

APPLICABILITÀ DELL'ART. 34 ULT. CO. D.P.R. N. 131/1986 IN CASO DI ACQUISTO DI QUOTE PER SUCCESSIONE MORTIS CAUSA

Si chiede se, nell'ipotesi in cui a seguito del decesso di Tizio, comproprietario con il coniuge in regime di comunione legale di un compendio immobiliare e titolare esclusivo di un altro immobile, allo stesso succedano la moglie ed i due figli, che intendono procedere alla divisione dei beni, la massa divisionale possa considerarsi unica ai sensi dell'art. 34 comma 4 D.P.R. n. 131/1986 e se, in caso affermativo, la quota di fatto attribuita a ciascuno condividente debba corrispondere nel valore alla somma dei valori a ciascuno spettante sugli immobili da dividere calcolato in funzione delle diverse quote.

Preliminarmente va ricordato che in presenza delle cd. masse plurime, le quali ricorrono quando più soggetti risultano comproprietari di più beni per acquisti derivanti da titoli originari diversi, esistono distinte comunioni da dividere con la conseguenza che è nell'ambito di ciascuna divisione che deve trovare soluzione la questione della corrispondenza tra quota di fatto e quota di diritto (cfr., per tutti, Formica, *La divisione nel diritto tributario*, in Trattato breve delle successioni e donazioni, Vol. II, diretto da P. Rescigno, coordinato da M. Ieva, <http://10.3.24.12/Record.htm?Record=19181078280919092500&idlist=17> Padova, 2010, 688 ss.). Sul punto l'Agenzia delle entrate precisa nella Guida operativa (circ. 18/E del 29 maggio 2013) che «nella divisione simultanea della comunione plurima, le assegnazioni ai condividenti non possono essere considerate dichiarative qualora non corrispondano esattamente alle quote spettanti a ciascun condividente sulla singola massa comune».

Ai sensi dell'art. 34 ultimo comma cit., tuttavia, le comunioni tra i medesimi soggetti, che trovano origine in più titoli, si considerano come una sola comunione se l'ultimo acquisto di quote deriva da successione *mortis causa*.

Ne deriva che in sede di divisione «qualora globalmente siano rispettate le quote di diritto, non si configura alcun conguaglio» (Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 178).

Si tratta di una norma di favore volta, quindi, ad attenuare, a determinate condizioni, le conseguenze nel caso di tassazione della divisione di masse plurime.

Al riguardo l'Amministrazione finanziaria, nella circ. n. 37 del 10 giugno 1986, ha rilevato come «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 compravendite, sia da donazioni, devono sempre riferirsi a tutti i condividenti.

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.»

In dottrina si sottolinea come il riferimento alle comunioni costituite tra i medesimi soggetti debba intendersi nel senso che questi ultimi devono essere tali al momento della divisione, perché si ritiene che non determinino masse plurime le mere variazioni soggettive dei comunisti (Formica, *Divisione – masse plurime*, studio n. 89-2003/T; Id., *La divisione nel diritto tributario*, cit., 689; Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 837 ss., ove si evidenzia come in conseguenza delle variazioni soggettive dei comunisti chi subentra nell'altrui quota stipula la stessa divisione che avrebbe stipulato il suo dante causa. In tal senso anche Comm. Trib. Prov. Pesaro n. 80/1/08 del 24 aprile 2008).

Altra questione riguarda il significato da attribuire all'espressione "ultimo acquisto di quote", la quale, ritenute irrilevanti le variazioni soggettive, deve considerarsi riferita al titolo costitutivo di una nuova massa comune a favore di tutti gli attuali comunisti, nel senso cioè che se l'ultimo titolo è *mortis causa* esso ha effetto unificante (Formica, studio n. 89-2003/T cit.; Id., *La divisione nel diritto tributario*, cit., 691).

E in questo senso sembra deporre l'esempio contenuto nella Guida operativa ove si fa riferimento a "Tizio, Caio e Sempronio, comproprietari di alcuni beni, i quali ereditano, in comunione *pro indiviso* e per quote uguali, ***l'ultimo fabbricato***", per cui, quindi, la successione aggiunge una nuova massa acquistata in comune da tutti gli attuali comunisti (v. anche Busani, *L'acquisto ereditario evita la tassazione delle masse plurime in sede di divisione*, in *Corr. trib.*, 2013, 2087 s.).

Tuttavia, da un'analisi della casistica esaminata dalla dottrina con riguardo all'ambito applicativo dell'art. 34 ult. co. cit., sembra emergere una tendenza a riconoscere l'effetto unificante anche qualora la successione *mortis causa* non aggiunga una nuova massa ma determini solo un trasferimento di quote.

In particolare, secondo alcuni autori, l'acquisto di quote dovrebbe riguardare tutti i condividenti, cioè per effetto della successione ad uno dei condividenti dovrebbero succedere tutti gli altri. Ad esempio, se Tizio e Caia sono comproprietari di tre immobili in base a titoli diversi, Tizio muore e lascia come eredi Caia e tre figli, la morte di Tizio produce la riunificazione in un'unica massa da dividere tra Caia ed i tre figli, tutti i comproprietari attuali (Formica, *La divisione nel diritto tributario*, cit., 691 s. e nt. 89. In senso analogo sembra esprimersi anche Busani, *L'imposta di registro*, cit., 839 s.).

In altri termini, seguendo questo orientamento dottrinale – che appare in linea con quanto affermato dall'amministrazione finanziaria nella circ. 37 cit., pur non trovando un esplicito riscontro in precedenti giurisprudenziali o di prassi - andrebbe riconosciuto l'effetto unificante non solo quando per effetto della successione *mortis causa* si aggiunga un'ultima massa, ma anche quando per effetto della successione *mortis causa* ad uno dei comproprietari succedano tutti i condividenti.

Aderendo a tale impostazione ne deriverebbe, nella fattispecie oggetto del quesito, che - poiché gli immobili oggetto della divisione sono stati acquistati in base a diversi titoli, ma l'ultimo acquisto è un acquisto di quote per successione *mortis causa* a favore di tutti gli attuali comunisti - si dovrebbe ritenere applicabile l'art. 34 ultimo comma cit., con la conseguenza di considerare fiscalmente unica la divisione simultanea dei beni comuni e di rapportare il valore della quota di fatto assegnata a ciascun convivente alla somma dei valori delle quote ideali spettanti sui beni.

Annarita Lomonaco