

# *Consiglio Nazionale del Notariato*

Studio n.102-2020/T

## **IL CONTRATTO DI COSTITUZIONE DI COMUNIONE E MASSE PLURIME: RIFLESSIONI IN AMBITO FISCALE**

*di Adriano Pischetola*

*(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 10 novembre 2020)*

### *Abstract*

La tematica delle masse plurime, soprattutto per la connessa rilevanza fiscale in sede di scioglimento delle comunioni che trovano origine in più titoli (laddove l'ultimo acquisto di quote non derivi da una successione a causa di morte), evoca la necessità di svolgere qualche riflessione circa la possibilità di stipulare un contratto di costituzione di un'unica comunione (o 'negozio preunificatorio' di masse plurime) in cui far confluire la contitolarità dei compartecipi nelle pregresse distinte comunioni prima di addivenire allo scioglimento, ciò anche in esito ad una precisa risposta ad interpello resa dall'Amministrazione Finanziaria (la n.ro 526 del 13 dicembre 2019) che ha ritenuto legittima l'applicazione a siffatto contratto dell'imposta di registro con aliquota dell'1%, in quanto atto di natura dichiarativa.

Lo studio, dopo un inquadramento anche della cornice storica in cui s'inscrive la tematica al vaglio, si snoda lungo il percorso concettuale rinvenibile nella elaborazione della medesima giurisprudenza di legittimità, per cui il detto contratto può costituire lo strumento negoziale (e non meramente comportamentale) che i contitolari dei beni comuni devono espressamente dichiarare di voler perfezionare, nel rispetto della solennità formale di cui all'art. 1350 c.c. se afferenti ad immobili, qualora intendano perseguire l'obiettivo di addivenire allo scioglimento delle comunioni plurime in unica soluzione, senza la necessità di stipulare tanti singoli negozi con effetti divisorii per quante siano le comunioni pregresse.

Dopo aver individuato i tratti identificativi essenziali di questa fattispecie negoziale (tipica, unilaterale e collegata geneticamente con il susseguente atto divisorio), lo studio indaga sull'esito positivo del relativo giudizio di liceità/non-abusività e, soprattutto, di tenuità fiscale. Sotto tale ultimo profilo, si sottolinea in particolare come l'atto costitutivo dell'unica comunione, pur avendo risvolti e profili di un nuovo 'status' di compartecipazione dei comunisti rispetto alle comunioni pregresse e riunificate, non abbia effetti 'traslativi', nella sua conformazione tipica, (e cioè laddove i comunisti acquisiscano, per effetto della 'costituzione', una quota di contitolarità sui beni 'riunificati' in unica massa comune di valore pari alla somma dei valori delle quote di cui gli stessi erano titolari nell'ambito di ogni singola comunione), ciò in quanto esso implica una sorta di surrogazione dei diritti già vantati da ogni compartecipe su ogni singola massa con un unico diritto sul complesso dei beni. La diversa ricomposizione in 'unicum' delle quote di titolarità dei compartecipi nelle distinte comunioni non determina peraltro un 'accrescimento patrimoniale', indice di una differenziata capacità contributiva dei comunisti, prima e dopo la 'costituzione' dell'unica massa comune. Seppure ne scaturiscano effetti 'costitutivi', ciò certamente non colloca la fattispecie in oggetto nell'ambito dello 'scambio' e resta solo enunciata la 'dichiarazione' di una situazione di contitolarità ricondotta ad unità massiva, senza alcuna alterazione in eccesso o in

difetto degli equilibri patrimoniali antecedenti. Ciò tanto più se si rifletta sul fatto che la fattispecie al vaglio possa essere ascritta nella categoria degli atti di natura 'dichiarativa', che, secondo autorevole dottrina, "non determinano mai una modificazione degli elementi strutturali o del contenuto sostanziale della situazione giuridica", ma possono comunque produrre una modificazione di una situazione giuridica preesistente; il che è proprio quanto si verifica e connota la fattispecie stessa.

Infine, pur ribadendosi la mera funzione 'ricompositiva' del congegno negoziale di che trattasi, ne viene sottolineata la dignità di 'titolo generativo' dell'unica comunione così formata, con ciò realizzandosi una soluzione di continuità netta tra le plurime comunioni preesistenti, poi unificate, e l'eventuale conseguente atto di scioglimento della comunione stessa.

*Sommario:* 1. Premessa. 2. Le radici 'storiche' del fenomeno delle masse plurime. 3. In particolare il cd. negozio preunificatorio delle 'masse plurime' 4. Le ricadute qualificatorie sul trattamento fiscale.

\*\*\*\*\*

## 1. Premessa

Le presenti note prendono le mosse da una risposta ad interpello resa dall'Amministrazione Finanziaria (la n.526 del 13 dicembre 2019)<sup>1</sup> che, a quanto consta, costituisce una prima ed importante presa di posizione sul regime fiscale applicabile al contratto di 'messa in comunione' (o di costituzione di comunione), talora definito anche con l'espressione 'negozio preunificatorio', se riguardato con riferimento alla fase negoziale che prelude ad un successivo scioglimento dell'(unica) comunione così formata tra i comunisti, ancorché riferita ed originata per effetto della 'combinazione'<sup>2</sup> della contitolarità di più beni o diritti appartenenti a due o più soggetti e dagli stessi acquisiti con titoli diversi e distinti.

La tematica che emerge con immediatezza in affianco a quanto si viene qui esponendo è, come ben noto, quella delle cd. 'masse plurime'<sup>3</sup>, la cui rilevanza sul piano fiscale è oggetto della

---

<sup>1</sup> Leggibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate all'indirizzo

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2198423/Risposta+n.+526+del+2019.pdf/338bcef3-d9d3-3cd1-4f1b-3fd710113def>.

Nella fattispecie esaminata nella risposta ad interpello due comunioni derivanti da due titoli diversi (peraltro originariamente formatesi in relazione a due aree edificabili di diversa superficie tra loro con sovrastanti manufatti poi demoliti e poi, dopo la fusione catastale, utilizzate per la edificazione di un unico edificio composto da quattro diverse unità immobiliari) sono state riunite in un'unica comunione. E' da notare che la prima delle due comunioni intercorrevva solo tra tre soggetti (dei quali uno 'Filano' non coniugato all'epoca dell'acquisto pro-quota e gli altri due 'Caio' e 'Sempronia' coniugati fra loro in regime di comunione legale dei beni), e la seconda anche con un quarto soggetto 'Mevia', coniuge in regime di comunione legale dei beni del medesimo partecipante 'Filano' della prima comunione, che risultava pertanto coniugato all'epoca dell'acquisto-pro quota dei beni oggetto della seconda comunione.

