

ANTONIO CEVARO  
Notaio

## IL NUOVO TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA « DIVISIONE » DI MASSE PLURIME

### *Premessa.*

Il contratto di divisione può essere definito come quello « diretto a far cessare, con effetto retroattivo, tra i compartecipi, una comunione, tanto mediante assegnazioni o attribuzioni in natura, quanto mediante conguagli in denaro, che non faccia parte della comunione » (1).

L'effetto retroattivo è sancito dall'art. 757 c.c., mentre, da un lato l'art. 1114 c.c. stabilisce che « la divisione ha luogo in natura, se la cosa può essere comodamente divisa in parti corrispondenti alle quote dei partecipanti », dall'altro l'art. 728 c.c. dispone che « L'ineguaglianza in natura nelle quote ereditarie si compensa con equivalente in denaro ». Quindi è divisione civilisticamente in senso proprio, anche quella con conguagli.

Con o senza conguagli la divisione ha, come s'è visto — per diritto positivo — effetto retroattivo; da qui una mai sopita diatriba tra coloro che ritengono che la divisione abbia efficacia dichiarativa (2) e coloro che, nonostante il disposto normativo, le assegnano un'efficacia costitutiva e natura traslativa (3), con tentativi di soluzioni intermedie di vario genere (4).

Prevalente e più conforme alla disciplina legislativa, e quindi senz'altro preferibile per l'operatore del diritto, pare la teoria della natura, anche se non dichiarativa in senso stretto, quantomeno genericamente non traslativa: mi pare colga nel segno il Gazzara (5), secondo cui la divisione non ha tanto funzione di accertamento di un diritto, che già era certo, quanto piut-

(1) CARUSI, *Le divisioni*, Collana Studi Notarili, UTET, Torino, 1978, p. 59.

(2) Cfr. tra gli altri: BURDESE, *Manuale di diritto privato italiano*, UTET, Torino, 1974, p. 790; RESCIGNO, *Manuale di diritto privato italiano*, Jovene, 1974, p. 484.

(3) V. per tutti FORCHIELLI, *La divisione*, Zanichelli, Bologna, 1970, p. 35 ss.

(4) V. ad es.: MOSCO, *Onerosità e gratuità degli atti giuridici*, Giuffrè, Milano, 1942, p. 141 ss.

(5) GAZZARA, voce *Divisione della cosa comune (dir. priv.)*, in Enc. del dir., XIII, Giuffrè, Milano, 1964, p. 423.

tosto di surrogazione di beni concreti e determinati a una quota ideale; per dirla col Messineo alla *pars quota* si sostituisce una *pars quanta*, una porzione di beni (6).

Se ai fini civilistici c'è diversità di opinioni sulla natura ed efficacia della divisione, sicuramente non v'è spazio per discussioni nel campo del diritto tributario: non v'è infatti ombra di dubbio che al contratto di divisione si applica l'art. 3 tariffa parte I del D.P.R. n. 131 del 1986 (T.U. sull'Imposta di Registro) relativo, come già il corrispondente art. 3 tariffa parte I D.P.R. n. 634 del 1972, agli atti di natura dichiarativa.

#### *Le masse plurime.*

E veniamo ora all'annoso problema delle masse plurime, il cui trattamento fiscale ha subito variazioni sostanziali nel susseguirsi delle varie leggi di registro.

Abbiamo detto che il contratto di divisione è quello diretto a far cessare una comunione.

Dobbiamo ora aggiungere che i medesimi soggetti possono peraltro essere partecipi di più comunioni.

Ciò si verifica quando due o più soggetti hanno fatto in comune più acquisti, in forza di titoli diversi; in tal caso ognuno di essi è titolare di tante quote quanti sono i titoli di provenienza, non di una sola quota quale somma delle singole quote di sua spettanza. Se cioè, ad esempio, A e B acquistano *pro indiviso* una casa e un terreno non con un unico atto, ma con due atti distinti, essi sono contitolari non di una ma di due comunioni, anche se hanno sempre acquistato in parti uguali; e precisamente ognuno di essi sarà titolare di una quota pari a un mezzo sulla comunione che ha per oggetto la casa e di una quota pari a un mezzo sulla comunione che ha per oggetto il terreno.

