

Buongiorno Colleghi, devo redigere un atto di divisione di lastrico solare posto a copertura di un edificio industriale costituito da quattro unità distinte.

I condomini, d'accordo tra di loro, hanno proceduto a costituire sulla copertura dell'edificio quattro distinti lastrici e vogliono adesso assegnarsi ciascuno in proprietà esclusiva

Ciascun condomino ha acquistato una quota ideale del lastrico in occasione dei singoli acquisti della porzione detenuta in proprietà esclusiva

A mio avviso non esiste massa plurima, perché in ogni atto si è acquisita una quota ideale del lastrico
Che ne pensate?

a mio avviso la comunione (sub specie condominio) si è creata al momento della prima vendita dal costruttore di unità immobiliare facente parte dell'edificio; le successive modificazioni della comunione (nel caso che evidenzi, i successivi acquisti dal costruttore e/o le eventuali ulteriori rivendite), come finalmente riconosciuto recentissimamente anche dalla Cassazione - vedi sentenza allegata), non hanno rilevanza ai fini della tematica della masse plurime.

Io andrei (relativamente) tranquillo.

Segnalazioni Novità Giurisprudenziali

PER LA CASSAZIONE LE VARIAZIONI SOGGETTIVE DEI COMUNISTI NON DETERMINANO MASSE PLURIME

La Corte di Cassazione, sez. V, con la sentenza n. 27075 del 19 dicembre 2014, si pronuncia – a quanto consta per la prima volta – sull'irrilevanza delle variazioni soggettive dei comunisti ai fini dell'individuazione delle masse plurime.

Più precisamente, nel caso di specie relativo ad una divisione di beni immobili pervenuti per successione *mortis causa*, preceduta da una cessione della propria quota sulla massa relitta da parte di un coerede, la Corte rigetta il ricorso dell'amministrazione finanziaria (secondo la quale la fattispecie doveva essere fiscalmente caratterizzata da masse plurime) ritenendo che, poiché «*il fenomeno delle cd. masse plurime (...) ricorre quando gli stessi soggetti risultano comproprietari di più beni derivanti da titoli diversi*», per cui «*ogni titolo di acquisto genera una comunione in rapporto al bene che ne è oggetto*», ne deriva che «*non costituiscono autonomo titolo di acquisto gli atti afferenti quote ideali degli stessi beni della massa divisionale*».

Pertanto «*nel caso di specie è vero che l'ultimo acquisto di quota era quello per atto inter vivos, ma pur sempre trattavasi di acquisto di una quota ideale dei medesimi beni già compresi nella massa ereditaria. Dunque, nel rapporto tra il titolo e la massa dei beni, la comunione era sempre quella causalisticamente ancorata al titolo successorio*».

La sentenza in esame risulta conforme all'orientamento, da tempo espresso in dottrina, secondo il quale non determinano masse plurime le mere variazioni soggettive dei comunisti (Formica, *Divisione – masse plurime*, studio n. 89-2003/T; Id., *La divisione nel diritto tributario*, in Trattato breve delle successioni e donazioni, Vol. II, diretto da P. Rescigno, coordinato da M. Ieva, Padova, 2010, 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 in giurisprudenza v. Comm. Trib. Prov. Pesaro n. 80/1/08 del 24 aprile 2008).

Dello stesso avviso è anche l'Agazia delle Entrate, la quale nella circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, premesso che «*il fenomeno delle c.d. masse plurime (...) 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)*», e quindi «*ogni titolo di acquisto genera una comunione e, perciò, ogni bene è oggetto di autonoma comunione*», precisa che «*non costituiscono autonomo titolo gli acquisti di quote ideali degli stessi beni della massa divisionale*».

Annarita Lomonaco

Cassazione, sentenza 19 dicembre 2014, n. 27075, Sez. V

Pres. MERONE – rel. TERRUSI

Svolgimento del processo

I fratelli Tizio X., Caio X. e Sempronio X. impugnarono un avviso di liquidazione col quale l'agenzia delle entrate di ... aveva accertato come dovute maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale in relazione a un atto di divisione di beni immobili pervenuti per successione ereditaria e per cessione di quota da parte di altro coerede (Filana X.).