<sup>2</sup> Si consenta l'espressione solo descrittiva (anche se efficace) del fenomeno negoziale di cui si dirà più ampiamente nel prosieguo delle presenti riflessioni

<sup>3</sup> Sul tema delle masse plurime FORMICA, *Voce Divisione nel diritto tributario*, Digesto UTET 1990, Sez. Commerc., vol. V, 99; C.N.N. (estensore FORMICA) - Studio n.23-bis *Criteri generali di esclusione delle masse plurime*, approvato in data 6 giugno 1991, in *CNN Strumenti* 199, 0700, 5.1; C.N.N. (estensore FORMICA) - *Divisione - masse plurime* (30 gennaio 2004), Studio n. 89/2003/T, in *Studi e materiali*, 2004, 2, 864; C.N.N. (estensore FORMICA) - *Applicabilità del principio delle masse plurime* (5.7.2002), Studio n.45/2002/T, in *Studi e materiali*, 2003, 1, 147; C.N.N. (estensore FORMICA) - *Divisione dei beni in comunione legale e imposta di registro* (1995), in *CNN Strumenti*, voce 0700, 11.1; BUSONI, *Il problema delle masse plurime*, in *Nuova Giurisprudenza Civile Commentata*, II, 2000, 17 ss.; MAGURNO-LANZILLOTTI, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma, 1998, 428; SCARANO, *Delle masse plurime*, in *La nuova disciplina*

disposizione del comma quarto art. 34 del TUR n.131/86. Ivi si lascia intendere che in presenza di 'più titoli' (s'intende: d'acquisto) si generano 'più comunioni' (tranne l'ipotesi in cui l'ultimo acquisto di quote sia una successione a causa di morte) e che pertanto, laddove si assegnino ai dividendi beni provenienti da più comunioni, l'atto di apporzionamento avente ad oggetto tali beni avrebbe solo in parte funzione divisoria e per la residua parte funzione traslativa, con il conseguente aggravio sul piano fiscale.

Siffatta situazione (se non si vuole addivenire a più divisioni distinte, ciascuna riferita ad ogni distinta comunione) potrebbe però profilarsi in maniera diversa se le plurime masse comuni convergano in una nuova unica comunione attraverso un 'negozio specifico'<sup>4</sup> che, se ha per oggetto beni immobili, deve rivestire la forma scritta *ad substantiam* ai sensi dell'art. 1350 n.3 c.c. e che consentirebbe di procedere ad una sola divisione piuttosto che a tante divisioni per quante sono le masse. Ed invero nell'insegnamento della giurisprudenza di legittimità è solo siffatto congegno negoziale che si porrebbe come ineludibile presupposto dello scioglimento dell'unica comunione ad esso conseguente e quindi di un trattamento fiscale parametrato all'assenza di un profilo traslativo<sup>5</sup>.

Ma per comprendere meglio quale sia o possa essere la funzione, anche sul piano fiscale, di tale congegno negoziale, è opportuno un rapido 'flashback' storico sulla parallela tematica delle 'masse plurime'

## 2. Le radici 'storiche' del fenomeno delle masse plurime

Non è poi così senza rilievo il fatto che soltanto nel secondo dopoguerra, quindi nella seconda metà del secolo scorso, il tema della 'masse plurime' è venuto ad assumere profili di criticità: ciò in

---

*dell'imposta di registro*, a cura di D'AMATI, Torino, 1989, 229; CINTI, *La Divisione a masse plurime secondo il nuovo T.U. dell'Imposta di Registro*, in Boll. Trib. 1988, 617; FEDELE, *Sulla nozione di massa ai fini dell'applicazione dell'imposta del registro nelle comunioni eredi-tarie*, in Riv. Not., 1991, 1182; ARMATI, *La disciplina tributaria della divisione*, in Successioni e Donazioni, a cura di Rescigno, 1994, vol. II, Cedam, 396; SCORDINO, *Sull'imposizione della divisione di comunioni plurime*, in 'il fisco' n.10/1991, 1554 ss.; CAPURRO, *La divisione in presenza di comunioni plurime*, in *Il Fisco*, 1991, 6334; BARALIS-PODETTI, *La nuova disciplina tributaria della divisione delle masse plurime nel testo unico dell'imposta di registro*, in Riv. Not., 1988, 603 ss.; CEVARO, *Il nuovo trattamento tributario della "divisione" di masse plurime*, in Riv. Not., 1986, 5-6, 1123; CINQUEPALMI-MANCINELLI- *La divisione immobiliare di masse plurime*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2012, 2012; MANCINELLI-PISCHETOLA, *Masse plurime: rilevanza del profilo 'causale' tra titolo e massa divisionale* – in commento a Cass. civ. Sez. V, 28 marzo 2018, n. 7604 - in *Notariato*, 2018, 3, 352; PISCHETOLA, *La divisione contrattuale, profili civilistici e fiscali*, Milano, 2018, 82 ss.; nonché del medesimo A., *La divisione delle masse plurime: problemi antichi e proiezioni recenti*, in *Il fisco*, 2013, 1, 5086 ss. e RQ n. 16-2016/T *Divisione di beni di provenienza ereditaria, acquisto di quote ideali degli stessi beni della massa divisionale, masse plurime. Esclusione*, in CNN Notizie del 20.3.2018; CIGNARELLA, RQ. n. 151-2006/T, *Divisione. Applicabilità del principio delle masse plurime*, in *Studi e Materiali*, 2007, 2; LOMONACO, RQ. n. 51-2015/T - *Tassazione di una divisione di unità immobiliari costruite su un'area acquistata per quote con atti diversi*, in CNN Notizie del 4.8.2015

v. anche Circolare Ministero delle Finanze 10 giugno 1986 n. 37/220391; Comm.Trib.Centr. del 18 settembre 1990 n. 5888, in *Rep. Foro It.*, 1990, voce registro, n. 105; Comm. Trib. Centr. del 16 novembre 1991 n.7118, in *Rep. Foro It.*, 1992, voce registro, n. 95; Comm. Trib. Centr. del 5 maggio 1989 n. 3077, in *Rassegna Tributaria*, 1989, 2, 1074; Comm. Trib. Centr. del 12 ottobre 1988 n. 6691 in *Rassegna Tributaria*, 1989, 2, 188; Comm.Trib.Centr. del 18 settembre 1990 n.5888; Comm. Trib. Prov., Frosinone, Sez. III del 23 giugno 2014 n.864; Comm. Trib. Regionale, Perugia, Sez. I dell'1 agosto 2012 n. 145;

<sup>4</sup> Come viene definito nella sentenza della Cassazione, Sezione II- civile, n. 5798 del 15 maggio 1992

<sup>5</sup> Lamenta scarsa attenzione all'istituto nel negozio di riunificazione al fine della formazione di un'unica massa comune PETTERUTI, *Il valore attribuito ai diritti assegnati tra diritto tributario e impugnative negoziali*, in *Contratto di divisione e autonomia privata, Atti del Convegno tenutosi a Santa Margherita di Pula, Fortevillage 30-31 Maggio 2008 (N. 4/2008) Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato*, Milano 2008, 204, leggibile all'indirizzo <https://elibrary.fondazione-notariato.it/articolo.asp?art=17/1712&mn=3>; al riguardo l'A. precisa che "Con tale riunificazione non vi sarebbe più spazio per una imposizione che consideri permutative le varie assegnazioni, in quanto il titolo della comunione - questa volta inequivocabilmente unico - diverrebbe proprio l'atto di riunificazione"; sul punto v. anche MAGURNO-LANZILLOTTI, *Il Notaio e le imposte indirette*, 2014, p.333 ss.

