

UNIVERSITÀ DELLA VALLE D'AOSTA
UNIVERSITÉ DE LA VALLÉE D'AOSTE

DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E POLITICHE

CORSO DI LAUREA IN SCIENZE DELL'ECONOMIA E DELLA GESTIONE AZIENDALE

ANNO ACCADEMICO 2018/2019

TESI DI LAUREA

LA DISCIPLINA DELLA DIVISIONE NELL'AMBITO DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

DOCENTE 1° relatore: Prof. ROBERTO FRANZÈ

STUDENTE: 11C05140, FEDERICO GUERRIERI

Indice

Introduzione

Capitolo 1

La natura della divisione

- 1.1 Teoria dichiarativa e teoria costitutiva
- 1.2 La divisione nella disciplina della Trascrizione

Capitolo 2

La sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 25021 del 07.10.2019

Capitolo 3

Il trattamento tributario della divisione nel Testo Unico dell’Imposta di Registro

- 3.1 La teoria dichiarativa nell’ambito della divisione ai fini dell’Imposta di
Registro
- 3.2 Le nozioni di massa e di conguaglio divisionale
- 3.3 Le masse plurime

Capitolo 4

Incidenza della sentenza della Corte di Cassazione n. 25021 sul trattamento fiscale della divisione

4.1 Riflessi sull'articolo 34 del Testo Unico dell'Imposta di Registro

4.2 Rilevanza della divisione sulla decadenza dall'Agevolazione prima casa

4.3 L'agevolazione prima casa (cenni generali)

4.4 La decadenza dall'agevolazione prima casa in conseguenza di divisione

Introduzione

L'articolo 34 del d.p.r. 131/1986 (Testo Unico dell'Imposta di Registro) è contenuto nel Titolo III dedicato all'applicazione dell'imposta, dopo le disposizioni generali (articoli 1-8) e le norme dedicate alla registrazione degli atti (articoli 9-19).

Nella sua formulazione l'articolo ricalca quanto già previsto nel precedente articolo 32 del d.p.r. 634 del 1972 e si propone di risolvere alcuni dei problemi che possono sorgere nella tassazione della divisione. In particolare come varia la tassazione nel caso in cui ad un dividente siano assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, cosa si debba intendere per conguaglio e quali aliquote essa debba scontare, e come debba essere fiscalmente considerato il fenomeno delle c.d. masse plurime.

La chiara volontà del legislatore sul punto è stata sempre quella di non voler penalizzare con un carico fiscale gravoso atti giuridici volti ad un arricchimento patrimoniale inteso in senso lato, quale piena capacità di disporre del bene. Attraverso la divisione le parti sistemano infatti rapporti patrimoniali precedentemente creatisi, risolvendo situazioni di proprietà indivisa, sì da poter sfruttare individualmente quanto precedentemente intestato a più titolari.

La scelta di favore si manifesta leggendo l'articolo 34 in associazione con l'articolo 3 della Tariffa allegata al d.p.r. 131/1986, che prevede la tassazione degli atti dichiarativi nella misura dell'1 per cento, anziché con le più elevate aliquote previste nei precedenti articoli 1 e 2, rispettivamente dedicati ai trasferimenti della proprietà e di diritti reali immobiliari nonché ai diritti diversi (si legga su beni mobili e aziende).

L'articolo 34 è interessante sotto un duplice punto di vista. Da un lato perché è stato oggetto di numerose interpretazioni sia da parte della prassi amministrativa sia della giurisprudenza. L'imposta di registro si dimostra un'imposta particolarmente litigiosa, nonostante gli importi contestati non lo lascerebbero presupporre. La sua duplice natura, contemporaneamente imposta d'atto e imposta da indagare per gli effetti giuridici che essa manifesta, determina incertezze dal punto di vista applicativo, ben riflesse dalle recenti vicende che hanno interessato l'articolo 20 dedicato all'interpretazione degli atti.

Sotto altro punto di vista l'articolo 34 può formare oggetto di riflessioni sulla base di quanto emerso nella recente sentenza a sezioni unite della Corte di Cassazione n.

che ha ritenuto la divisione non più atto dichiarativo bensì traslativo. La pronuncia ha destato scalpore e ha richiamato le attenzioni dei quotidiani a larga diffusione e non solo delle riviste giuridiche specializzate.

