

**DIVISIONE DI MASSE PLURIME ED ART. 67, COMMA 1, LETTERA B), TUIR**

Si prospetta la seguente fattispecie: due fratelli, comproprietari, in ragione di una metà ciascuno, di due lotti di terreno edificabile, loro pervenuti con atti diversi, vorrebbero dividerseli assegnando un lotto ciascuno, di pari superficie e valore.

Si chiede di sapere se la suddetta operazione comporti la tassazione delle plusvalenze come per i “veri” atti di permuta.

Al fine di fornire risposta al quesito posto, si ritiene opportuno, preliminarmente, inquadrare correttamente la regolamentazione negoziale appena descritta, onde stabilire la giusta rilevanza sul piano fiscale, considerato che se si accedesse alla qualificazione della fattispecie in termini di permuta, le conseguenze fiscali sarebbero sicuramente diverse da quelle che si avrebbero se si trattasse di divisione.

Non soffermandosi sulla disamina delle differenti posizioni dottrinali in merito alla natura, dichiarativa o costitutiva, del negozio giuridico di scioglimento di una comunione <sup>(1)</sup>, ai fini che qui particolarmente interessano va rilevato che, in riferimento alla natura giuridica della fattispecie negoziale descritta, “era controverso in dottrina se, costituitasi una comunione su un bene e costituitasene un’altra su un altro bene, tra le stesse persone e per le stesse quote, si fosse sempre in presenza di una sola comunione, ampliata nell’oggetto (accrescimento) <sup>(2)</sup> o di due comunioni (masse plurime), di modo che, data la pluralità di masse, si dovesse dar luogo, salvo diverso accordo fra le parti, a due distinte divisioni ” <sup>(3)</sup>.

La dottrina prevalente, alla luce della giurisprudenza formatasi in materia civile a partire dagli anni ‘60 <sup>(4)</sup>, si è orientata nel considerare lo scioglimento della comproprietà fra più soggetti di alcuni beni immobili provenienti da atti *inter vivos* come un’operazione traslativa e non meramente divisoria.

Si è ritenuto, secondo consolidata opinione, che quando i beni, che sono di godimento comune, provengono da titoli diversi <sup>(5)</sup> non si realizzi una sola comunione, ma “tante comunioni quanti sono i titoli di provenienza dei beni” <sup>(6)</sup>. In tal modo, ove poi si addivenga allo scioglimento di tali comunioni, si possono individuare tante autonome divisioni quanti sono i titoli di provenienza dei beni. Ne consegue che ciascun partecipante non vanta sulla totalità dei beni un diritto che corrisponde alla somma delle singole frazioni, ma tanti diritti, ciascuno connesso con ogni titolo e relativo ai beni col titolo stesso acquistati.

In altre parole ciascuna massa è riconosciuta come entità patrimoniale a sé stante ed ogni condividente deve far valere i propri diritti rispetto a questa, indipendentemente da quelli che gli competono sulle altre.

Il legame tra la natura giuridica della divisione ed il titolo è tale da far ritenere che la causa della divisione non possa prescindere dal titolo da cui è scaturita la comunione che si intende sciogliere. Affermato il collegamento genetico e funzionale fra titolo costitutivo delle comunione ed oggetto della medesima, ne consegue che se le quote di ciascuna massa corrispondono alle

porzioni assegnate, si hanno distinte divisioni; diversamente si avrebbero negozi di altra natura, come la permuta<sup>(7)</sup>.

Alla luce della ricostruzione teorica così operata, 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<sup>(8)</sup>. Pertanto, nell'ipotesi in cui, al momento della divisione, ad un condividente si assegni su un bene un valore complessivo eccedente quello a lui spettante, l'atto assume contenuto modificativo del precedente rapporto e, nei limiti dell'eccedenza, si verifica un'attribuzione patrimoniale di indubbio contenuto traslativo<sup>(9)</sup>. Più precisamente, deve ritenersi che l'atto negoziale posto in essere dalle parti vada configurato come un duplice atto di trasferimento per le parti assegnante, eccedenti le quote spettanti a ciascun contitolare su ognuna delle due masse comuni<sup>(10)</sup>.