Nella resistenza dell'ufficio, l'adita commissione tributaria provinciale di ... respinse il ricorso. La sentenza fu riformata dalla commissione tributaria regionale ..., la quale, per quanto ancora interessa, ritenne che l'atto di trasferimento della quota di proprietà della coerede Filana X. aveva comportato una mera variazione soggettiva che non aveva alterato l'unicità della comunione ereditaria. Donde la fattispecie non potevasi considerare fiscalmente caratterizzata da masse plurime, come eccepito dall'ufficio, giacché la massa era sempre rappresentata dagli stessi beni originariamente pervenuti per successione.

Contro la sentenza, notificata il 19 dicembre 2008, l'ufficio ha proposto ricorso per cassazione affidato a un unico mezzo.

Gli intimati hanno replicato con controricorso e hanno proposto a loro volta un motivo di ricorso incidentale.

I medesimi hanno infine depositato una memoria.

Motivi della decisione

1. - Col ricorso principale l'ufficio deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, in quanto, avendo i quattro fratelli X. ereditato all'esito della morte prima del padre e poi della madre, e avendo successivamente uno di essi ceduto la propria quota ereditaria agli altri, in sede di imposizione di registro, ipotecaria e catastale dell'atto di divisione tra i restanti tre fratelli non poteva esser considerata esistente un' unica comunione ai sensi dell'art. 34 cit., posto che l'ultimo acquisto era avvenuto per atto tra vivi.

Il motivo non è fondato.

2. - Il caso di specie è il seguente.

I fratelli X., eredi in parti eguali dei propri genitori, avevano stipulato una vendita di quota ereditaria. Segnatamente, in data 28 giugno 1997, Filana X. aveva ceduto agli altri la propria quota di - sulla massa immobiliare relitta.

In data 7 giugno 2006 i comunisti Sempronio X, Tizio X. e Caio X. avevano stipulato un atto di divisione degli immobili compresi nella massa, pagando le imposte di registro, ipotecaria e catastale in autoliquidazione.

L'ufficio ha rettificato l'imposta con riguardo all'atto di divisione, ritenendo doversi applicare il principio della pluralità dei titoli di acquisto, secondo il disposto del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, u.c..

L'ufficio assume che la comunione di cui trattasi, in rapporto all'atto soggetto a tassazione, andava considerata derivante da titoli diversi (la successione mortis causa e, poi, l'acquisto per atto inter vivos tra i coeredi).

La norma citata invero stabilisce che agli effetti delle divisioni, "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".

2. - Sennonché può osservarsi che il legislatore, ai fini dell'imposta di registro, considera la divisione come atto avente natura dichiarativa, sottoponendola alla relativa aliquota dettata in tariffa.

Ai fini della base imponibile, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 1, detta i criteri per determinare la c.d. massa comune, e all'uopo distingue tra comunione derivante da successione mortis causa e comunione derivante da titolo diverso.

In base alla norma dianzi citata si desume che conta il nesso tra l'oggetto della comunione e il titolo da cui esso deriva: nella comunione ereditaria, la massa dividenda è costituita dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto; nella comunione ordinaria, la massa comune è costituita dai beni risultanti dal precedente atto che abbia scontato l'imposta dei trasferimenti.

Ora il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, disciplina, invece, il fenomeno delle c.d. masse plurime, che ricorre quando gli stessi soggetti risultano comproprietari di più beni derivanti da titoli diversi.

Questo generalmente accade quando i condividenti siano comproprietari di beni acquistati, in comunione pro indiviso e per quote uguali, con distinti atti negoziali.

In tal caso, ogni titolo di acquisto genera una comunione in rapporto al bene che ne è oggetto, sicché può dirsi infine che ogni bene è oggetto di un'autonoma comunione.

