

MASSE PLURIME, QUOTA IN COMUNIONE LEGALE CON IL CONIUGE E APPLICABILITÀ DELL'ART. 34 ULT. CO. D.P.R. N. 131/1986

Si prospetta la seguente cronologia di eventi:

- successione per decesso del padre con devoluzione dei beni al coniuge e ai tre figli;
- fallimento di uno dei figli ed aggiudicazione all'asta della quota del coerede fallito a soli due eredi di cui uno in regime di comunione legale;
- successione della madre avente ad oggetto la sua quota di spettanza sulla massa ereditaria del coniuge premorto ed altri suoi beni.

Pertanto, considerato che si ha una situazione di comproprietà per quote diverse dei coeredi su tutti i beni di entrambe le successioni, con la comproprietà di uno degli eredi con il coniuge in comunione legale sui beni della prima massa, si chiede se sia possibile procedere ad una divisione o si debbano porre in essere delle permutate.

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⁽¹⁾.

Sotto il profilo fiscale 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 dividendi non possono essere considerate dichiarative qualora non corrispondano esattamente alle quote spettanti a ciascun dividendo sulla singola massa comune».

Ai sensi dell'art. 34 ultimo comma d.p.r. n. 131/1986, 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»⁽²⁾.

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 conviventi 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 conviventi.

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⁽³⁾.

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⁽⁴⁾.

E in questo senso sembra deporre l'esempio contenuto nella Guida operativa cit. 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⁽⁵⁾.

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 conviventi, cioè per effetto della successione ad uno dei conviventi 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⁽⁶⁾.

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 conviventi⁽⁷⁾.

Peraltro, parte della dottrina, muovendo dalla considerazione secondo cui l'espressione “acquisto di quote” potrebbe riferirsi ragionevolmente all'ipotesi in cui taluni soggetti – in forza dell'evento successorio – subentrino in una comunione già esistente (e quindi senza che tale massa di beni comuni debba essere necessariamente ulteriore e distinta rispetto a quelle già intercorrenti con gli altri comunisti), ritiene che ciò consentirebbe di argomentare nel senso che «il procedimento riunificativo delle masse possa dirsi correttamente articolato anche qualora

“l’acquisto delle quote” per successione a causa di morte riguardi solo alcuni dei conviventi attuali e non tutti e afferisca a parte dei beni già comuni anche agli altri comunisti»⁽⁸⁾.

Tutto ciò premesso, nella fattispecie oggetto del quesito, laddove si considerasse anche il coniuge (del coerede) proprietario pro-quota dei beni della prima massa, l’ultimo acquisto per successione, che aggiunge una nuova massa, non potrebbe produrre l’effetto riunificativo delle comunioni plurime, ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro, in quanto le stesse non sarebbero “costituite tra i medesimi soggetti”.

Si potrebbe tentare, però, di giungere ad una diversa conclusione valorizzando la peculiarità della comunione legale, quale comunione senza quote, ove «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»⁽⁹⁾.

E più precisamente «questa [ndr, la comunione ordinaria] è una comunione per quote; quella [ndr, la comunione legale] è una comunione senza quote; nell’una le quote sono oggetto di un diritto individuale dei singoli partecipanti (argomenta ex art. 2825 c.c.) 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 (argomenta ex art. 189 c.c.). 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 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.)»⁽¹⁰⁾.

Se, dunque, tale considerazione della comunione legale ha portato la dottrina⁽¹¹⁾ a concludere nel senso che, all’esito del suo scioglimento, la divisione dei beni e diritti già facenti parte di quest’ultima debba essere intesa quale divisione di un unico patrimonio di ‘fonte legale’, occorre chiedersi se la medesima considerazione possa giustificare, nel caso oggetto del quesito (e nel presupposto che l’assegnazione all’asta sia avvenuta a favore solo dei due fratelli), in costanza della comunione legale, una rilevanza unitaria della quota assegnata all’asta ad uno dei coeredi, benché coacquistata *ex lege* dal relativo coniuge ai sensi dell’art. 177 lett. a) c.c.