1. La natura della divisione

1.1 Teoria dichiarativa e teoria costitutiva

La divisione è l'istituto giuridico mediante il quale porre fine alla comunione, di origine successoria o dipendente da atto tra vivi. Quanto ai suoi effetti essa è disciplinata dall'articolo 757 del codice civile, dedicato alle comunioni ereditarie. Secondo questo articolo << ogni coerede è reputato solo ed immediato successore in tutti i beni componenti la sua quota o a lui pervenuti dalla successione, anche per acquisto all'incanto, e si considera come se non avesse mai avuto la proprietà degli altri beni ereditari >>.

La norma, applicabile anche alle comunioni ordinarie in virtù del richiamo operato dall'articolo 1116 del codice civile, sancisce la retroattività della divisione, in quanto il dividente diviene da un lato proprietario dei beni individuati nell'atto di scioglimento a partire dalla data di apertura della successione, e dall'altro è come se non fosse mai stato proprietario degli altri beni facenti parte dell'originaria comproprietà.

La dottrina e la giurisprudenza hanno diversamente interpretato la natura della divisione.

Secondo la teoria maggioritaria¹ l'istituto avrebbe natura meramente dichiarativa, perché volto a concretizzare una ripartizione ideale già esistente, nel senso che il dividente attraverso il negozio divisorio riceve esattamente quanto a lui spettante al momento della creazione della comproprietà. Attraverso il negozio divisorio si chiarisce quali beni siano conseguiti per effetto della successione, senza che intervengano alienazioni reciproche né che rilevino prestazioni corrispettive². Con la divisione, contratto ad effetti reali e non meramente obbligatori, la proprietà di una quota ideale del comproprietario si traduce nella proprietà di beni determinati in capo all'assegnatario³

Secondo altra teoria l'istituto avrebbe natura costitutiva, perché lo scioglimento creerebbe una situazione giuridica nuova, in quanto vi sarebbe una modifica in tutto e per tutto identica a quella che potrebbe avvenire se le parti si accordassero per stipulare

¹ Tra i molti segnaliamo Galgano, *Diritto privato*, Padova, 1996, pagina 837; Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, V edizione, Napoli, 1996, pagina 500.

² Musolino, *Natura ed effetti della divisione*, in *Notariato.*, 2004, 3, pagina 791.

³ Bulgarelli, *Imposte sui trasferimenti ed effetti "dichiarativi" della divisione: problematiche aperte*, in *Notariato*, 2016, 4, p. 397.

una cessione o una permuta di quote su beni. Secondo questa impostazione, che si reputa più aderente alla volontà delle parti, la divisione non rimuove semplicemente uno stato di incertezza creatosi al momento dell'instaurazione della comunione ereditaria. Mediante l'atto di scioglimento i coeredi vogliono realizzare un'attribuzione di beni, passando da una situazione di comproprietà ad uno stato di proprietà indivisa⁴.

In una linea di pensiero parzialmente diversa è stato proposto di vedere nell'atto divisorio una surrogazione reale che non incide sulla titolarità del diritto, ma sul suo contenuto, analogamente a quanto è previsto dall'articolo 2825 per l'ipoteca su beni indivisi, in forza del quale l'ipoteca costituita sulla propria quota da uno dei partecipanti alla comunione produce effetto rispetto a quei beni o a quella porzione di beni che a lui verranno assegnati nella divisione⁵.

Il principio della natura dichiarativa è stato per lungo tempo accolto dalla giurisprudenza dominante, con alcune precisazioni. Esso opera esclusivamente in riferimento all'effetto distributivo, per cui ciascun dividente è considerato titolare, sin dal momento di apertura della successione, dei soli beni concretamente assegnatigli e a condizione che si abbia una distribuzione dei beni comuni tra i dividendi e le porzioni a ciascuno attribuite siano proporzionali alle rispettive quote. Riprendendo quanto affermato dalla Corte di Cassazione in una sua risalente pronuncia, << ogni dividente si ritiene essere stato proprietario soltanto dei beni che vengono a spettargli in conseguenza della divisione, e non avere avuto mai diritto sui beni spettanti agli altri dividendi...la divisione è un negozio di mero accertamento che vale soltanto ad eliminare l'incertezza sui limiti di individuazione del diritto di ciascun partecipante; essa non porta alcuna modificazione al rapporto reale sottostante >>⁶.