Qualora si proceda alla divisione di questi beni non si ha fiscalmente un unico negozio, ma tanti quanti sono i titoli di acquisto.

4. - Non costituiscono autonomo titolo di acquisto gli atti afferenti quote ideali degli stessi beni della massa divisionale.

La regola di cui all'art. 34, comma 4, nell'ambito della disciplina complessiva, pone difatti un'eccezione finalizzata ad affermare che ove l'ultimo acquisto di beni sia avvenuto per successione mortis causa (nell'esempio fatto, i comproprietari di beni ereditano, in comunione pro

indiviso e per quote uguali, un ultimo immobile), le comunioni, sebbene derivanti da titoli diversi, sono considerate come una sola comunione.

In questa prospettiva l'eccezione appunto prevista dal citato comma 4 considera come riferibile (ai fini dell'imposta di registro) a una sola massa la divisione finanche relativa a masse plurime, se l'ultimo titolo di acquisto di quote (in ordine di tempo) sia costituito da una successione mortis causa. Perché appunto la norma presuppone sempre il rapporto tra il titolo e i beni di cui si compone la massa.

5.- Nel caso di specie è vero che l'ultimo acquisto di quota era quello per atto inter vivos, ma pur sempre trattavasi di acquisto di una quota ideale dei medesimi beni già compresi nella massa ereditaria. Dunque, nel rapporto tra il titolo e la massa dei beni, la comunione era sempre quella causalisticamente ancorata al titolo successorio.

Correttamente allora la commissione tributaria ha affermato che, nelle condizioni date, la cessione di quota da un coerede agli altri non avendo determinato in sé 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 (nonché 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".

E, alla luce del principio, il ricorso dell'amministrazione finanziaria va rigettato.

6.- Con l'unico motivo del ricorso incidentale, gli eredi X. denunciano la violazione del D.lgs. n. 546 del 1992, artt. 68 e 69 e dell'art. 2033 c.c., affermando di aver diritto a ottenere, in base al titolo d'appello favorevole, la restituzione dell'intero importo corrisposto in forza dell'originaria cartella di pagamento.

Il ricorso incidentale è inammissibile, vuoi perché formulato in maniera perplessa, astrattamente solo ipotizzandosi che la statuizione di rimborso, effettuata dalla commissione tributaria regionale, possa essere interpretata diversamente da come i contribuenti sostengono, vuoi perché non sorretto in ogni caso da un concreto interesse.

Invero i contribuenti potranno richiedere il rimborso integrale in base al titolo passato in giudicato all'esito del rigetto del ricorso principale.

7. - L'esito dei ricorsi determina la compensazione delle spese processuali.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e dichiara inammissibile l'incidentale; compensa le spese. Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 6 novembre 2014. Depositato in Cancelleria il 19 dicembre 2014

Così anche l'Agenzia delle Entrate

■ Segnalazione Novità Prassi Interpretative Imposta di registro. Divisione di beni condominiali Agenzia delle Entrate, Risoluzione 16 novembre 2007, n. 334/E OGGETTO: Istanza di interpello n.