Di conseguenza, se più comunioni esistono tra i medesimi soggetti, per porre ad esse fine con atti di natura divisoria in senso proprio, occorre che si proceda a tante divisioni, quante sono le comunioni o masse comuni, in modo che la sostituzione o surrogazione della *pars quota* con la *pars quanta* o porzione concreta di beni, avvenga, per ogni compartecipe, nell'ambito circoscritto di ogni singola massa comune. Ove, al contrario, i soggetti titolari di più comunioni con un unico atto pongano fine alle più comunioni tra

(6) MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, VI, Giuffrè, Milano, 1962, p. 567; nello stesso senso: CICU, *Le successioni*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, a cura di Cicu-Messineo, XLII, t. 2, Giuffrè, Milano, 1958, p. 369 ss. e p. 392; CASULLI, voce *Divisione ereditaria (dir. civ.)*, in *Nss. D. I.*, VI, UTET, Torino, 1960, p. 53.

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 permutate di quote relative a diverse masse (o appunto a masse plurime) ed il negozio acquista, anche civilmente, natura traslativa.

Proseguendo nell'esempio precedente se A e B decidono di dividere tra loro la casa e il terreno, acquistati con due distinti atti, assegnando ad A la casa e a B il terreno, con un tale atto, in realtà A cede a titolo di permuta a B la mezza quota di sua spettanza sulla comunione che ha per oggetto il terreno, mentre B cede a titolo di permuta ad A la mezza quota di sua spettanza sulla comunione che ha per oggetto la casa. Ciò risulta evidente se solo si pensa che con il detto atto ad A nulla viene dalla comunione sul terreno, come egualmente a B nulla viene dalla comunione sulla casa.

Questo fenomeno era stato ignorato sia nella redazione che nell'applicazione del R.D. n. 3269 del 1923 tant'è che, fino agli anni '50, anche le divisioni di beni acquistati con diversi titoli venivano assoggettate all'imposta graduale prevista per le divisioni. Successivamente, dopo un periodo di contrasti sia in dottrina che in giurisprudenza, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con una sentenza del 1961 (7), affermò che, a causa dell'autonomia dei titoli di comunione, si aveva « una pluralità di masse, per cui ciascun compartecipe non vanta sulla totalità dei beni un diritto corrispondente alla somma delle singole frazioni che gli derivano dai vari atti e fatti costitutivi »; di conseguenza gli atti in questione cominciarono ad essere assoggettati alle imposte previste per i trasferimenti. Detto principio fu poi recepito dal comma 4° dell'art. 32 del D.P.R. n. 634 del 1972, che peraltro poneva un'eccezione per le comunioni derivanti da diverse successioni *mortis causa*; in tale ipotesi infatti le diverse masse, tutte di origine successoria, erano considerate ai fini fiscali una massa unica. Con detta norma comincia quindi a farsi strada l'esigenza di favorire anche fiscalmente lo scioglimento delle comunioni incidentali, frequentemente fonte di dissidi tra i vari contitolari, con conseguente astensione da parte di questi da ogni utile iniziativa e con pregiudizio quindi della produttività dei beni comuni (8).

È alla luce di questa esigenza che va letta la nuova disposizione contenuta nel comma 4° dell'art. 34 del T.U. (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), che recita: « Agli effetti del presente articolo le comunioni tra i medesimi sog-

(7) Cass., 19 ottobre 1962, n. 2224, in *Foro it. Rep.*, 1961, voce *Registro*, p. 101.

(8) Cfr. GAZZARA, *op. cit.*, p. 420.

getti, 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 ».