Laddove quindi si acceda alla tesi delle masse plurime ne consegue che, se nel contratto di scioglimento della comunione un bene viene attribuito interamente ad un partecipante ed uno all'altro, il contratto implica una permuta tra le parti della metà di ciascun bene<sup>(11)</sup>.

In definitiva, riprendendo le parole della Suprema Corte<sup>(12)</sup>: “attribuendo ad un condividente sopra una sola massa la somma delle quote, vantate sulle diverse masse, gli si assegnano su quella massa beni eccedenti la sua frazione di diritto, mentre lo si esclude dalle altre masse e reciprocamente si opera nei confronti degli altri condividenti; pertanto in tale ipotesi, anche in caso di eguaglianza delle quote, **si decampa dal negozio di accertamento dichiarativo e si pone in essere un negozio che ha l'apparenza del negozio dichiarativo, ma la vera sostanza di un negozio traslativo, e cioè di una permuta**”<sup>(13)</sup>.

Il reciproco trasferimento di quote si presenta quindi come alternativa alla divisione, in ipotesi di comunione plurima, operando, in tali casi, lo scioglimento delle esistenti comunioni tra le parti<sup>(14)</sup>.

Occorre ora considerare le conseguenze di siffatta ricostruzione dal punto di vista fiscale al fine di stabilire se l'operazione determini plusvalenza ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) del Tuir.

Si ricorda anzitutto che l'art. 67, comma 1, lettera b) del Tuir, nella sua prima parte, stabilisce che *“sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non conseguiti nell'esercizio di arti o professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente...le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione”*.

Nel riferire di “cessione a titolo oneroso”, l'art. 67 menzionato richiama una nozione piuttosto ampia e comprensiva, suscettibile evidentemente di includere qualsiasi tipologia contrattuale che attui un trasferimento a titolo oneroso<sup>(15)</sup>.

Alla luce delle considerazioni svolte, sulla natura traslativa delle attribuzioni realizzate in sede di divisione, posto che la fattispecie imponibile ex art. 67 co.1 l. b) presuppone il realizzo di una plusvalenza conseguente al manifestarsi dell'effetto traslativo, è possibile affermare, ai fini che qui particolarmente interessano, che rientrino certamente nella sfera applicativa dell'art. 67,

comma 1, lettera b) anche le ipotesi di permuta realizzata mediante trasferimenti di quote relative a masse diverse, limitatamente alle parti eccedenti le quote spettanti <sup>(16)</sup> .

Quanto ai parametri di riferimento per il calcolo della plusvalenza, si è sostenuto <sup>(17)</sup> che **per la determinazione della plusvalenza nelle ipotesi di permuta**, occorre aver riguardo al cd. valore normale del bene, secondo quanto previsto dall'art. 9, comma 3 del Tuir, cui sarà sottratto il costo di acquisizione del bene ceduto.