forza della sentenza della Cassazione n.1556 del 30 agosto 1947<sup>6</sup>. Sino a quell'epoca aveva costituito un punto di riferimento pressoché condiviso unanimemente un documento, assai datato (1880) della prassi, la 'Normale' n.31<sup>7</sup>, documento nel quale si affermava esplicitamente che *"su concorde avviso della R. avvocatura generale, il Ministero ha osservato che quando la comunione legittimamente esiste, resta indifferente se questa siasi formata per più e diversi titoli e ragioni, essendo inconcepibile tra le medesime persone due o più comunioni distinte"*. Da tale premesse discendeva che *"Quando pertanto si procede a dividere i beni comuni, bisogna ritenere che essi costituiscano una comunione sola nella quale è lecito ai dividenti spaziare tanto da poter assegnare ad uno di loro la sua quota con una qualunque delle cose comuni, senza che ne possa derivare mutato il carattere della divisione e da declaratoria diventar per ciò attributiva"*.

La 'requis' - soprattutto sul piano fiscale - risultava fino a quel momento sorretta anche dal fatto che l'art. 48 della vecchia legge di Registro approvata con R.D. n.3269/23 non trattava affatto di 'masse plurime' stabilendo solo la debenza dell'imposta prevista per i trasferimenti, e solo in presenza di 'conguaglio di maggior assegno, anche per mezzo di acollo di debiti comuni in una quota maggiore di quella che sarebbe a carico dell'assegnatario', quindi senza menzione alcuna all'unico o ai diversi titoli di acquisto.

Ma quella 'requis' era destinata a cessare alla fine degli anni '40.

Nella richiamata sentenza n.1556/47 infatti, e per la prima volta con accenti chiari e netti, veniva negata l'unicità della comunione in presenza di diversi titoli e tempi di acquisto di beni (divenuti) comuni tra i contitolari, e così acquisiva consistenza un'idea, che poi sarà fondativa della categoria concettuale stessa di che trattasi: le "masse plurime", intese come 'pluralità di comunioni per quanti sono i titoli di provenienza'. Ciò non ostante, la medesima sentenza della Cassazione<sup>8</sup> inventariava essa stessa un'eccezione alle regola così formulata, data dalla circostanza - si precisava - che più masse comuni siano assegnate tutte nelle stesse proporzioni ai dividendi: in tale evenienza, insomma, il fenomeno delle 'masse plurime' non avrebbe avuto luogo poiché, assegnando di fatto a ciascun dividendo ciò che gli spettava di diritto e provvedendo quindi ad una ripartizione dei beni comuni senza alcuna 'eccedenza', la pluralità dei titoli di acquisto non avrebbe avuto alcuna rilevanza peggiorativa del trattamento tributario.

Si trattava di una felice intuizione, da parte dei giudici di legittimità dell'epoca, che sarebbe stata molto apprezzata da un Autore<sup>9</sup> per il quale non si profila necessariamente una pluralità di comunioni a fronte di una pluralità di acquisti, se questi sono perfezionati sempre dagli stessi soggetti, in quanto il 'rapporto' che si instaura tra gli stessi soggetti - sia pure acquirenti di più beni con più 'titoli' - è sempre 'unico'. Ciò che conterebbe - secondo questa linea di pensiero - non sarebbero pertanto i plurimi atti di acquisto: da essi ne scaturirebbe sempre e solo un unico rapporto intercorrente tra i medesimi acquirenti dei beni comuni.

Ma la giurisprudenza della Suprema Corte - in parte supportata anche dalla giurisprudenza tributaria nel frattempo formatasi e consolidatasi<sup>10</sup> - nei decenni successivi alla sentenza n.1556/47 cancellò drasticamente anche quell'unica eccezione cui si accennava, messa definitivamente a tacere. E così con altra 'storica' sentenza<sup>11</sup> degli inizi degli anni '60 - che fonda il definitivo orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia - partendo dal principio di cui

---

<sup>6</sup> In *Giur.Imp.Dir.* 1949, 360

<sup>7</sup> Pubblicata nel Bollettino Ufficiale Direzione generale Demanio e Tasse

<sup>8</sup> Con le cui conclusioni comunque non concordò la dottrina tributaristica, anche successiva: ne accennano BARALIS-PODETTI, *op. cit.*, 604

<sup>9</sup> BRANCA, *Comunione. Condominio negli edifici*, in *Commentario Scialoja-Branca*, Zanichelli-Foro it., 1982, 40

<sup>10</sup> Anch'essa citata da BARALIS-PODETTI, *op. cit.*, nota (3), 604

<sup>11</sup> Cassaz.18 ottobre 1961 n.2224, in *Giust.Civ.*, 1962, I, 761

all'art. 1100 c.c. (a tenore del quale, in buona sostanza, la comunione è regolata dal titolo o dalla legge, o, in mancanza, dalle norme codicistiche), si arrivò alla conclusione (peraltro senza dimostrazione del nesso logico e giuridico che lega premessa e conclusioni) per cui *“si hanno tante comunioni, quanti sono i titoli di provenienza dei beni”*. Secondo i Supremi Giudici infatti l'acquisto di beni in comune, attraverso diversi titoli, *“solo apparentemente dà luogo al fenomeno dell'accrescimento dell'originaria comunione, costituita con il primo titolo d'acquisto e in sostanza, invece, dà luogo alla sommatoria di tante comunioni, ciascuna regolata dal suo titolo”*. Ciò conduce la Suprema Corte a ritenere che *“attribuendo a ciascun 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”* per arrivare infine a sostenere che addirittura anche *“in caso di eguaglianza delle quote dei condividenti su tutte e su ciascuna massa, 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 (permuta)”*.

Si è così pervenuti ad uno snodo fondamentale (dal punto di vista della ricostruzione storica del fenomeno in discussione).

A questo principio della pluralità delle comunioni a fronte della pluralità dei titoli di acquisto, anche in presenza di eguaglianza di quote fra i comunisti, così nettamente percepito ed espresso da Cassaz. n.2224/1961, si ispirerà con connotazioni quasi pedissequae ed omologanti praticamente quasi tutta la giurisprudenza della Cassazione negli anni a venire, con l'ulteriore corollario che in caso di scioglimento di masse plurime - per evitare l'aggravio della tassazione collegata con la supposta natura traslativa della fattispecie - si debba procedere ad altrettante divisioni per quanti sono i titoli di acquisto<sup>12</sup>.

Come si è visto il principio giurisprudenziale “pluralità di titoli/pluralità di comunioni” risulta fondato sul presupposto per cui, essendo disciplinata ogni singola comunione, pur tra gli stessi soggetti, da un titolo *‘ad hoc’*, ciò comporti la pluralità delle comunioni così disciplinate. Esso verosimilmente emerge e si fa strada nell'ottica dei giudici di legittimità per evitare di dare spazio eccessivo a deprecabili intenzioni elusive dei comunisti, indotti ad adottare lo schermo legale della divisione per l'assegnazione in proprietà esclusiva di beni e diritti co-acquistati in tempi e con titoli diversi senza pervenire ad una formale permuta.