A conferma della *ratio legis*, la Relazione ministeriale allo schema del T.U. espressamente dice che « con tale norma si è inteso superare notevoli difficoltà per i contribuenti, favorendo nel contempo la destinazione e la circolazione dei beni ». Scopo della norma è pertanto quello di *ampliare* la portata di quella che in sostanza è un'agevolazione, non certo quella di restringerla. E questo è importante ai fini dell'interpretazione della norma, soprattutto alla luce della successiva circolare ministeriale del giugno di quest'anno (9) che pare ridurne notevolmente la portata. Un altro principio fondamentale che occorre tenere presente è poi quello per cui le « variazioni soggettive » dei comunisti, determinatesi sia *mortis causa* che per atto tra vivi, non incidono sull'identità ed unicità di una comunione o massa comune che dir si voglia. Se, come più volte ha ribadito la Cassazione, i medesimi soggetti sono titolari di « tante comunioni quanti sono i titoli di provenienza dei beni » (10), è solo a questi titoli originari che bisogna fare riferimento per capire se ci si trova di fronte a una massa unica o a masse plurime. Voglio dire che una massa originariamente unica non può dar vita a masse plurime per il solo fatto che a un comunista se ne sia sostituito o aggiunto un altro, per un qualunque atto o fatto giuridico; « i successori o cessionari delle varie quote subentrano nella posizione del dante causa, sostituendosi a lui nella titolarità dell'unico titolo di comunione » (11).

Del resto lo stesso comma 4° dell'art. 34 fa riferimento alle comunioni che « trovano *origine* » in più titoli. Dalla *ratio legis*, sopra vista, e da questo principio occorre quindi trarre alcune conclusioni circa l'ambito di applicabilità della nuova norma sulle masse plurime, conclusioni che si possono schematizzare con quattro esempi:

*Prima ipotesi:* A e B acquistano con un unico atto una casa e un terreno: dopo di che B muore e a lui succede il figlio X; quindi A cede la sua quota a Y; X e Y attuali titolari della comunione sulla casa e sul terreno, anche se hanno acquistato con diversi titoli le quote, sono pur sempre tito-

(9) Circolare Min. Fin., Dir. Gen. Tasse e imp. ind. sugli affari, 10 giugno 1986, prot. n. 220391/86.

(10) Cass., 18 ottobre 1972, n. 3116, in *Giust. civ. Rep.*, 1972, voce *Divisione*, n. 1; Cass., 17 gennaio 1975, n. 194, in *Foro it. Mass.*, 1975, p. 52; Cass., 18 ottobre 1961, n. 2224, in *Foro it.*, 1962, 1, p. 1551.

(11) SERENELLINI, *Le divisioni nel T.U. dell'imposta di registro*, in *Il notaio*, anno LXXV, n. 15-16-17, 15-31 agosto-15 settembre 1986, p. 69; cfr. nello stesso senso: LANZILOTTI-MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Stamperia Nazionale, Roma, 1982, p. 116.

lari di un'unica massa comune, quella originatasi dall'unico acquisto da parte di A e B loro danti causa; pertanto la divisione tra X e Y è divisione in senso proprio, non divisione di masse plurime, e per questo motivo esula dall'ambito applicativo del comma 4° dell'art. 34.

*Seconda ipotesi:* A e B acquistano in comune un terreno per compravendita; quindi ereditano una casa dal padre, sempre in parti uguali e indivise; qui le masse sono due, essendo due i titoli che le hanno originate, ma in virtù del comma 4° dell'art. 34, sono considerate fiscalmente un'unica comunione, essendo tra i medesimi soggetti ed essendo l'ultimo acquisto *mortis causa* relativo a tutti i condividenti, così come chiede — non la norma — ma la circolare ministeriale. La disposizione in questo caso si spiega, in quanto pur essendo A e B già titolari di una comunione volontaria, essi si trovano ad essere partecipi anche di una comunione incidentale, e per favorire lo scioglimento di quest'ultima il legislatore ha consentito che la divisione coinvolgesse, senza conseguenze negative sotto il profilo fiscale, anche le precedenti comunioni, al fine di una più agevole definizione dei rapporti tra i soggetti titolari.

*Terza ipotesi:* A e B acquistano, con due distinti atti tra vivi, prima un terreno e poi una casa; muore A e gli succede il figlio X; muore poi B e gli succede il figlio Y; anche in questo caso X e Y si ritrovano compartecipi di due masse comuni, ma non — si badi — perché essi abbiano acquistato con due diversi titoli (le due successioni) bensì perché sono subentrati *pro quota* nella contitolarità di due comunioni già esistenti tra i loro rispettivi danti causa A e B; due erano le masse e due restano.

