

Ancona, 10 novembre 2008

Agli Uffici locali
Loro sedi

e, p.c. Agli Uffici *interni*
Settore Accertamento
Audit Interno
Contenzioso Tributario
Servizi al Contribuente
Sede

Prot. 37527/FI - IU 2008/6

OGGETTO: Tassazione delle divisioni contenenti masse plurime - Art. 34 del D.P.R. 131/86 – Istruzioni operative

Al fine di uniformare l'attività di tassazione degli atti nella regione, si forniscono le seguenti istruzioni operative riguardanti la liquidazione degli atti in oggetto.

DIVISIONE A MASSE PLURIME

L'art. 34, quarto comma, del D.P.R. n. 131/1986, recante "Divisioni" stabilisce che "Agli effetti del presente articolo, 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 una successione a causa di morte".

Tale ultima ipotesi ricorre, sulla base dei chiarimenti forniti con la circolare n. 37 del 10 giugno 1986, ove coesistano le seguenti condizioni:

- a) la successione a causa di morte dalla quale deriva l'ultimo acquisto deve riguardare tutti i condividenti e non solo 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.

Ai fini di una corretta applicazione dell'art. 34 si ritiene che le comunioni che trovano origine in più titoli debbano riguardare beni diversi, tali da costituire masse distinte.

L'atto di scioglimento della comunione a masse plurime, quindi, 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 deriva da successione *mortis causa*.

E' opportuno precisare che le masse plurime nascono da titoli diversi; tale pluralità deve attenere al rapporto funzionale tra titolo e massa e non tra titolo e soggetto. Perciò per la ricerca delle eventuali masse plurime, si devono individuare i titoli che generano la comunione e non quelli che traslano le quote tra i soggetti all'interno di una stessa massa.

Come statuito anche dalla sentenza della C.T.P. di Pesaro n. 80/1/08 del 24 aprile 2008 “*....Ai sensi e per gli effetti dell'art. 34 quarto comma del D.P.R. n. 131 del 1986, per titolo deve intendersi esclusivamente qualsiasi atto o fatto costitutivo della contitolarità di situazioni giuridiche in cui la comunione si risolve: non potendo costituire titolo, e quindi consentire l'individuazione di una nuova e distinta massa, qualsiasi atto o fatto meramente traslativo che non determini una nuova situazione di contitolarità relativamente a beni e diritti in precedenza attribuiti in via esclusiva ad un unico soggetto, ma incida solo sulla misura e la titolarità delle quote di proprietà relative a preesistenti comunioni.*

Le variazioni soggettive dei comunisti(a seguito di successioni o di atti traslativi a titolo oneroso o gratuito portanti trasferimento di diritti di comproprietà) non incidono relativamente alla determinazione ed alla individuazione della massa divisionale, la quale è stabilita e regolamentata dal titolo o dall'evento che ha dato origine alla comunione. Pertanto, una volta riconosciuta la massa dei beni da dividere in base al titolo generativo della comunione, ogni evento modificativo della comproprietà dal punto di vista soggettivo rimane ininfluente ai fini della qualificazione dei beni stessi come comunione unitaria. In altri termini una massa originariamente unica non può dar vita a masse plurime per il fatto che ad un comunista se ne sia sostituito o aggiunto un altro per un qualunque atto o fatto giuridico che non attribuisca ai comunisti una nuova massa; i successori o cessionari delle varie quote subentrano nella posizione del dante causa, sostituendosi a lui nella titolarità dell'unico titolo di comunione ed in ragione della quota acquistata in quanto, a seguito di meri trasferimenti di quota, si considera come se alla comunione partecipi l'originario comunista.

Pertanto, ai fini della configurazione del fenomeno delle masse plurime, non si può prescindere dalla pluralità dei titoli di acquisto che le hanno generate, essendo, invece, totalmente ininfluente la pluralità degli atti traslativi di quote di comunioni preesistenti, che rappresentano un “minus”rispetto al titolo generativo di comunione; un fenomeno, cioè, non costitutivo ma meramente interno.”

Inoltre, con Risoluzione n. 251399 del 24.01.1979 è stato chiarito che per gli atti di divisione di immobili, nei quali il notaio non abbia indicato i titoli di provenienza della preesistente comunione dei beni oggetto di divisione, troverà applicazione l'imposta proporzionale di registro prevista per i trasferimenti immobiliari.

