

# Quesito Tributario n. 181-2016/T. Masse plurime e abuso del diritto

Risposta del 20 luglio 2016

Si prospetta il seguente quesito:

“Tizio e Caia, coniugi, sono:

1. Comproprietari di alcuni immobili al 50% cad.;
2. Comproprietari di un altro immobile Tizio al 99% e Caia all'1%
3. Inoltre Tizio è proprietario esclusivo di un altro terreno.

Adesso intenderebbero donare con unico atto tutti i predetti immobili in parti uguali ai loro tre figli (ciascuno comproprietario di ciascun bene per un terzo indiviso), i quali figli contestualmente procederebbero a dividersi quanto ricevuto in tre distinti lotti senza conguagli. In particolare uno dei tre figli riceverebbe a saldo della sua quota il terreno originariamente appartenente al solo Tizio.

Agli effetti dell'art. 34 TUIR, l'unico atto donativo sopra descritto può considerarsi “unico titolo”? Oppure l'attuale titolarità differenziata tra i coniugi comporta la tassazione della divisione come se vi siano masse plurime?

Se con la sequenza sopra indicata vi fosse la possibilità della tassazione di masse plurime, si potrebbe, in alternativa operare così:

- Caia dona le sue quote a Tizio il quale diviene proprietario esclusivo;
- Tizio dona le proprietà divenute esclusive ai tre figli, che si dividono senza conguagli.

Questa seconda soluzione potrebbe considerarsi elusiva?”

\*\*\*

Come noto, si ritiene comunemente che ricorrano le cd. masse plurime quando più soggetti risultino comproprietari di più beni per acquisti derivanti da titoli originari diversi [\[1\]](#).

Il fenomeno delle cd. masse plurime è ben identificato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 18/E del 29 maggio 2013 (paragrafo 2.2.3), secondo la quale esso 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*».

Coerentemente con questa affermazione l'Agenzia delle entrate precisa anche che «*non costituiscono autonomo titolo gli acquisti di quote ideali degli stessi beni della massa divisionale*».

Infatti, come ritenuto anche in dottrina ed in giurisprudenza, non determinano masse plurime le mere variazioni soggettive dei comunisti [2].

In caso di masse plurime, l'ultimo comma dell'art. 34 d.p.r. n. 131/1986 consente, però, che la comunione sia considerata come se fosse unica in presenza di un ultimo acquisto *mortis causa*, con una norma di favore volta ad attenuare, quindi, a determinate condizioni, le conseguenze della tassazione della divisione di masse plurime "solo allorquando ricorra la ratio agevolativa insita nell'accorpamento finale dei beni in comunione per effetto di provenienza ereditaria" (Cass. 13 aprile 2016, n. 7243). Ed infatti ai sensi di detta norma "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*".

Ciò premesso, nel caso oggetto del quesito, seppure la donazione da parte di entrambi i genitori dei beni fra loro comuni in forza di diversi titoli costitutivi, di cui alle lettere a) e b) del quesito, ai figli in comproprietà comporta che sia rispetto agli attuali comunisti (cioè i figli) che debba essere valutata l'esistenza o meno di più masse, esistenza da escludere se gli stessi acquistano il diritto di proprietà sui vari beni nella sua interezza ed in forza di un unico titolo (la donazione congiuntiva da parte di entrambi i genitori) [3], l'unicità non può ravvisarsi invece con riguardo anche alla donazione da parte del padre del terreno di sua proprietà esclusiva (lett. c del quesito) [4].

Ne deriva, pertanto, che la comproprietà dei beni di cui alle lettere a), b), e c) del quesito tra i figli trova origine in più titoli costitutivi e che, quindi, si è in presenza di masse plurime.

L'unicità della massa potrebbe ravvisarsi in conseguenza della previa donazione di Caia a Tizio delle sue quote di proprietà o viceversa.

Tuttavia, a seguito dell'entrata in vigore dell'art.10 bis dello statuto dei diritti del contribuente (legge n.212/2000) recante la nuova disciplina dell'abuso e dell'elusione, non si può omettere di valutare una possibile contestazione in tal senso da parte dell'Agenzia delle entrate, superabile nella prospettiva delle valide ragioni extrafiscali e del legittimo risparmio di imposta. Ed infatti si potrebbe affermare che la costituzione di un'unica massa attraverso una sequenza negoziale di atti sia finalizzata essenzialmente ad un risparmio fiscale in sede di divisione senza conguaglio, dovendosi altrimenti avere una tassazione superiore per il raggiungimento del medesimo scopo devolutivo. Tuttavia, per definizione, la diversa strada della pluralità di masse dalle quali procedere con i relativi conguagli non comporterebbe le medesime conseguenze giuridiche innanzitutto dal punto di vista successorio e pertanto è dubbio che possa essere pianamente confrontabile con la precedente in termini di pluralità di regimi raffrontabili al fine della verifica dello standard comportamentale non abusivo.