Anche qui le due comunioni sono, così come chiede la legge, fra i medesimi soggetti (X e Y) e anche qui l'ultimo acquisto di quote è *mortis causa*. Sotto il profilo letterale nulla fa ritenere che il comma 4° dell'art. 34 non possa applicarsi anche a questa ipotesi. Si badi che la norma richiede che *le comunioni* siano fra i medesimi soggetti, non che l'ultimo acquisto di quote sia fatto dai medesimi soggetti, cioè da tutti i condividenti, come invece richiede la circolare ministeriale. D'altra parte, volendo aderire all'interpretazione del Ministero, si va decisamente contro, oltre che alla lettera, anche allo spirito della norma, che per ammissione dello stesso Ministero, come abbiamo visto, è quello di favorire lo scioglimento delle comunioni non volontarie, al fine di non frapporre ostacoli alla destinazione e circolazione dei beni.

Inoltre nell'ipotesi in esame, in cui tutti i condividenti hanno acquistato *mortis causa*, già secondo quanto disponeva l'art. 32 D.P.R. n. 634 del 1972 si doveva avere il trattamento fiscale previsto per le divisioni di unica massa; se ora si sostiene che ciò non è più consentito dal nuovo testo nor-

mativo, si viene a dire che questo, anziché ampliare i casi di equiparazione delle masse plurime a quella unica, ha, almeno in certe ipotesi, posto maggiori limitazioni, contraddicendo ancora una volta quanto dal Ministero sostenuto nella relazione allo schema del T.U., là dove illustra le finalità della nuova disposizione.

*Quarta ipotesi:* la situazione di partenza è la medesima: A e B contitolari di due comunioni in quanto derivanti da due diversi acquisti; muore B e a lui succede il figlio Y; la divisione avviene in questo caso tra A, originario comunista e Y, successore *mortis causa* di B.

A ben vedere questa ipotesi sostanzialmente non diverge dalla precedente, in quanto anche qui le due comunioni sono tra i medesimi soggetti, l'ultimo acquisto di quote (quelle ereditate da Y) è per causa di morte, anche se non riguarda tutti i condividenti.

Ora, se si ammette, come a me pare si debba ammettere, che nel caso precedente non vi sia ragione per escludere l'applicazione del comma 4° dell'art. 34, è gioco forza riconoscerne l'applicabilità anche a questa ipotesi.

Anche qui la soluzione non contraddice né la lettera, né lo spirito della norma; infatti nelle due comunioni originariamente volontarie si è introdotta una variazione soggettiva — il subingresso di Y in luogo di B — del tutto incidentale, di modo che le due comunioni, pur restando oggettivamente le medesime, dal lato soggettivo volontarie non sono più.

A andava d'accordissimo con B, ma con suo figlio Y proprio non riesce a mettersi d'accordo sulla destinazione da dare ai beni comuni; ecco l'esigenza di favorire lo scioglimento di queste comunioni.

Dicevo che la circolare ministeriale del giugno di quest'anno richiede, invece, che la successione a causa di morte dalla quale deriva l'ultimo acquisto di quote riguardi tutti i condividenti; richiede inoltre che gli acquisti precedenti, da qualunque titolo derivino, si riferiscano a tutti i condividenti. Ma, per quanto mi sono sforzato di chiarire circa sia la *ratio* che la lettera della norma, mi sembra che detta interpretazione sia avulsa, anzi in chiaro contrasto sia con l'una che con l'altra.

Se quanto fin qui detto non bastasse, si consideri che il testo normativo richiede che l'ultimo acquisto « di quote » derivi da successione a causa di morte.