Ai fini della tassazione, si applicherà l'imposta di registro nella misura dell'1% (art. 3 tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/86), prevista per gli atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura, qualora al condividente siano assegnati beni per un valore complessivo non eccedente quello a lui spettante (quota di diritto) sulla massa comune.

Qualora l'assegnazione divisionale (quota di fatto) dei beni superi del 5% il valore della quota di diritto (art. 34, comma 2, TUR), per l'eventuale parte eccedente, si applicheranno le imposte di registro, ipotecaria e catastale, con le aliquote stabilite per i trasferimenti. In tal caso il conguaglio andrà tassato per l'intero importo e non solo per la parte eccedente il 5%.

A titolo esemplificativo, si rappresentano le seguenti fattispecie:

1) A seguito del decesso di Caio gli succedono per legge il coniuge e i due figli. L'asse ereditario comprende alcuni immobili e la quota indivisa di un mezzo relativa ad alcuni fabbricati acquistati in comunione. Il coniuge superstite intende uscire dalla comunione donando la propria quota ai due figli che intendono poi procedere alla divisione dei beni comuni di cui sono diventati esclusivi proprietari. In questo caso non si configurano le masse plurime in quanto le variazioni soggettive dei comunisti non incidono relativamente alla determinazione e individuazione della massa divisionale, la quale è stabilita e regolamentata dal titolo o dall'evento che ha dato origine alla comunione.

La successiva donazione di alcune quote, intervenute nella comunione da parte di uno dei condividenti a favore degli altri, è un atto che non può essere qualificato titolo di provenienza, avendo l'unico effetto di determinare una variazione delle entità delle quote originariamente ereditate.

2) Tizio e Caio, fratelli, sono comoproprietari di due immobili: il primo, pervenuto per un mezzo ciascuno con decreto del Tribunale in data 1993, il secondo, per un mezzo, pervenuto solo a Tizio con rogito del 17 ottobre 1966; per il rimanente mezzo e per un quarto ciascuno è pervenuto ad entrambi, Tizio e Caio, per successione al padre, deceduto il 3 agosto 2005. Nella fattispecie prospettata, pur derivando l'ultimo acquisto di quote da una successione a favore di tutti i condividenti, non è applicabile l'art. 34, comma 4, del D.P.R. 131/86, in quanto i precedenti acquisti non sono riferiti a tutti i condividenti.

3) Divisione di un terreno agricolo acquistato in comunione da due coniugi e successivamente ereditato dai due figli limitatamente alla quota spettante ad uno dei predetti coniugi (rinuncia dell'altro coniuge superstite). Alla fattispecie proposta è applicabile l'art. 34, comma 4, del D.P.R. 131/86, in quanto il terreno agricolo è stato acquistato con un unico atto dai due coniugi, quindi la comunione è unica. Il fatto che, successivamente, alla morte di uno dei due coniugi, la quota spettante a quest'ultimo sia stata ereditata dai figli non comporta il sorgere di un'ulteriore comunione, bensì unicamente il subentro degli eredi nei diritti originariamente spettanti al de cuius.

4) Due coniugi, con più titoli anteriori al 1975, acquistavano in comproprietà ed in parti uguali diverse unità immobiliari. Alla morte di uno dei due coniugi, succedevano quali eredi legittimi i due figli ed il coniuge superstite, il quale, a distanza di tre mesi dall'apertura della successione, rinunciava all'eredità. Stante ciò, il coniuge superstite, titolare di una quota di comproprietà pari alla quota pro indiviso di $\frac{1}{2}$ ed i due figli, titolari della restante quota pro indiviso di $\frac{1}{2}$, intendono procedere allo scioglimento della comproprietà con atto di divisione avente ad oggetto i beni acquistati originariamente dai due coniugi e, in un secondo momento, dai figli intervenuti per successione *mortis causa* del coniuge deceduto. Alla fattispecie in oggetto non è applicabile l'art. 34, quarto comma, del D.P.R. 131/86: invero, l'acquisto a titolo originario di quote in parti uguali di unità immobiliari avvenuto ad opera dei due coniugi con titoli diversi ha determinato fra i medesimi più comunioni. Verificatosi l'evento della morte di uno dei due coniugi, mediante l'acquisto delle quote di questi a titolo di successione per causa di morte, gli eredi (il coniuge superstite ed i due figli) avrebbero potuto avvalersi del beneficio di cui all'art. 34, quarto comma, del D.P.R. 131/86, sussistendone i requisiti richiesti dall'anzidetta norma per poter riunire le masse e considerarle alla stregua di un'unica massa ai fini fiscali (identità dei soggetti, nel senso sopra chiarito, ed ultimo acquisto di quote per successione *mortis causa*). La rinuncia all'eredità da parte del coniuge superstite, tuttavia ha precluso l'applicabilità della norma di cui al quarto comma dell'art. 34, in quanto ha prodotto il venir meno di una delle due condizioni richieste ai fini della riunione delle masse plurime (la successione a causa di morte dalla quale deriva l'ultimo acquisto di quote deve riguardare tutti i condividenti) .