... - Divisione di beni condominiali - Imposta di registro Con istanza di interpello n. ..., concernente il trattamento tributario di un atto di ricognizione di parti comuni e divisione consensuale parziaria, è stato esposto il seguente QUESITO Il Notaio istante, Dott. Alfa, quale incaricato della stipula del relativo atto, fa presente che i condomini di un fabbricato vogliono attribuire in proprietà esclusiva a ciascuno di essi, a tacitazione dei diritti di spettanza sulle parti condominiali ed escluso ogni conguaglio fra i condividenti, alcuni beni costituenti parti comuni dell'immobile condominiale, in particolare i posti auto coperti ed un'area scoperta. L'istante chiede di conoscere il trattamento fiscale da riservare al citato atto di divisione consensuale parziaria. Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente A parere dell'interpellante, l'atto in argomento presenta mera natura divisionale, con esclusione di ogni intento traslativo, ed è assoggettabile ad imposta di registro nella misura dell'1%, ai sensi dell'articolo 3 della Tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR). Parere dell'Agenzia delle Entrate La fattispecie rappresentata con l'interpello in esame riguarda il trattamento da riservare ai fini dell'imposta di registro alla divisione di una comunione di beni tra condomini effettuata a tacitazione dei rispettivi diritti ed in assenza di corresponsione di conguaglio. Atteso ciò, si fa presente che il legislatore fiscale tratta dell'istituto della divisione all'articolo 34 del TUR, il cui primo comma, tra l'altro, dispone che: "La divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente...". Ne consegue, quindi, che qualora al condividente sono assegnati beni per un valore complessivo non eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, la divisione in parola ha natura meramente dichiarativa ed, in quanto tale, assoggettabile alla disposizione recata dall'articolo 3 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, in base al quale agli "atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura..." si applica l'imposta proporzionale con aliquota dell' 1 per cento. Per completezza, si rileva, altresì, che l'articolo 34 del TUR, al quarto comma, dispone che: " ... 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" . Ne consegue, quindi, che il legislatore fiscale ha inteso disciplinare, seppure indirettamente, anche l'ipotesi in cui le comunioni tra i medesimi soggetti trovano origine in titoli diversi (cd masse plurime). In quest'ultimo caso l'atto di scioglimento della comunione non concretizza un'unica divisione, ma tante divisioni quanti sono i titoli costitutivi delle singole comunioni, ad eccezione del caso in cui l'ultimo acquisto di quote derivi da successione 'mortis causa'. Nel caso prospettato dall'istante, oggetto della divisione è costituito da beni che, in sostanza, fanno parte di un' unica comunione, individuata nelle parti comuni del condominio. Al riguardo, si osserva che il condominio è disciplinato espressamente dal codice civile agli articoli 1117 e seguenti. Esso rappresenta un'ipotesi particolare di comunione, il cui titolo costitutivo è dato dalla proprietà comune di parti dell'edificio (ad esempio: suolo su cui sorge l'edificio; fondazioni, muri maestri; ecc.). La giurisprudenza della Suprema Corte, a tal riguardo, ha precisato che il condominio si forma con la costruzione sul suolo comune o con il frazionamento da parte dell'unico proprietario pro indiviso di un edificio, i cui piani o porzioni di piano vengono attribuiti a due o più soggetti in proprietà esclusiva, convertendo l'intera proprietà in una pluralità di proprietà esclusive e di parti comuni indivise (si v. Cass. 78/4769). La costituzione del condominio comporta il riconoscimento, a favore dei condomini, di una proprietà esclusiva individuale sui singoli piani, appartamenti, locali, ecc., ed una comproprietà sulle parti di interesse comune. Peraltro, in base al disposto dell'articolo 1119 del codice civile "Le parti comuni dell'edificio non sono soggette a divisione, a meno che la divisione possa farsi senza rendere più incomodo l'uso della cosa a ciascun condomino". Ne consegue, quindi, l'unicità della comunione riferita alle parti comuni dell'edificio, indipendentemente dai trasferimenti dei diritti che hanno interessato le parti in proprietà esclusiva. Ciò posto, in base a quanto precede, si ritiene che il caso prospettato dall'istante rientri nell'ipotesi disciplinata dal primo comma dell'articolo 34 del TUR, in quanto, trattasi di comunione che trova origine in un unico titolo (costituzione del condominio). Si precisa che la Corte di Cassazione, con sentenza n.