Ed infatti, rinviando allo Studio n.151-2015/T in termini generali, traendo spunto dalle considerazioni ivi condotte, sembra ragionevole sostenere, anche con riferimento alla fattispecie da Lei prospettata, che la riforma ha inteso confermare la libertà delle scelte negoziale dei soggetti e dei conseguenti regimi fiscali, nei limiti in cui ciò non costituisca uno sviamento degli strumenti giuridici introdotti nell'ordinamento dal legislatore, anche tenuto conto della sussistenza di valide ragioni extrafiscali.

In particolare in occasione della recente circolare n.26/E del 2016 l’Agenzia delle entrate, seppure su di un tema specifico come quello delle agevolazioni per le assegnazioni ai soci, ha precisato che “il cambiamento di destinazione d’uso anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile è scelta preordinata all’esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell’articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 27 luglio 2000”.

Proprio alla luce di questa prospettiva e della valutazione complessiva del vantaggio fiscale, delineata nel citato studio (par.3 e ss.) pare opportuno considerare in modo compiuto l’eventuale collegamento negoziale tra i distinti assetti e le loro implicazioni anche dal punto di vista civilistico quanto, ad esempio, ai profili della collazione ed eventualmente della successione. Ed infatti non vi è chi non veda che eventuali negozi di donazione da Caia a Tizio non solo integrerebbero a loro volta il presupposto autonomo di tributi (imposta sulle donazioni, imposte ipotecaria e catastale), ma avrebbero specifiche conseguenze giuridiche nella valutazione degli equilibri patrimoniali interfamiliari anche in ambito civilistico. Di tutte queste vicende occorrerà allora tenere conto per verificare da un lato la sussistenza di un effettivo risparmio fiscale, dall’altro delle valide ragioni extrafiscali a fondamento della diversa scelta negoziale.

---

[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. In giurisprudenza il concetto di masse plurime fu espresso per la prima volta dalla Corte di Cass., sent. 30 agosto 1947 n. 1556, affermandosi 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. E tale orientamento fu confermato nella sentenza della Corte di Cass. S.U. n. 2224/1961, che ha sancito il principio secondo cui «l’acquisto dei 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 delle diverse comunioni, un titolo unico, ma tanti diritti, ciascuno per la quota corrispondente ad ogni titolo e relativo ai beni acquistati da quel titolo».

[2] Cfr. Formica, *Divisione – masse plurime*, studio CNN 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. Sull’irrelevanza delle variazioni soggettive cfr. altresì Cass. n. 27075 del 19 dicembre 2014; Comm. Trib. Prov. Pesaro n. 80/1/08 del 24 aprile 2008.

[3] Il tema dell’unicità o pluralità negoziale dell’atto di disposizione da parte dei comproprietari sull’intero bene comune è stato ampiamente approfondito in precedenti studi di questo Consiglio Nazionale del Notariato. In particolare si rinvia per maggiori approfondimenti a Magliulo, *La donazione di quota indivisa su un bene facente parte di una più ampia massa comune*, allo studio n. 380-2009/C, spec. paragrafo 2.7. Cfr. altresì, Giunchi-Petteruti, *Unicità e pluralità di negozi – interpretazione delle disposizioni contenute in un atto*, studio 68/02/T, ove si afferma che «la soluzione da adottare di fronte a fattispecie di alienazione complessa soggettivamente si trae, correntemente, dagli artt.1108 comma 3° e 1507 c.c., derivandosene l’unicità allorché l’interpretazione della volontà espressa nel contratto non faccia emergere indici contrari alla (normale) unitarietà dell’accordo: pur essendo astrattamente possibile una pluralità di negozi,

collegati o non, l'accordo è di regola unitario, perché unico è il risultato empirico cui le parti normalmente mirano». *Contra* Cass. n. 7243/2016 con riguardo alla divisione di più immobili pervenuti ai figli a seguito di donazione da parte dei genitori, considerata *tout court* come divisione avente ad oggetto plurime masse comuni derivanti da una pluralità di titoli acquisitivi *inter vivos*. Sull'unicità negoziale in caso di alienazione oggettivamente complessa, cfr. studio n. 68/02/T cit.. V. altresì Leo-Trapani, *Il collegamento negoziale: ipotesi a rilevanza notarile*, studio n. 2471, approvato dalla Commissione Studi il 3 maggio 2000.

[4] Cfr. studio n. 2471 cit., ove – ritenuto che nel caso di donazioni contenute nello stesso documento con cui il padre dona al figlio tutti i suoi beni personali, la madre dona al figlio tutti i suoi beni personali, e padre e madre donano allo stesso figlio tutti i loro beni in comunione legale, esista una pluralità di interessi non omogenei, per cui non può, evidentemente, parlarsi di parte unica, importando il caso *de quo* che vengano, ad ogni effetto, considerati tre atti donativi autonomi e distinti – si avverte che incorrerebbe nella sanzione normativa della nullità ex art. 771 c.c., la donazione, supposta unitaria, nella quale il padre e la madre donano all'unico figlio,....., contestualmente fra loro ed indipendentemente dalla titolarità dei diritti vantati sui beni donati.