Ma a ben vedere l'automatismo di quel principio poi non è così scontato.

Se infatti Tizio e Caio si rendono acquirenti in parti eguali fra loro con uno stesso atto in unica soluzione dei fondi Tuscolano e Cornelianano o al contrario si rendono acquirenti prima con una compravendita del fondo Tuscolano e con una donazione successiva del fondo Cornelianano, ciò non significa, per ciò stesso, che nel primo caso siamo di fronte ad una sola comunione e nel secondo caso a *‘due’* distinte comunioni, in ragione del fatto che in questo secondo caso i titoli sono diversi. In ogni caso, infatti, sia nella prima come nella seconda ipotesi, si va a costituire una comunione di

---

<sup>12</sup> Cassaz. 18 aprile 1973, n.1111, in *Rep.Giur.It.* 1973, voce *Comunione e condominio* n.2; Cassaz. 24 gennaio 1973 n.223, in *Rep.Giur. it.*, voce *Divisione* nn. 1-2; Cassaz. 30 ottobre 1974 n.3351 in *Rep.Giur.It.*, 1974, voce *Divisione* n.1; Cassaz. 17 gennaio 1975, n.174, in *Rep.Giur.It.*, 1975, voce *Divisione* nn.ri 3-4; Cassaz. 13 febbraio 1976 n.571, in *Rep.Giur.It.*, 1976, voce *Divisione* nn.ri 12-13; Cassaz. 21.5.1979 n.2937 in *Rep.Giur.It.*, 1979, voce *Divisione* n.25; Cass. 30.3.1985 n.2231 in *Rep.Giur.It.*, 1985, voce *Divisione* nn.ri 4-6; Cass. 15.5.1992 n.5798; Cass. 9 gennaio 2009 n.314; Cass. 6.2.2009 n.3029; Cass. 10.4.2012 n.5694; Cass. 5.9.2016 n.17576 (le ultime cinque sentenze leggibili in banca dati *‘Leggi d'Italia’* di Wolters Kluwer );

diritti in relazione a beni diversi o, se si vuole essere meno imprecisi, si instaura una comunione diversa per ogni bene che ne è oggetto, a prescindere dalla pluralità dei titoli acquisitivi<sup>13</sup>.

Ciò per dire come l'unicità o la pluralità dei titoli d'acquisto debba ritenersi di per sé criterio (di regola) fallace per argomentare in ordine alla unicità o alla pluralità delle comunioni. Peraltro la stessa sistemazione sul piano normativo che si era data dell'istituto al vaglio da parte della legislazione originaria e, come si è notato, anche della prassi amministrativa (sino al *revirement* di cui alla sentenza Cassaz. n.1556/47 e poi a seguire) non offriva alcun spazio di manovra a quell'(indimostrato) automatismo.

### 3. In particolare il cd. negozio preunificatorio delle 'masse plurime'

All'interno di questo scenario, così rigidamente delineato dal legislatore tributario da un lato (ai sensi dell'art.34 del TUR) e dalla giurisprudenza della Cassazione dall'altro, e non ostante i fondati dubbi che il fenomeno delle plurimasse sia riconducibile a quello della pluralità dei titoli d'acquisto, restava e resta scalfito tuttora il principio della corrispondenza 'pluralità di titoli di acquisto/pluralità di comunioni' e il suo conseguente corollario, reiteratamente affermato in Giurisprudenza, della possibilità di addivenire allo scioglimento delle comunioni plurime solo attraverso tanti singoli negozi con effetti divisorii per quante siano le comunioni<sup>14</sup> (o in alternativa attraverso altri atti estintivi della comunione, quali permuta, vendite con compensazioni, rinunzie incrociate alle quote, ecc... dei quali peraltro bisogna verificare con ocularità la reale appartenenza al *genus* divisorio<sup>15</sup>).

Ma, tutto ciò, con l'eccezione - che forma oggetto specifico delle presenti riflessioni - data appunto dal **contratto di costituzione di comunione o 'negozio preunificatorio' di masse plurime**, quello stesso, che la giurisprudenza della Cassazione con un indirizzo assolutamente costante ed immutato nel tempo<sup>16</sup> individua - come innanzi si accennava - come strumento negoziale (e non meramente comportamentale) che i compartecipi dei beni comuni devono espressamente dichiarare di voler perfezionare, nel rispetto della solennità formale di cui all'art. 1350 c.c. se afferenti ad immobili, qualora intendano perseguire l'obiettivo detto.

Il referente normativo e codicistico del congegno negoziale al vaglio sarebbe offerto dal combinato disposto degli artt. 1350 n.3 e 2643 n.3 c.c., ove appunto è tratteggiata la categoria dei contratti 'che costituiscono la comunione dei diritti indicati/menzionati dai numeri precedenti', con evidente '*relatio*' ai diritti reali immobiliari riportati nei n.ri 1 e 2 dei citati articoli.

---

<sup>13</sup> Rilevano esemplificativamente BARALIS-PODETTI, *op.cit.* pag. 607 "Se Tizio, con un unico negozio, acquista un terreno in Roma, un fabbricato in Milano ed un'autovettura, egli acquisterà un diritto di proprietà sul terreno, un diritto di proprietà sul fabbricato e un diritto di proprietà sull'autovettura, non diversamente dal caso in cui acquisti i tre beni con tre distinti negozi. Se anziché essere Tizio ad acquistare, siano due o più soggetti, congiuntamente fra loro, non vi è motivo per ritenere che la situazione giuridica sia diversa. Dovremmo avere, indipendentemente dall'unicità o pluralità dei titoli negoziali, tanti diritti in comunione tra i soggetti acquirenti (cioè tante comunioni di diritti), quanti sono i beni..."

<sup>14</sup> In ossequio al brocardo *tot communiones tot divisiones*

<sup>15</sup> MIRAGLIA, *Gli atti estintivi della comunione ex art. 764 c.c. op. cit.*, 19; secondo Cassaz.18 ottobre 1961 n.2224 cit. in ipotesi di divisione di masse plurime, qualora ad un compartecipe si attribuiscono beni non corrispondenti alla sua quota di diritto su di una 'certa' massa, si può generare sia un fenomeno di cessione (caso di mera plusvalenza quantitativa) sia di permuta (caso di assegnazione ad un convivente su di una sola massa della somma delle singole frazioni dei diritti che gli spettavano rispetto alle singole masse)