Vittoria La Peccerella

- 
- 1) Cfr. sul punto, per una trattazione più approfondita, CARUSI P., *Le divisioni*, Collana di studi notarili Gallo-Orsi, 1978, Utet, pag. 60; FORMICA F., *Divisione (diritto tributario)*, in *Digesto VI*, disc. priv. sez. comm. V, Utet, 1995, pag. 97 ss. Nell'ambito della risalente disputa sulla natura giuridica della divisione, tra coloro che ne sostengono la natura dichiarativa cfr.: BURDESE, *Manuale di diritto privato italiano*; RESCIGNO P., *Manuale di diritto privato italiano*, Jovene, 1974, MESSINEO F., *Manuale di diritto civile e commerciale*, Giuffrè, 1962, vol. VI, pag. 568; tra coloro che assegnano alla divisione efficacia costitutiva e natura traslativa cfr.: Forchielli P., *La divisione*, Zanichelli, Bologna, 1970, pg. 35 ss, DEIANA G., *Concetto e natura giuridica del contratto di divisione*, Riv. Dir. Civ., 1939, pag.65 ss., CICU A., *Successioni per causa di morte*, Giuffrè, 1961, n. 1493, pg.415.
  - 2) Contrario al principio delle masse plurime e favorevole alla tesi dell'accrescimento BRANCA G., *della Comunione*, in *Commentario del codice civile*, Scaloja-Branca, libro III, Proprietà, Bologna, 1982 ,pag. 39 ss., il quale scrive: "la pluralità degli atti di acquisto non si deve confondere con il rapporto che ne deriva: il rapporto che ne deriva fra le stesse persone è uno, infatti è lo stesso gruppo che, avendo in comune un bene, ne acquista un altro, con la conseguenza che aumenta la massa dei beni appartenentigli in comune".
  - 3) Così FEDELE A., *La Comunione*, in *Trattato di diritto civile*, vol. III, diretto da Grosso G. e Passarelli F. S., 1967, pag. 342 ss.
  - 4) Cfr. Cass. Civ. Sez. Un., 18 ottobre 1961, n.2224, in *Giust. Civ.*, 1962, I, pag.761. Nella fattispecie, tre fratelli, comproprietari in parti uguali di tre fondi acquistati con tre titoli diversi, avevano diviso il patrimonio comune con un solo atto di divisione, assegnandosi ciascuno uno dei beni. La S.C. sostenne che i cespiti costituivano tre distinte comunioni, essendo stati acquistati con titoli diversi: siccome ciascun condividente aveva diritto ad un terzo di ogni fondo, la divisione cumulativa attuava dei trasferimenti, perché i condividenti, *ab origine* proprietari ognuno di un terzo dei beni, avevano acquistato gli altri due terzi per effetto di cessioni da parte degli altri condomini, operate con lo stesso atto di divisione. La successiva giurisprudenza tributaria, con lo stesso atteggiamento che aveva caratterizzato quella precedente, si limitò ad esprimere pedissequamente la regola, senza mai addurre nuovi argomenti o metterne in dubbio la fondatezza. Cfr. Toti B., *Comunioni e masse comuni plurime*, Giuffrè, 2009, nota 35, pag.89.
  - 5) E' bene qui ricordare che per *titolo* non deve intendersi l'atto o il fatto da cui deriva l'acquisto del diritto di ciascun partecipante alla comunione; ma, in conformità alla prassi amministrativa e all'interpretazione giurisprudenziale, il titolo da cui deriva l'originaria comunione, senza che abbiano rilievo i trasferimenti di quote che eventualmente intervengano dopo la nascita della comunione. Cfr. Cardarelli S., *Il trattamento tributario delle divisioni*, in *Corr. Trib.* n.33/1986.
  - 6) Cfr. Cass. 18 ottobre 1972, n. 3116.
  - 7) Cfr. CARUSI P., *Le divisioni*, Collana di studi notarili, Gallo-Orsi, 1978, Utet, pag. 77ss. Per una ricostruzione esemplificativa cfr. AMATI A., *Divisione di beni provenienti da più comunioni. La complessa problematica dei conguagli e delle permuta*, in *Il Fisco*, 2/1987, pag. 162 ss.
  - 8) Cfr. LANZILLOTTI S.- MAGURNO F., *Il notaio e le imposte indirette*, IV ed., 2004.
  - 9) Cfr. SCORDINO L., *Sull'imposizione della divisione di comunioni plurime*, in *Il Fisco*, n. 10, 1991, pag. 1554 ss. ove afferma : "quando si attribuisce ad un condividente su una sola massa , la somma delle quote vantate su diverse comunioni, escludendolo da queste ultime, si fuoriesce dal negozio dichiarativo, avendone mirato l'inscindibile relazione titolo-massa, e si pone in essere sia dal punto di vista sostanziale, sia dal punto di vista fiscale un negozio traslativo di permuta". In senso analogo cfr. Formica F., *Divisione (diritto tributario)*, in *Digesto VI*, disc. priv. sez. comm. V, Utet, 1995, pag. 97 ss.
  - 10) Cfr. CTC, 18 settembre 1990, n. 5888, in Scordino L., *Sull'imposizione della divisione di comunioni plurime*, in *Il Fisco*, n. 10, 1991, pag. 1554 ss.
  - 11) Così FEDELE A., *La Comunione*, in *Trattato di diritto civile*, cit.. Cfr. inoltre Cevaro A., *Riv. Not.*, 1986, pag. 1123 ss., il quale afferma: "ove i soggetti titolari di più comunioni con un unico atto pongono fine alle più comunioni tra loro esistenti, assegnando ad alcuno i beni di una massa e ad altri i beni di altre masse, detto atto, anche se chiamato divisione, non ha natura divisoria in senso proprio, in quanto scioglie non una ma più comunioni. Con un simile atto in realtà si pongono in essere permuta di quote relative a diverse masse(o appunto masse plurime) ed il negozio acquista, anche civilmente, natura traslativa."
  - 12) Cfr. Cass. Civ. Sez. Un., 18 ottobre 1961, n.2224, in *Giust. Civ.*, 1962, I, pag.761 e Cass., 30 luglio 1963, n. 2173 in *Giur. Sic.*, 1963, 597.