Infine si citano due casi risolti dalla prassi:

- a) con *Risoluzione n. 334 /E del 16.11.2007*: è stato affrontato il caso della divisione di una comunione di beni tra condomini effettuata a tacitazione dei rispettivi diritti ed in assenza di corresponsione di un conguaglio. La risoluzione 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. Quindi ne consegue l'unicità della comunione riferita alle parti comuni, indipendentemente dai trasferimenti dei diritti che hanno interessato la proprietà esclusiva. In definitiva, trattandosi di comunione che trova origine in un unico titolo (costituzione del condominio), in sede di divisione non si originano le masse plurime.
- b) con *Risoluzione n. 136 del 14.06.2007*: è stato chiarito che il criterio del prezzo valore, cioè la determinazione sulla scorta del valore catastale della base imponibile, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro ipotecaria e catastale (art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005 n. 266, così come modificato dall'art. 1, comma 309, della legge 27 dicembre 2006 n. 296) è applicabile anche ai conguagli divisionali, superiori al 5% della quota di diritto. Infatti, la divisione con la quale sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente la quota di diritto, è assimilata alla vendita limitatamente alla parte eccedente proprio tale quota. Il conguaglio divisionale deve, però, essere relativo alla cessione di un immobile ad uso abitativo a favore di persona fisica che non agisca nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali.

Le modalità di calcolo sono indicate nella risoluzione citata.

A titolo meramente esemplificativo ed al fine di agevolare l'attività degli uffici, si allega un esempio di tassazione di masse plurime.

Gli uffici assicureranno uniformità di comportamento in relazione alle istruzioni impartite, valide ed efficaci sino ad una eventuale diversa posizione da parte della Direzione Centrale Normativa e contenzioso

IL DIRETTORE REGIONALE

Enrico Sangermano¹

¹Firma autografa sostituita da indicazione a mezzo stampa ai sensi dell'art. 3, comma 2 del D.Lgs 39/93

ALLEGATO

Per i beni “dividendi” si sono considerati, quale provenienza, tre diversi atti di acquisto indicati con le lettere “ A “, “ B “, “ C “ ; naturalmente a ciascuno di questi tre atti vanno a corrispondere altrettanti beni (oppure masse di beni) ai quali si assegna rispettivamente il valore di euro 800.000,00, di euro 1.400.000,00 e di euro 1.800.000,00 e così per un ammontare complessivo di euro 4.000.000,00 che rappresenta il valore della massa dividenda.

Infine per rendere il più completo possibile il presente esempio, determiniamo in quattro il numero dei condividenti che chiamiamo: Tizio, Caio, Sempronio e Mevio ed avremo :

Valore dei beni di cui all’atto A)= E 800.000,00
 Valore dei beni di cui all’atto B)= E 1.400.000,00
 Valore dei beni di cui all’atto C)= E 1.800.000,00