<sup>16</sup> Cass. 21maggio 1979 n.2937 in *Rep.Giur.It.*, 1979, voce *Divisione* n.25; Cassaz. 30 marzo.1985 n.2231 in *Rep.Giur.It.*, 1985, voce *Divisione* nn.ri 4-6; Cass. 15 maggio 1992 n.5798; Cass. 9 gennaio 2009 n.314; Cass. 6 febbraio 2009 n.3029; Cass. 10 aprile 2012 n.5694; Cass. 5 settembre 2016 n. 17576 (le ultime cinque sentenze leggibili in banca dati 'Leggi d'Italia' di Wolters Kluwer; peraltro in Cass. n.17576/2016, come si dirà anche nel prosieguo, sembra che i giudici di legittimità ritengano legittimo il ricorso alla unificazione delle masse per una conseguente ripartizione unitaria anche in assenza di espresso consenso dei compartecipi, in presenza di una identità delle quote da essi vantate sulle singole comunioni);

In un arresto del 2009<sup>17</sup> il principio è ben riassunto in un passo emblematico: *“nel caso di divisione di beni oggetto di comproprietà provenienti da titoli diversi e quindi appartenenti a diverse comunioni, è possibile procedere ad una sola divisione invece che a tante divisioni quante sono le masse solo con il consenso di tutte le parti, che non può risultare da una manifestazione tacita o da un semplice comportamento processuale non oppositivo di uno dei condividenti rispetto alla domanda di divisione unitaria di tutti i beni delle diverse masse, ma deve realizzarsi in uno specifico ed apposito negozio giuridico da cui evincere in modo inequivocabile tale comune volontà.”* Prima ancora nella sentenza n. 5798/92 la Cassazione aveva precisato che rispetto ad una siffatta divisione, l’atto preunificativo “risolvendosi in un atto di conferimento delle singole comunioni in una comunione unica” era “l’antecedente” necessario acciocché la divisione potesse essere stipulata.

Circa il profilo della ‘necessità’ del ricorso a siffatto negozio con funzione preparatoria e strumentale rispetto alla divisione delle masse plurime, accorta dottrina<sup>18</sup> opina che anzi andrebbero affermati - oltre che la tipicità del congegno negoziale stesso rilevabile proprio dalle previsioni di cui agli artt. 1350 n.3 e 2643 n.3 c.c. - anche la unilateraltà dello stesso (nel senso che la sorte del negozio divisorio, e solo quella, dipende dal negozio preunificatorio e non viceversa, soprattutto per il profilo della incidenza della validità del secondo sul primo) e il suo collegamento genetico rispetto a quello divisorio. La messa ‘in comunione’, infatti, non avrebbe ragion d’essere se non in vista del perseguimento dell’esito divisorio, esito che senza il negozio preunificativo a sua volta non si produrrebbe nemmeno.

Ma, al di là delle qualificazioni teoriche dello strumento negoziale al vaglio, è evidente che l’utilizzo del congegno negoziale preunificatorio, per gli scopi precisi che ne definiscono anche il profilo causale, dovrebbe sostenere, con esito positivo, sia il giudizio di liceità o quanto meno di inesistenza di profili che conducano ad escluderne la qualificazione in termini di fattispecie ‘abusiva’ del diritto vigente; sia quello di tenuità fiscale.

In ordine al primo dei due ‘giudizi’ è stata la giurisprudenza di merito stessa (Corte di Appello di Bari del 28 marzo 1952<sup>19</sup>), in una sentenza alquanto ‘datata’ ma mai contraddetta da altra giurisprudenza successiva di segno contrario, a stabilire che *“..i coeredi possono formare di più eredità una sola massa e ripartire questa nelle proporzioni in cui sono rispettivamente eredi, in quanto tale atto non è contrario alla legge, al buon costume e all’ordine pubblico, ed evita il dispendio di più divisioni...”*.<sup>20</sup>

Circa poi la non-abusività del congegno negoziale al vaglio (anche sul piano fiscale) dovrebbe deporre quello stesso carattere di ‘necessarietà’ ravvisato dai supremi giudici di cui s’è detto – se riguardata con riferimento al consequenziale esito divisorio da esso scaturente. Non può certo definirsi ‘abusivo’ ciò che è necessario ad attuare il disegno negoziale complessivo perseguito dai compartecipi; anzi, e per di più, esso si profila come ‘unico’ percorso giuridico e fiscale praticabile in punto di diritto, se non si intende addivenire alla stipula di altri atti, sia pure estintivi dello stato di comunione, aventi diretto ed immediato contenuto traslativo. Ciò risulta particolarmente vero dopo l’introduzione nella legge n.212/2000 (Statuto del contribuente) dell’art. 10-bis che ha

---

<sup>17</sup> Cass. n.3029/2009 citata nella nota che precede

<sup>18</sup> AVERSANO, *La costituzione contrattuale della comunione. Lo scopo di godimento e le masse plurime*, Napoli, 2005, 181

<sup>19</sup> In *Foro Pad.*, 1952, 832

<sup>20</sup> Secondo BUSONI, *Il problema delle masse plurime, op. cit.*, 17 ss. "Non riteniamo poi legittimo opporre alcuna questione di liceità alla possibilità di addivenire all’unificazione di masse plurime. Pur prescindendo, infatti, dal riconoscimento di un tale atto avanzato dalla Supr. Corte, riteniamo che esso sia pienamente consentito dal nostro ordinamento, ove si riconoscano degni di tutela e quindi produttivi di effetti giuridici tutti quegli atti che, purché non vietati e quindi illeciti, siano espressione, nelle forme prescritte e con i necessari requisiti, di una autoregolamentazione di diritti disponibili, secondo il principio dell’autonomia contrattuale."

sancito la liceità della scelta del contribuente di accedere a forme di legittimo risparmio d'imposta<sup>21</sup>.

Quanto poi agli effetti giuridici e alla intrinseca natura della convenzione unificativa (dalla cui rilevanza, come è noto, il legislatore tributario ai sensi dell'art. 20 del TUR fa discendere anche il correlativo trattamento fiscale), è necessario svolgere qualche specifica riflessione.

Da un lato è pur vero che la giurisprudenza della Cassazione, in alcuni degli arresti afferenti al negozio in parola, ha, con diversità di accenti, talvolta ritenuto che esso si attui attraverso 'reciproci trasferimenti delle rispettive partecipazioni'<sup>22</sup>, e talaltra attraverso 'un atto di conferimento delle singole comunioni in una sola comunione'<sup>23</sup>; dall'altro lato non si è mancato di rilevare<sup>24</sup> come l'atto costitutivo dell'unica comunione, pur avendo risvolti e profili di un nuovo 'status' di compartecipazione dei comunisti rispetto alle comunioni pregresse e riunificate, non ha effetti 'traslativi', nella sua conformazione tipica, e cioè laddove i comunisti acquisiscano, per effetto della 'costituzione', una quota di contitolarità sui beni 'riunificati' in unica massa comune (già oggetto delle singole e plurime comunioni) di valore pari alla somma dei valori delle quote di cui gli stessi erano titolari nell'ambito di ogni singola comunione<sup>25</sup>. In tale evenienza, infatti, siffatto negozio costitutivo avrebbe pur sempre un contenuto 'dichiarativo', in quanto implica una sorta di surrogazione dei diritti già vantati da ogni compartecipe su ogni singola massa con un unico diritto sul complesso dei beni.<sup>26</sup>