Ora non si capisce la necessità di specificare l'acquisto con l'oggetto 'quote' se tale acquisto dovesse avvenire necessariamente ad opera di tutti i condividenti; essendo in tal caso oggetto dell'acquisto necessariamente un'intera massa comune è evidente che detto acquisto non può avvenire che *pro quota*; nulla sarebbe cambiato se la legge avesse detto: « Le comu-

nioni tra i medesimi soggetti, che trovano origine in più titoli, sono considerate una sola comunione se l'ultimo acquisto deriva da successione a causa di morte»; anzi, in questo caso, l'interpretazione data dalla circolare avrebbe potuto avere qualche fondamento, in quanto si sarebbe potuto intendere come ultimo acquisto, l'ultima massa acquistata in comune dai medesimi soggetti già titolari delle altre comunioni; invece la norma parla di acquisto « di quote »; e se un senso si vuole dare a questa specificazione, bisogna dedurne che l'acquisto può avere per oggetto quote relative anche a preesistenti comunioni. Proprio come accade nelle ultime due ipotesi fatte in cui l'erede di B, originario comunista, acquista appunto per causa di morte le quote spettanti al suo dante causa, sulle masse comuni da questo acquistate, in forza di titoli diversi, assieme ad A.

Se si ritiene di accogliere l'interpretazione sopra sostenuta, si può fare un'ulteriore considerazione; si deve cioè ritenere che le cessioni di quote fatte tra coeredi o comunque tra i contitolari sia di una che di più masse comuni, fiscalmente considerate come massa unica, non escludono in sede di successiva divisione l'applicazione del trattamento tributario previsto per le divisioni di massa unica.

Due esempi possono aiutarci anche qui a chiarire il concetto:

*Prima ipotesi:* A e B contitolari di una casa e di un terreno acquistati con unico atto muoiono lasciando eredi X (figlio di A) e Y e Z (figli di B); X cede la metà quota di sua spettanza ad Y e Z e quindi Y e Z dividono.

Qui, come visto prima, originariamente la massa era unica e unica resta e quindi non siamo nell'ambito di applicazione della norma sulle masse plurime.

La divisione tra Y e Z rimane divisione di un'unica massa.

*Seconda ipotesi:* A e B sono contitolari di una casa e di un terreno, acquistati però con due diversi atti; a questo punto A cede le sue quote a X e successivamente B muore lasciando eredi i figli Y e Z; le comunioni tra X, Y e Z sono due, in quanto due sono i titoli originari di acquisto; ma trattandosi di comunioni tra i medesimi soggetti, ove l'ultimo acquisto di quote (quelle acquistate da Y e Z) è per successione *mortis causa*, per quanto detto sopra le due comunioni sono da considerarsi fiscalmente un'unica massa.

A questo punto X cede le due mezze quote di sua spettanza su *tutte* le masse comuni a Y e Z e questi dividono; in questo caso l'ultimo acquisto di quote non è a causa di morte, e quindi si potrebbe ritenere che manchi un requisito essenziale per poter applicare il comma 4° dell'art. 34. Ma per escludere l'applicazione di detta norma si dovrebbe sostenere che Y e Z finché erano in comunione con X erano titolari di una massa fiscalmente

considerata unica (secondo quanto prima detto), ma che avendo acquistato le quote di X, la massa fiscalmente unica è divenuta plurima; il che urta contro il principio più volte enunciato e non contestato che le variazioni soggettive non modificano l'identità e unicità di una massa.

Se, come detto, questa interpretazione può apparire in contrasto col tenore letterale della norma in esame, certamente è comunque in sintonia con la sua *ratio*; basta pensare che le cessioni di quote fra titolari di masse comuni vengono quasi sempre fatte per rendere più agevole la divisione, o meglio lo scioglimento di dette comunioni. Quello che mi sembra rilevante, al fine dell'applicabilità del comma 4° dell'art. 34 — e in tal senso, per quanto fin qui detto, mi sembra vada letta la norma — è che l'ultimo acquisto di quote *che ha determinato l'ingresso di uno o più soggetti nella contitolarità di masse comuni* originate da diversi titoli, sia a causa di morte; perché è questo che dà in ogni caso una nota di incidentalità alle comunioni esistenti; il fatto che, sia pure per atti tra vivi, venga poi a modificarsi l'entità delle quote possedute da uno o più comunisti non modifica la situazione. A ben vedere, quindi, il contrasto con la lettera della norma è più apparente che reale.