Totale E 4.000.000,00 valore massa

Beni	Quote	Diritto	Fatto	+ Conguaglio	-	+ Permuta	-
A)		200.000	800.000			600.000	
B)	1°	350.000			200.000		350.000
C)	Tizio	450.000					450.000
		<u>Tot. 1.000.000</u>	<u>Tot. 800.000</u>				
A)		200.000				1.050.000	
B)	2°	350.000					200.000
C)	Caio	450.000					450.000
		<u>Tot. 1.000.000</u>	<u>Tot. 1.400.000</u>				
A)		200.000				450.000	
B)	3°	350.000					200.000
C)	Sempronio	450.000					350.000
		<u>Tot. 1.000.000</u>	<u>Tot. 900.000</u>				
A)		200.000				450.000	
B)	4°	350.000					200.000
C)	Mevio	450.000					350.000
		<u>Tot. 1.000.000</u>	<u>Tot. 900.000</u>				
				Tot. 400.000	Tot. 400.000	Tot. 2.550.000	Tot. 2.550.000

Da tale prospetto si rileva :

- 1) che a Tizio, Sempronio e Mevio è stato assegnato di fatto un valore minore di quello loro spettante di diritto mentre a Caio un valore maggiore;
- 2) che conseguentemente si è avuto un conguaglio complessivo di € 400.000,00 in quanto Sempronio e Mevio hanno ricevuto un valore di € 100.000,00 in meno ciascuno e Tizio di € 200.000,00;
- 3) che a seguito di divisione impostata in tale maniera (n. 3 masse di beni assegnate a n 4 condividenti) si è avuta una permuta di diritti per il valore complessivo di € 2.550.000,00.

N.B. = Posto che in base alle quote di fatto e di diritto è facile determinare il conguaglio, per quanto riguarda la quantificazione dei valori relativi alle permute, in base al prospetto sopra riportato si rileva che: nella prima assegnazione al Tizio è stato dato il bene “A” del valore di € 800.000,00; la sua quota di diritto su quel bene (o massa) è di € 200.000,00 perciò da tale operazione scaturisce una permuta con segno “+” di € 600.000,00, mentre con il segno “-“ una permuta di € 350.000,00 e 450.000,00, valori che si riferiscono alle quote di diritto che Tizio gode sui beni (o masse) di “B” e “C”.

L’operazione successiva relativa all’assegnazione del bene (o massa) a Caio si snoda allo stesso modo: gli viene assegnato il bene (o massa) “B” del valore di € 1.400.000,00, la sua quota di diritto su quel bene (o massa) è di € 350.000,00, di conseguenza scaturisce una permuta con il segno “+” di € 1.050.000,00 = (1.400.000,00 – 350.000) e una permuta con il segno “-“ di € 200.000,00 e 450.000,00, tali vabri si riferiscono alle quote di diritto che Caio esercita sui beni (o masse) di “A” e “C”; e così via per le altre due assegnazioni a Sempronio e Mevio.

Sommendo, indifferentemente, tutte le cifre con il segno “+” o tutte quelle con il segno “-“ si ottiene il valore complessivo del conguaglio e della permuta.

A seguito di quanto sopra la liquidazione dell’imposta di registro, ipotecaria e catastale sarà la seguente:

Massa = € 4.000.000,00; da tale valore dobbiamo sottrarre il valore inherente la permuta = € 2.550.000,00 (ai fini della liquidazione imposta, bisogna tenere presente che il valore complessivo della permuta è comprensivo del valore di € 400.000,00 corrispondente al conguaglio) che sarà liquidata autonomamente; conseguentemente avremo per differenza un valore di € 1.450.000,00 a cui verrà applicata l’imposta di registro dell’1% e l’imposta catastale in misura fissa di € 168,00; sul conguaglio di € 400.000,00 si applicherà l’imposta di registro del 7% (o aliquota agevolata se le compete); l’imposta ipotecaria del 2% e catastale dell’1%.

Per quanto riguarda la permuta, considerato che il suo valore complessivo è di € 2.550.000,00, da questo dobbiamo sottrarre quello relativo al conguaglio (€ 400.000,00) in quanto già tassato come appena sopra esposto; il valore di € 2.150.000,00 così ottenuto, dovrà essere liquidato per la metà in quanto trattasi di permuta e soggiacerà, anch’esso, all’aliquota di registro, ipotecaria e catastale prevista per i trasferimenti immobiliari.

Su € 1.450.000,00 = (massa) imp. reg. 1% ; catastale fissa di € 168,00

Su € 400.000,00 = (conguaglio) imp. reg. 7% ; ipotecaria 2% ; catastale 1%

Su € 1.075.000,00 = (permuta) imp. reg. 7% ; ipotecaria 2% ; catastale 1%.-