E, si noti bene, pare legittimo ritenere che tale surrogazione abbia parimenti luogo - senza che ciò possa smentire il contenuto dichiarativo del negozio - anche ove i compartecipi vantino diritti diversificati e non necessariamente paritari nelle singole pregresse comunioni poi riunificate<sup>27</sup>, rilevando solo la rispondenza tra il valore di quei diritti e quello a ciascun compartecipe riconosciuto sulla massa riunificata. Tant'è che, nella medesima fattispecie presa in esame dall'Amministrazione Finanziaria (n.526 del 13 dicembre 2019), di cui s'è detto all'esordio delle presenti note, uno dei compartecipi - coniuge in regime di comunione legale di altro compartecipe - risultava essere contitolare addirittura solo in una delle due diverse comunioni poi riunificate (e con una quota diversa rispetto a quelle degli altri compartecipi), ma ciò non ha dissuaso

---

<sup>21</sup> In materia di disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale cfr. MASTROIACOVO, Studio CNN 151-2015/T, *L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile* in *CNN Notizie* del 26 gennaio 2016, e leggibile anche all'indirizzo <http://www.notariato.it/sites/default/files/151-15-t.pdf>; nonché della medesima A. anche "La nuova disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale nella prospettiva dell'imposta di registro", in *Riv. not.*, n. 1/2016;

<sup>22</sup> così Cassaz. n.2937/79 cit.

<sup>23</sup> così Cassaz. n.5798/92 cit.

<sup>24</sup> AVERSANO, *op. cit.* p.195

<sup>25</sup> Esemplicativamente si può immaginare che Tizio e Caio siano contitolari dei beni A e B in forza di titoli diversi aventi valore rispettivamente 70 e 90 (sia pure per quote diseguali, ad es. risultando che Tizio sia titolare per 40/100 del bene A e per 60/100 del bene B e, intuitivamente, Caio, in modo correlativo, sia titolare delle residue quote di 60/100 sul bene A e di 40/100 sul bene B). Orbene, dopo l'atto di riunificazione delle masse plurime, si potrà ottenere un'unica comunione - dopo aver calcolato la media ponderata delle due percentuali rispetto alle quote innanzi valorizzate - sulla quale Tizio vanterà una quota pari a 82 (dato da 28+54) su 160 e Caio a sua volta una quota pari a 78 (dato da 42 + 36) su 160: ciò però non dovrebbe comportare, per quanto si espone nel testo, la qualificazione dell'atto di messa in comunione quale fattispecie 'traslativa' (dal momento che i valori complessivamente assegnati a ciascun partecipe sono equivalenti alla somma di quelli che agli stessi competevano sui beni oggetto delle singole comunioni) ma meramente dichiarativa.

<sup>26</sup> Evidentemente discorso diverso andrebbe articolato laddove, in modo speculare rispetto a quanto esposto nel testo, in esito al 'conferimento' in comunione, risultassero accresciuti a favore di taluno dei partecipanti e sminuiti, di contro, a discapito di altri i valori delle quote 'attribuite' a ciascuno sull'unica massa comune rispetto a quelli già di spettanza dei compartecipi prima della 'riunificazione'.

<sup>27</sup> Sembra di parere diverso invece AVERSANO, *op. cit.* p.194, per il quale: "Quando si riscontra una modifica della situazione pregressa - o perché i soggetti non partecipano tutti a tutte le comunioni, o perché vi partecipano ma in maniera diversa (corsivo nostro), o tutte le volte che si fuoriesca, per la mancanza di uno o più presupposti, dall'ipotesi limite che origina il negozio dichiarativo - si assiste al compimento di un atto con risvolti attributivi..."

l'Amministrazione stessa<sup>28</sup> a ritenere che in ogni caso la siffatta convenzione serbasse natura dichiarativa.<sup>29</sup>

Ciò che insomma assume rilevanza, ai fini che qui interessano, è che, anche nell'ipotesi appena descritta, si assista ad un fenomeno surrogatorio con riferimento ai 'valori' in campo; sicché, anche in presenza di quote di diritto diverse tra i vari compartecipi, è quella rispondenza tra i detti valori che connota la natura dichiarativa del negozio preunificatorio.

#### 4. Le ricadute qualificatorie sul trattamento fiscale.

E' stato per altro ben rilevato in dottrina che non deve suonare come un ossimoro l'affermazione per cui il contratto in esame (pur 'costitutivo') abbia di fatto una natura dichiarativa.<sup>30</sup>

A ben riflettere, è proprio tale 'natura' che, anche a fini fiscali, qualifica la fattispecie al vaglio ed assume rilevanza sul piano impositivo per la conseguente applicazione dell'imposta di registro con aliquota dell'1%<sup>31</sup>, prevista dall'art. 3 della tariffa allegata al DPR n.131/86<sup>32</sup>. La diversa ricomposizione in 'unicum' delle quote di titolarità dei compartecipi nelle distinte comunioni non determina un 'accrescimento patrimoniale', indice di una differenziata capacità contributiva dei comunisti, prima e dopo la 'costituzione' dell'unica massa comune. Seppure ne scaturiscano effetti 'costitutivi', (e ciò in quanto si assiste, come si diceva, ad una sorta di surrogazione reale dei diritti dei compartecipi e quindi in ogni caso ad una mera trasformazione oggettiva dei diritti stessi), ciò certamente non colloca la fattispecie di cui si discorre nell'ambito dello 'scambio' e resta solo enunciata la 'dichiarazione' di una situazione di contitolarità ricondotta ad unità massiva, senza

---

<sup>28</sup> Anche forse in considerazione della difficoltà (dopo la effettuazione di variazioni catastali che avevano condotto alla soppressione dei precedenti riferimenti catastali) di 'sceverare' con esattezza le porzioni dei beni comuni come riunificati per ritenerle assegnabili in proprietà esclusiva all'uno piuttosto che all'altro condividente: è siffatta una di quelle circostanze di 'contiguità' soggettiva ed oggettiva cui si accenna nel prosieguo.

<sup>29</sup> Altro sarebbe il discorso sulla natura 'attributiva' (e non solo dichiarativa) del negozio preunificatorio, invece, qualora taluno dei compartecipi non figurasse affatto in tutte le comunioni, ma solo in alcuna di esse e, ciò non ostante, si intenda pervenire alla stipula in considerazione della utilità di siffatta soluzione negoziale (specie a fronte di situazioni di **contiguità** soggettiva e/o oggettiva che afferiscano ai soggetti o, rispettivamente, all'oggetto del successivo atto di scioglimento della comunione). In tal caso è evidente che non si assiste solo ad un mero fenomeno surrogatorio, ma accrescitivo per taluno dei compartecipi stessi, beneficiari di valori sulla massa riunificata in esubero rispetto a quelli già vantati sulle singole comunioni, in quanto in tal modo tale compartecipe risulterà acquisire una quota dell'unica comunione riunificata senza essere stato titolare pro-quota di beni o diritti ricompresi in ogni singola pregressa comunione; sicché tale circostanza finisce per trasformare la natura del negozio di messa in comunione da dichiarativa in attributiva, anche se limitatamente alle quote dei beni di cui taluni compartecipi non risultavano contitolari nelle pregresse comunioni e per i valori che risultano riconosciuti a loro favore sulla massa riunificata.