- 13) Così FORCHIELLI P.- ANGELONI F., della *Divisione*, in Commentario del Codice Civile Scaloja- Branca, libro II, Successioni, Bologna 2000, pag. 48. Cfr. inoltre Cass. Civ. sez. trib. 4 giugno 2007, n. 13009, in G. Tedesco, Lo scioglimento delle comunioni, ove, seppur in riferimento all'INVIM, si afferma: “ **è qualificabile come permuta**, l'atto con cui i comproprietari di più immobili, acquistati in virtù di titoli diversi, abbiano proceduto a divisione mediante assegnazione a ciascuno di essi dell'intera proprietà di singoli beni, senza conguaglio. La pluralità dei titoli d'acquisto esclude infatti la configurabilità di un'unica comunione, comportando la sussistenza di più comunioni, con la conseguenza che ciascun compartecipe non vanta sulla totalità dei beni un diritto corrispondente alla somma delle singole frazioni che gli derivano da ciascun titolo, ma tanti diritti, ciascuno per la quota corrispondente ad ogni titolo e relativo ai beni con lo stesso acquistati; ove pertanto, in sede di divisione, sia assegnata a ciascun compartecipe, su una singola massa, la somma delle quote a lui spettanti su tutte le masse, con la correlativa esclusione da queste ultime, la fattispecie non è riconducibile ad un negozio di accertamento dichiarativo, ma assume la sostanza di un negozio traslativo”.
- 14) Cfr. CARUSI P., Le divisioni, In Collana di studi notarili, Gallo-Orsi, 1978, Utet, pag. 71.
- 15) Si precisa, in proposito, che anche negli Studi del Consiglio Nazionale del Notariato, nell'esame della normativa in parola, si è sottolineato che la locuzione “cessione a titolo oneroso” non sia da riferire unicamente alle ipotesi di compravendita, ma anche a quelle di permuta, nonché agli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento ed ai conferimenti in società. Cfr. Studio CNN n.45/2011/T, Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte, est. BASILAVECCHIA M. –CIGNARELLA M. C.; Studio CNN 21/2012/T, Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili, est. Raponi.
- 16) “D'altra parte, il richiamo espresso ad opera dell'art. 1555 c.c. alla disciplina in materia di compravendita sta a testimoniare la indubbia prossimità, sul piano della disciplina giuridica, tra i due contratti traslativi; tanto che sovente può essere addirittura difficile qualificare esattamente una fattispecie in termini di vendita o di permuta”. La tesi è sostenuta nello Studio CNN n. 60/2006/T, Finanziaria 2006 – Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari, est. BELLINI e nello studio CNN n.45/2011/T, Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte est. BASILAVECCHIA M. –CIGNARELLA M. C. Cfr. anche Comm. Trib. Prov. di Matera, sez. I, 17 aprile 1997, n. 208. Secondo cui: “...la presunzione assoluta di carattere speculativo di cessioni di immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni (...) trova applicazione anche nel caso di permuta dell'immobile con mano d'opera da fornire per altra costruzione, trattandosi pur sempre di cessione a titolo oneroso”.
- 17) Cfr. CIGNARELLA M. C., CNN risp. Quesito 27/2007/T.