

Risposta n. 60/2022

OGGETTO: Masse plurime, applicazione dell'articolo 34, comma 4, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il notaio istante, incaricato di ricevere un atto pubblico di scioglimento della comunione ereditaria, rappresenta la seguente fattispecie.

Il sig. Tizio ha acquistato negli anni, in comunione con il padre, diversi immobili con più atti notarili; per scelte operate di volta in volta, detti acquisti sono stati fatti da padre e figlio per quote diverse. In particolare, alcuni immobili sono stati acquistati per quote pari a 1/2 ciascuno, altri per quote pari a 2/3 il padre e 1/3 il figlio, altri ancora per quote pari a 3/4 il padre ed 1/4 il figlio. Il padre, inoltre, era proprietario esclusivo di altri immobili.

Il padre è deceduto in data xx yy zzzz, lasciando quali eredi il suddetto figlio e un'altra figlia.

Quest'ultima ha chiesto lo scioglimento della comunione ereditaria mediante assegnazione di un compendio da individuare, di valore pari ai suoi diritti.

Al riguardo, il notaio rappresenta che, a seguito del decesso del padre, le quote di

spettanza di fratello e sorella sui cespiti paterni sono per alcuni immobili 1/2 ciascuno, per altri 3/4 e 1/4, per altri 2/3 e 1/3 e per altri 5/8 e 3/8.

I coeredi vorrebbero concludere una divisione ereditaria alla pari e senza conguagli in denaro; a tal fine, intendono dichiarare in atto che l'intero compendio costituisce un unico patrimonio indiviso, accomunato dal decesso del padre, pur se formato da cespiti intestati tra loro in misura diversa.

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere se, nella fattispecie in esame, possa trovare applicazione il disposto di cui all'articolo 34, comma 4, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, al fine di considerare l'intera comunione ereditaria quale unica massa da dividere, senza la formazione di "masse plurime".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il notaio istante ritiene che, ai fini fiscali, possa trovare applicazione la citata disposizione in quanto la successione *mortis causa* (ultima provenienza) accomuna l'intero compendio in un'unica massa, senza la formazione di "masse plurime".

Pertanto, sotto il profilo fiscale, a parere dell'istante, non osta alla natura dichiarativa della divisione (con conseguente applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1% e delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa) la circostanza che ciascun dividente risulti attualmente intestatario dei vari immobili per singole quote diverse.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 34, comma 4, del d.P.R. n. 131 del 1986 (TUR) dispone che «*le comunioni tra i medesimi soggetti, che trovano origine in più titoli, sono considerate come una sola comunione se l'ultimo acquisto di quote deriva da successione a causa di morte*».

La disposizione in esame concerne il fenomeno delle c.d. "*masse plurime*" che ricorrono, ai fini civilistici, quando gli stessi soggetti risultano comproprietari di più beni non in forza di un titolo unitario, bensì per effetto di una pluralità di titoli.

In tal caso, ogni titolo di acquisto genera una comunione in rapporto al bene che ne è oggetto e l'atto di scioglimento della comunione non concretizza un'unica divisione, ma tante divisioni quanti sono i titoli costitutivi delle singole comunioni, ad eccezione del caso - regolato, appunto, dall'articolo 34, comma 4, citato - in cui l'ultimo acquisto di quote derivi da successione a causa di morte.

Al riguardo, la circolare 10 giugno 1986, n. 37 ha chiarito che, affinché le comunioni tra più soggetti possano essere considerate fiscalmente come una sola comunione, è necessario che la successione a causa di morte dalla quale deriva l'ultimo acquisto di quote riguardi tutti i condividenti e non soltanto alcuni di essi. La circolare precisa, inoltre, che anche gli acquisti precedenti, derivanti sia da altre successioni, sia da compravendite o donazioni, devono sempre riferirsi a tutti i condividenti.

Dunque, se vi è perfetta identità tra coloro che procedono alla divisione e i partecipanti alla comunione nelle varie masse da dividere, si realizza, ai fini dell'imposta di registro, un'unica comunione e quindi un'unica massa da dividere, se l'ultimo acquisto di quote da parte dei condividenti derivi da successione *mortis causa*.

Lo spirito della legge, quindi, tende a favorire la definitiva attribuzione dei beni ai soggetti, di regola legati fra loro da vincoli di parentela, che hanno proprietà comuni, seppure derivanti da titoli diversi (circolare n.37 del 1986 cit.).

Con la successiva circolare 29 maggio 2013, n. 18/E (par. 2.2.3. "*Le masse plurime*"), è stato, inoltre, chiarito che ogni titolo di acquisto genera una comunione; tuttavia non costituiscono autonomo titolo gli acquisti di quote ideali dei medesimi beni già compresi nella massa divisionale (*cf.* anche sentenza Corte di Cassazione n. 27075 del 19 dicembre 2014).

Premesso quanto sopra, nella fattispecie in esame, si ritiene che per effetto della

successione, dunque, rispetto alle masse comuni precedenti, gli attuali comunisti ereditari subentrano nella titolarità delle quote, sostituendosi agli originari comunisti, con ciò realizzando una mera variazione soggettiva di quote.

In relazione ai titoli fondativi, dette comunioni sono rimaste sempre le stesse. Il figlio ha incrementato le sue quote originarie dei beni e la figlia è subentrata *pro-quota* nella posizione del *de cuius*.

Con l'acquisto *mortis causa* delle quote dei beni originariamente di proprietà esclusiva del padre, inoltre, si è realizzata la riunificazione delle masse, ai sensi dell'articolo 34, comma 4, del TUR, in considerazione della perfetta identità tra coloro che procederanno alla divisione ereditaria e i partecipanti alla comunione delle singole masse da dividere.

Si ritiene, pertanto, di condividere la soluzione prospettata dal notaio istante secondo cui, nel caso prospettato, possa trovare applicazione la norma di cui all'articolo 34, comma 4, più volte richiamata, in quanto la successione *mortis causa* (ultima provenienza) accomuna l'intero compendio in un'unica massa, senza la formazione di "masse plurime".

Ciò posto, si rammenta che l'atto di divisione rappresenta lo strumento giuridico attraverso il quale si porta a cessazione lo stato di comunione esistente tra più soggetti, con l'attribuzione a ciascuno di essi della titolarità esclusiva su una parte determinata del bene o dei beni in comune, corrispondente per valore alla quota di diritto spettante prima della divisione.

Come chiarisce la citata circolare n. 18/E del 2013 (par. 2.2.1.), ai fini dell'imposta di registro, si ha "*divisione senza conguaglio*" quando con l'atto di scioglimento della comunione vengono assegnati a ciascun dividente beni per un valore complessivo corrispondente al valore della quota di diritto ad essi spettante sulla massa comune. In tal caso, l'atto di divisione rientra nella categoria degli "*atti aventi natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura*" e deve essere registrato in termine fisso, con applicazione dell'aliquota dell'1 per cento applicata al

valore della massa comune (articolo 3 della Tariffa, Parte I, allegata al TUR).

Si ha "*divisione con conguaglio*" (par. 2.2.2), invece, quando ad un condividente vengono assegnati beni per un valore complessivo superiore a quello a lui spettante sulla massa comune. Al riguardo, l'articolo 34 del d.P.R. n. 131 del 1986, ai commi 1 e 2, stabilisce che «*1. La divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente (...). 2. I conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto, (...) sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti (...)*».

Pertanto, nella fattispecie in esame, se nell'assegnazione dei beni risulta un valore complessivo eccedente il 5 per cento del valore della quota di diritto spettante a ciascun condividente, troverà applicazione l'imposta di registro con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)