In ogni caso, però, e in linea teorica, una siffatta ricostruzione negoziale (salva la natura attributiva entro i limiti detti) non appare inconcepibile; anzi essa consentirebbe di pervenire alla stipula del negozio di cui qui si discute anche in assenza di una perfetta e totale identità soggettiva tra i contitolari delle diverse comunioni - come si diceva anche in ragione delle situazioni di contiguità soggettiva/oggettiva molto spesso rinvenibili con riferimento a beni/diritti comuni - ed utilizzare il congegno negoziale di che trattasi per realizzare lo scopo essenziale della economia dei mezzi giuridici, che costituisce il principio fondante dell'orientamento giurisprudenziale richiamato nelle battute che precedono ed integra la 'ratio' dell'istituto al vaglio. Volendo peraltro esemplificare si potrebbero ipotizzare tre diverse comunioni (in quanto formatesi con riferimento ad altrettanti diversi titoli): una prima comunione, avente ad oggetto il bene X del valore di 100, tra i soggetti A, B, e C, titolari rispettivamente il primo della quota di 4/10, il secondo della quota di 3/10 e il terzo della residua quota di 3/10; una seconda comunione, avente ad oggetto il bene Y del valore di 200, tra i soggetti B, C e D, titolari rispettivamente il primo della quota di 2/10, il secondo della quota di 5/10, e il terzo della quota di 3/10; ed infine una terza comunione, avente ad oggetto il bene Z del valore di 300, tra i soggetti C, D ed E, titolari rispettivamente il primo della quota di 3/10, il secondo della quota di 1/10, e il terzo della quota di 6/10. Il valore totale dei beni, che formerebbero oggetto dell'unica costituenda comunione, pertanto ascende a 600. In esito alla stipula del negozio di riunificazione avremmo che A risulta titolare di una quota di 40/600, B di una quota di 70/600, C di una quota di 220/600, D di una quota 90/600 e infine E di una quota di 180/600: ove ovviamente il valore della quota di ogni compartecipe sulla massa comune riunificata viene dato dalla sommatoria dei valori della quota (o delle quote) che vanta su ogni singola comunione.

<sup>30</sup> AVERSAO, *op. cit.* p.196; BUSONI, *op.cit.* 29 ss.,

<sup>31</sup> Come confermato nella Risposta ad interpello n.526 che si citava in esordio

<sup>32</sup> Non a caso il medesimo art. 3 della Tariffa sottopone ad aliquota del 1% gli atti 'di natura dichiarativa'

alcuna alterazione in eccesso o in difetto degli equilibri patrimoniali antecedenti. Difetta peraltro il presupposto logico e fiscale stesso per una imposizione ispirata ai criteri e ai principi della vera e propria traslatività: questa infatti dovrebbe comportare una modifica quanto alla identità dei soggetti titolari dei diritti, che invece nella fattispecie 'de qua' restano gli stessi. E d'altro canto va rilevato che gli atti di 'natura' dichiarativa di cui al cit. art. 3 della tariffa non sono quelli meramente ricognitivi o accertativi di una situazione giuridica preesistente<sup>33</sup>(che come tale rientrerebbero non nell'art. 3, ma nell'art. 11 della Tariffa, e sarebbero quindi tassabili con l'imposizione solo fissa o, trattandosi di scrittura privata non autenticata, sarebbero soggetti a registrazione solo 'in caso d'uso' ai sensi dell'art. 4 della tariffa parte seconda, scontando sempre la sola imposta in misura fissa), quanto piuttosto gli atti «che determina[no] un effetto di specificazione o determinazione del contenuto della situazione giuridica»<sup>34</sup>, se è vero – come autorevolmente chiarito in dottrina – che gli atti di natura dichiarativa “non determinano mai una modificazione degli elementi strutturali o del contenuto sostanziale della situazione giuridica”<sup>35</sup>, ma possono comunque produrre una modificazione di una situazione giuridica preesistente; il che è proprio quanto si verifica e connota la fattispecie costitutiva dell'unica comunione.

Del resto, a conclusioni non dissimili si perviene se si riflette sul fatto che attraverso questo congegno negoziale i compartecipi addivengono nel contempo anche ad una sorta di 'diversa configurazione' giuridica della pluralità di masse delle quali risultano contitolari<sup>36</sup>, cui però difetta ogni finalità trasmissiva o dispositiva. Laddove va peraltro ben chiarito che tale volontà di 'diversamente configurare' la pluralità di masse – costituendone per l'effetto una sola – non può rispondere solo ad una modalità di qualificazione soggettiva, ma, così come costantemente ribadito dalla giurisprudenza di legittimità, deve rispondere - come innanzi già si notava - ad uno 'specifico e apposito consenso negoziale da cui evincere in modo inequivocabile tale comune

---

<sup>33</sup> Sia consentito anche il richiamo a PISCHETOLA, *Commento all'art.20 d.P.R. 131/1986* in Fedele-Mariconda-Mastroiacovo, (a cura di). *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, 117 ss., ove viene precisato che i negozi ricognitivi sono posti in essere senza alcuna funzione traslativa, costitutiva, modificativa o estintiva di diritti e/o situazioni giuridiche attive o passive, ma solo con funzione strumentale all'attuazione e alla piena esplicazione dell'efficacia delle situazioni stesse, già prodottesi nella realtà giuridica in forza di altro titolo (legale/contrattuale), magari ad es, solo per consentire l'espletamento delle formalità pubblicitarie. Detti atti risultano privi di alcun contenuto volontaristico e non appaiono rispondenti a fattispecie negoziali produttive di effetti giuridici tipicamente incisi con l'imposta di registro (in misura proporzionale); mentre i negozi di accertamento sono destinati a fissare una situazione preesistente (GIORGIANI, *Accertamento*, in *ED*, I, Milano, 1958, 227 ss.); in essi coesistono due funzioni inscindibili e connesse, una cognitiva, volta alla ricostruzione di una realtà pregressa, e l'altra finalizzata all'ottenimento di un effetto preclusivo (che attiene però solo al contenuto e alla disciplina del diritto, di guisa che, una volta stipulato il negozio di accertamento, non è più ammessa alcuna contestazione, né l'eventuale riproposizione del contenuto e della disciplina preesistenti).