10857, del 17 dicembre 1994, ha affermato che "...il negozio di divisione è un contratto mediante il quale, precipuamente, si scioglie la comunione attraverso la attribuzione di una porzione di beni comuni a ciascuno dei dividendi. La singola porzione di beni attribuita in luogo della quota, deve coincidere tendenzialmente con il valore della quota. Nel senso che il suo valore nei confronti delle singole porzioni di beni, attribuite agli altri dividendi, deve rimanere nello stesso rapporto che originariamente correva tra le quote...". Pertanto, nel caso rappresentato con l'interpello in esame le assegnazioni ai dividendi possono essere considerate dichiarative per la parte in cui corrispondono esattamente alle quote di diritto spettanti a ciascun dividendo sulla intera comunione. In conclusione, considerando i beni oggetto della divisione rappresentata nell'interpello in trattazione come 'unica massa', trova applicazione l'imposta di registro con aliquota dell'1 per cento per la parte di valore dei beni assegnati corrispondente alla quota di diritto spettante ai dividendi sulla massa comune. L'eventuale parte eccedente è considerata vendita e qualora l'assegnazione divisionale dei beni superi di una percentuale maggiore del cinque per cento il valore della quota di diritto, tale eccedenza è soggetta "... all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti ..." (articolo 34, comma 2, TUR). La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale in data ..., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209. ***

Con la risoluzione n. 334/E, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un'istanza di interpello, fornisce chiarimenti in ordine al trattamento fiscale, ai fini dell'imposta di registro, da riservare alla divisione di beni costituenti parti comuni di un immobile condominiale effettuata a tacitazione dei rispettivi diritti dei condomini ed in assenza di corresponsione di conguaglio. Con riferimento al caso prospettato, l'Agenzia, muovendo dall'analisi delle disposizioni recate dall'art. 34 del D.P.R. n. 131/1986 – che disciplina l'istituto della divisione - e dalle norme di cui agli articoli 1117 e seguenti del Codice civile – che regolano l'istituto del condominio -, chiarisce che oggetto della divisione è rappresentato da beni che costituiscono un'unica massa divisionale, in quanto facenti parte di una comunione unica, e che, pertanto, la fattispecie di cui trattasi rientra nell'ipotesi regolamentata dall'art. 34, primo comma, del D.P.R. n. 131/1986. Nella risoluzione, l'Agenzia precisa infatti che qualora nell'ambito della divisione di un'unica massa ai dividendi siano assegnati beni per un valore complessivo non eccedente a quello agli stessi spettante di diritto sulla massa comune, la divisione acquista natura meramente dichiarativa, con conseguente assoggettamento all'imposta proporzionale di registro con aliquota dell'1 per cento (ai sensi della disposizione di cui all'art. 3 della Tariffa, prima parte, allegata al predetto D.P.R. n. 131/1986); laddove, invece, tali assegnazioni ai dividendi non corrispondano esattamente alle quote di diritto spettanti a ciascun dividendo sull'intera comunione, la parte eccedente è da considerarsi vendita ed allorché tale eccedenza superi la percentuale del cinque per cento del valore della quota di diritto, la stessa sarà soggetta all'imposta con aliquota stabilita per i trasferimenti (art. 34, secondo comma, del D.P.R. n. 131/1986). Ciò appurato, l'Agenzia delle Entrate, al fine delineare in modo esaustivo la fattispecie prospettata e di chiarirne il trattamento tributario, per completezza, ha evidenziato che non è individuabile un'ipotesi di masse plurime ex art. 34, ultimo comma, del D.P.R. n. 131/1986, dal momento che, nel caso sottoposto al suo esame, il titolo in cui trova origine la comunione deve necessariamente ritenersi unico. Al riguardo, infatti, nella risoluzione in commento, l'Agenzia, richiamando la giurisprudenza di legittimità sul punto, sottolinea che il condominio rappresenta un'ipotesi particolare di comunione; la quale, riferita alle sole parti comuni dell'edificio, è caratterizzata dall'unicità del titolo, dato proprio dalla costituzione della comproprietà sulle parti comuni. Ne consegue, dunque, la sussistenza di una sola massa da dividere e non già la presenza di una pluralità di masse, la divisione delle quali condurrebbe ad una più gravosa tassazione applicata atomisticamente alla divisione di ogni singolo bene.

Maria Concetta Cignarella