E potrebbe ragionevolmente ritenersi che, poiché nel caso di specie il coniuge non è titolare individualmente di una quota sui beni oggetto della prima massa, il suo diritto sugli stessi resti irrilevante non escludendo la coincidenza soggettiva fra gli attuali comunisti delle comunioni plurime, necessaria agli effetti dell’art. 34 ult. co. cit. (fermo restando che nella divisione occorrerà prestare attenzione al fatto che uno dei conviventi è titolare di quote a titolo personale e di quote in comunione legale).

D’altro canto, tale conclusione potrebbe trovare conferma nell’orientamento secondo il quale la mancata partecipazione alla divisione del coniuge in regime di comunione legale con uno dei conviventi non ne comporterebbe la nullità ma solo l’annullabilità ai sensi dell’art. 184 c.c.⁽¹²⁾.

Preme, però, ribadire che la questione non risulta essere oggetto di orientamenti interpretativi in dottrina, giurisprudenza e nella prassi amministrativa ed è perciò rimessa ad una prudente valutazione del notaio.

- 1) 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 Padova, 2010, 688 ss.
- 2) Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 178.
- 3) 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. Nel senso dell'irrelevanza delle variazioni soggettive, le quali non determinano masse plurime, v. altresì Comm. Trib. Prov. Pesaro n. 80/1/08 del 24 aprile 2008; Cass. n. 27075 del 19 dicembre 2014; Agenzia delle entrate, circ. n. 18/E del 2013 cit.
- 4) Formica, studio n. 89-2003/T cit.; Id., *La divisione nel diritto tributario*, cit., 691.
- 5) Cfr. anche Busani, *L'acquisto ereditario evita la tassazione delle masse plurime in sede di divisione*, in *Corr. trib.*, 2013, 2087 s.
- 6) 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.
- 7) Cfr. Lomonaco A., *Applicabilità dell'art. 34 ult. co. d.p.r. n. 131/1986 in caso di acquisto di quote per successione mortis causa*, risposta a quesito n. 568-2013/T, in *Cnn Notizie* del 22 luglio 2014.
- 8) Pischetola, *La divisione contrattuale, profili civilistici e fiscali*, Roma, 2015, 105 s., il quale riporta il seguente esempio: Tizio e Caio acquistano gli immobili 1 e 2 con atti diversi e successivamente si verifica il decesso di Caio con devoluzione degli stessi beni di sua contitolarità a favore di Mevio e Filana e non anche a favore di Tizio.
- 9) Cfr. Corte cost. n. 311 del 1988.
- 10) Corte cost. n. 311 del 1988 cit.
- 11) Cfr., tra gli altri, Formica, *Registro- Divisione – Scioglimento comunione legale*, studio CNN n. 253-bis, approvato dalla commissione studi tributari, il 27-28 gennaio 1995, in Banca dati notarile "Angelo Gallizia"; Pischetola, op. cit., 111 ss.
- 12) Secondo la Cassazione la divisione di un bene comune, qualora condividente sia un soggetto coniugato in comunione legale dei beni, configura un atto eccedente l'ordinaria amministrazione (Cass. 21 gennaio 2000, n. 648). Qualora, dunque, essa sia posta in essere da uno solo dei coniugi senza il necessario consenso dell'altro, dovrebbe applicarsi l'art. 184 c.c., il quale, in relazione ai beni immobili ed ai beni mobili registrati, prevede l'annullabilità entro un anno dalla sua conoscenza e comunque dalla sua trascrizione (cfr. risposta a quesito n. 311-2012/C, est. Bellinvia). Peraltro in dottrina si è anche osservato, quanto all'ammissibilità dell'azione di annullamento riguardante l'atto divisionale fra il coniuge e i terzi condividenti, come essa dipenda dall'effettiva lesione dell'interesse alla attribuzione di un valore corrispondente alla quota astratta di cui il coniuge era titolare. Se tale corrispondenza sussiste, l'azione sarebbe inammissibile per mancanza di pregiudizio (così Areniello-Gaeta, *Questioni di validità degli atti di disposizione dei beni in comunione*, in *Famiglia e circolazione giuridica*, a cura di Fuccillo, Milano, 1997, 60).