<sup>34</sup> Anche con riferimento alla tematica della natura giuridica della divisione di cui alla sentenza delle SS.UU. n.25021/2019, TASSANI-MARTELLI, *La fiscalità della divisione dopo le SS.UU. 25021/2019: prime riflessioni*, consultabile on line all'indirizzo <https://www.fiscalitapatrimoniale.info/post/la-fiscalit%C3%A0-della-divisione-dopo-le-ss-uu-25021-2019-primere-riflessioni> ; cfr. altresì CONTRINO, *Note sulla nozione di "atto di natura dichiarativa" nel tributo del registro*, *Rass. Trib.*, 2011, p. 662 ss.; BUSANI, *Imposta di registro*, Milano, 2018, 2325 ss., nonché del medesimo A. "La tassazione degli atti "dichiarativi", "ricognitivi" e "di accertamento", in *Corriere Tributario* n. 47-48/2017, 3704, ove si precisa che gli atti di natura dichiarativa sono quelli in cui "si abbia, bensì, per effetto della riconfigurazione operata dal negozio dichiarativo, una modificazione della situazione giuridica preesistente, ma senza effetti obbligatori o reali";

<sup>35</sup> FALZEA, *Efficacia giuridica*, "Enc. dir.", 1965, pag. 494-495, che, trattando dei modi in cui si attuano o possono attuarsi le trasformazioni giuridiche, parla al riguardo degli '**svolgimenti interni**', categoria che, contrapposta a quella della "trasformazioni esterne", non determinano alcun mutamento dell'identità strutturale e sostanziale di una certa situazione e dall'altro conducono questa ad ulteriore sviluppo, sicché quegli 'svolgimenti' possono comportare un mutamento che trasforma una certa situazione giuridica senza intaccarla nella sua struttura e nel suo contenuto sostanziale; v. anche URICCHIO, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, pag. 479, che richiama, oltre all'Autore da ultimo citato, MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale (Vol. I)*, Milano, 1957, pag. 472, e ASCARELLI, *Studi in tema di contratti*, Milano, 1952, pag. 238;

<sup>36</sup> BERTOTTO, *In tema di masse plurime* (in commento a Cassaz.n.3209/2009) in *Riv. Not.* n.1/2010, 120, per il quale il negozio preunificatorio è solo "un accordo sul modo in cui considerare, o meglio configurare, le masse nel futuro negozio divisorio o procedimento di scioglimento unitario non esprimendo volontà dispositiva...ricorre la categoria del negozio di configurazione, cioè quell'esplicazione dell'autonomia privata che non esprime disposizioni, ma semplici parametri tecnico-giuridici alla cui stregua una certa operazione è destinata a svolgersi."

volontà<sup>37</sup>, non potendo essa desumersi da una manifestazione tacita di volontà o da una semplice condotta comportamentale.

In questa prospettiva è infatti innegabile che il contratto con funzione preunificativa - come si diceva, con una lata funzione anche costitutiva, ancorché non traslativa - non si connota come mero atto compilativo e ricognitivo dei rapporti di contitolarità intercorrenti tra i compartecipi. Esso infatti assurge a dignità e funzione di 'titolo generativo' dell'unica comunione così formata e, per questo stesso motivo, interpone una soluzione di continuità netta tra le plurime comunioni preesistenti, poi unificate, e l'eventuale conseguente atto di scioglimento della comunione stessa. Se così non fosse e si dovesse per ipotesi attribuire storica rilevanza agli atti o fatti giuridici costitutivi delle singole e diverse comunioni, poi riunificate, infatti, non si potrebbero ritenere integrati i presupposti per l'applicazione all'atto divisorio, successivo alla comunione pur così costituita, dell'aliquota ordinaria dell'1% e risulterebbe frustrata la funzione calmieratrice del trattamento fiscale stesso perseguita dal negozio preunificatorio.

Il contratto di costituzione dal quale emerge la corrispondenza dei valori 'assegnati' nell'unica comunione a ciascun compartecipe rispetto a quelli dei diritti già di sua spettanza sulle plurime pregresse comunioni, rivendica pertanto la sua tipica funzione '**ricompositiva**' (anche se ne scaturisce un effetto costitutivo che innova rispetto alla titolarità pregressa di ciascuno dei compartecipi su ognuna delle plurime masse). In modo speculare, infatti, rispetto all'atto divisorio che realizza essenzialmente, nelle varie forme ed accezioni in cui esso può articolarsi, una funzione distributiva (intesa come indice minimo di riconoscimento dei fenomeni divisionali in senso lato<sup>38</sup>), il negozio pre-unificatorio ricompono la molteplicità delle plurimasse proprio in funzione della successiva distribuzione dei beni comuni - giustificandosi così una similitudine simmetrica del relativo trattamento fiscale tra siffatto negozio e quello che poi realizzerà l'effetto distributivo - e, al contempo, costituendo comunque unico valido titolo fondativo dell'unica comunione stessa in grado di neutralizzare la pluralità delle pregresse distinte comunioni<sup>39</sup>, implica la spettanza del più tenue trattamento tributario.

*Adriano Pischetola*

---

<sup>37</sup> Cass. sez. II civ., 6 febbraio 2009 n.3029; ma anche (tra le più recenti) Cass. n.5798/92; n.314/2009; n.5694/2012; invece Cass. n.17576/2016 pare introdurre, al principio consolidato della necessità del consenso espresso dai comunisti per addivenire alla formazione di una unica comunione, una deroga nell'ipotesi in cui vi sia identità di quote da essi vantate sulle singole plurime masse: in detta ultima ipotesi infatti, (come è accaduto nella fattispecie esaminata dai giudici di legittimità afferente ad una divisione giudiziale), proprio in ragione della detta eguaglianza di quote, è stato ritenuto che la formazione dell'unica comunione e la sua conseguente ripartizione unitaria (in luogo delle diverse divisioni relative alle plurime masse di beni comuni), pur in assenza di un espresso consenso dei compartecipi, è stata ritenuta legittima, in quanto rispondente ad una libera "scelta nell'esercizio della potestà discrezionale del giudice di procedere alla formazione delle quote del progetto di divisione". Per il commento a questa particolare arresto, SCALISI, *Divisione ereditaria - «sulla divisione delle masse plurime»*, in *Nuova Giur. Civ.*, 2017, 2, 150

<sup>38</sup> Sul punto v. AMADIO, *L'efficacia costitutiva della divisione ereditaria*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2020, 1, 13, ss.; nonché del medesimo A. *Funzione distributiva e tecniche di apporcionamiento nel negozio divisorio in Contratto di divisione e autonomia privata, Atti del Convegno tenutosi a Santa Margherita di Pula, Fortevillage 30-31 Maggio 2008 (N. 4/2008) Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato*, Milano 2008, leggibile all'indirizzo <https://elibrary.fondazione-notariato.it/articolo.asp?art=17/1702&mn=3>

<sup>39</sup> E anche sotto questa prospettiva, in analogia e simmetria con quanto avviene nel fenomeno divisorio - specie dopo la netta presa di posizione teorica delle SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione nella sentenza n. ro 21025/2019 - ove, come la dottrina (AMADIO, *L'efficacia costitutiva della divisione ereditaria, op. cit.*) ha rilevato: "È altrettanto certo che, trasposta al diverso piano delle modificazioni della sfera giuridica dei singoli partecipi, la divisione è titolo del mutamento, e dunque causa dell'attribuzione della diversa situazione giuridica soggettiva (la titolarità esclusiva), destinata a sostituirsi (ove vi sia) alla preesistente contitolarità"