda). A nulla rileva peraltro che gli originari danti causa titolari dei beni (Tizione e Tizona) fossero titolari per quote diverse di diversi beni (tra i quali anche il bene D, che poi non verrà ricompreso nella stipulanda divisione). Ed infatti Caia, CaiettaX e CaiettaY addiverranno (in concorso con la dividenda Tizietta) alla stipula del negozio divisorio (anche solo oggettivamente parziale, per taluni dei beni comuni, e segnatamente A, B e C) potendo vantare le rispettive quote di diritto sui cespiti stessi come alle medesime dividendi pervenute per effetto delle successioni dei propri immediati e rispettivi danti causa (Tizona e Tizietto), senza che abbia alcun peso specifico la diversità delle quote spettanti agli originari proprietari dei beni poi confluiti nell'unica massa divisionale.

Quanto infine al quesito finale (circa la supposta divisione di beni pervenuti a FilanoX e FilanoY) non si rinvergono ostacoli concettuali di sorta a concepire il negozio divisorio assistito dal particolare meccanismo di attenuazione fiscale di cui al più volte cit. 4° comma art. 34 TUR, proprio in quanto - riportandosi all'esempio proposto - 'l'ultimo acquisto di quote' deriva da una successione a causa di morte (di Sempronia). A nulla rileva in senso contrario che la diversa comunione originata da altro titolo precedente e riguardante altri cespiti rispetto a quelli che

fanno parte della comunione di provenienza ereditaria (per ultima formatasi nel tempo tra i medesimi soggetti) sia ascrivibile ad altro fenomeno successorio o ad un atto inter vivos (a titolo oneroso o gratuito).

Adriano Pischetola

- 1) AVERSANO, *La costituzione contrattuale della comunione. Lo scopo di godimento e le masse plurime*. Napoli, 2005, 143; BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 836 ss.; BUSONI, *Il problema delle masse plurime*, in *Nuova Giurisprudenza Civile Commentata*, II, 2000op. cit., 27; CEVARO, *Il nuovo trattamento tributario della "divisione" di masse plurime*, in *Riv.Not.*, 1986,, 1126 e ss.; FORMICA, *Applicabilita' del principio delle masse plurime* (5.7.2002), Studio CNN n.45/2002/T, in *Studi e materiali*, n.1/2003 nonché del medesimo A. RQ n. 83-2009/T, *Masse plurime - avviso di liquidazione - successione "mortis causa" - successive variazioni delle quote ereditari in Studi e Materiali*, n.3/2009,1321 ss.; SERENELLINI, *Le divisioni nel Testo Unico dell'imposta di registro*, in *Notaro*, 1986, 69; CARDARELLI, *Il trattamento tributario delle divisioni*, in *Corr.trib.*, 1986, 224; CINQUEPALMI-MANCINELLI, *La divisione immobiliare di masse plurime*, Santarcangelo di Romagna, 2012 ; PISCHETOLA, *La divisione contrattuale. Profili civilistici e fiscali*, Roma, 2015.
- 2) Comm.Trib.Prov. di Pesaro sez. I del 28 maggio 2008 n.82 (annotata con esauriente e articolato commento da MANCINELLI, *Cessione di quote ed inesistenza di masse plurime*, in *Notariato* 2009, 3, 291 ss.) che si pone sulla scia dell'indirizzo giurisprudenziale della CTP di Pesaro sez. I sent. nn.ri 95 e 96 del 15 maggio 2007; cfr. anche Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, Sezione 12, sentenza n. 60/12/2008, pronunciata il 13 ottobre 2008, depositata in segreteria l'11 novembre 2008, che conferma questo indirizzo interpretativo (riportata da FORMICA, in RQ n. 83-2009/T cit.)
- 3) V. la nota precedente
- 4) E sulla scorta di quanto già si leggeva nella Guida Operativa della D.R. dell'Agenzia delle Entrate del Lazio del 22 giugno 2011 reperibile sul web
- 5) Cass. Sez. V, Sent., 19-12-2014, n. 27075 "la cessione di quota da un coerede agli altri non avendo determinato in sè alcuna alterazione dell'oggetto della comunione, aveva rappresentato una variazione di tipo meramente soggettivo. Può essere pertanto fissato il seguente principio di diritto: "in tema di imposta di registro (nonchè di imposte ipotecaria e catastale), il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, suppone doversi tener conto, ai fini della tassazione della divisione tra coeredi, del rapporto genetico tra il titolo e la massa dividenda. Ne consegue che la cessione di una quota da un coerede a un altro, non determinando acquisizione di nuovi beni alla massa dividenda, va intesa come semplice variazione di tipo soggettivo, e questo, inalterato l'oggetto della comunione, postula che, fiscalmente, la comunione sia infine considerata pur sempre unica e di origine successoria".
- 6) Sul punto è comunque da tener presente la riflessione di attenta dottrina (FORMICA, (Voce) *Divisione nel diritto tributario*, op. cit., 100) per cui l'ulteriore trasferimento di quote ideali, dopo la 'riunificazione' per effetto dell'acquisto successorio, debba riguardare la titolarità di tutti i beni costituenti le masse riunificate, in quanto variazioni soggettive afferenti solo uno o parte dei beni in comune "impedirebbero la unificazione del patrimonio e farebbero scattare l'applicabilità anche fiscale delle masse plurime", per l'inesistenza della condizione di tutte le comunioni '*tra i medesimi soggetti*', ed annullando così gli effetti della già avvenuta riunificazione.