Alla retroattività della divisione consegue allora che l'efficacia dell'alienazione che un coerede compia di un determinato bene sia subordinata al fatto che il bene gli sia poi assegnato in sede di divisione, con la conseguenza che fino a tale assegnazione il bene continua a far parte della massa comune⁷.

Al contrario, l'atto consensuale di scioglimento o la sentenza producono invece effetti costitutivi, quando ad un dividente sono assegnati beni in eccedenza rispetto

⁴ Forchielli-Angeloni, Della divisione, in Commentario Scialoja Branca, II, Delle successioni (art. 713-7689, II edizione, 2000, pagina 34.

⁵ Gazzara, voce Divisione ereditaria (dir. priv.), in Enc. dir., XIII, 1964, pag. 442.

⁶ Corte di Cassazione sentenza 18 ottobre 1961, n. 2224.

⁷ Corte di Cassazione sentenza 1 luglio 2002, n. 9543.

alla sua quota, in quanto rientranti nell'altrui quota⁸. Ne consegue allora che gli interessi compensativi sul conguaglio decorrono soltanto dal passaggio in giudicato della sentenza costitutiva che fa cessare lo stato di indivisione mediante attribuzione ad un condividente di un bene eccedente la sua quota⁹.

1.2 La divisione nella disciplina della Trascrizione

La distinzione tra atti traslativi e atti dichiarativi è ben visibile nel libro VI del codice civile, intitolato "Della Tutela dei Diritti". Nel suo capo I, dedicato alla trascrizione degli atti relativi ai beni immobili, le disposizioni sulla trascrivibilità della divisione hanno una collocazione distinta rispetto a quella riservata ai negozi giuridici che trasferiscono la proprietà di beni immobili, o che costituiscono, trasferiscono e modificano diritti reali sugli stessi beni.

L'articolo 2646 c.c. ha previsto la trascrizione delle divisioni che hanno per oggetto beni immobili, come pure i provvedimenti di aggiudicazione degli immobili divisi mediante incanto, i provvedimenti di attribuzione delle quote tra condividenti e i verbali di estrazione a sorte delle quote.

Se il legislatore avesse inteso la divisione come atto traslativo della proprietà, la norma apparirebbe superflua perché già ricompresa in altri articoli del capo I, quale ad esempio l'articolo 2643 c.c. n.1, relativo ai contratti che trasferiscono la proprietà di beni immobili.

La previsione di articoli differenti è stata invece intesa come conferma dell'accoglimento della natura dichiarativa della divisione.

In tal senso deporrebbe anche la scelta legislativa di non applicare l'articolo 2644 c.c. alla divisione. Questo articolo stabilisce quali siano gli effetti della trascrizione e ne chiarisce l'ambito applicativo, circoscrivendolo agli articoli 2643 c.c. e 2645 c.c..

L'articolo 2644 c.c. sancisce l'effetto di prevalenza della trascrizione eseguita per prima, nel caso del conflitto tra più acquirenti a titolo derivativo dal medesimo dante causa. Il caso è quello di colui che cede in momenti diversi lo stesso bene a più aventi causa. Nel conflitto tra primo acquirente che non ha trascritto e secondo acquirente che

⁸ Corte di Cassazione sentenza 24 luglio 2000, n. 9659.

⁹ Corte di Cassazione sentenza 10 gennaio 2014, n. 406.

ha invece trascritto, la legge accorda la sua preferenza a chi si è fatto carico di pubblicizzare con la trascrizione il trasferimento del diritto.

Come rilevato da alcuni autori, al primo acquirente manca non il diritto, ma il potere di tutelarlo di fronte al giudice nei confronti del secondo acquirente. Sul piano sostanziale, il primo acquirente è l'unico proprietario in virtù di un acquisto che è maturato per effetto del consenso scambiato tra le parti. Sul piano processuale, limitatamente al conflitto fra quelle determinate parti, la legge dà preferenza a chi, da un punto di vista sostanziale, non sarebbe proprietario¹⁰.

Le esigenze di risoluzione di un potenziale conflitto tra più acquirenti dello stesso bene non sono invece presenti nell'atto di divisione. In questo caso, infatti, colui che acquista per primo dai dividendi, e non trascrive, non sarà in conflitto con gli stessi dividendi che abbiano precedentemente trascritto la divisione, in quanto i dividendi non possono essere considerati aventi causa di sé medesimi¹¹. Come detto, la trascrizione risolve il conflitto fra due acquirenti da un medesimo autore.

La trascrizione delle divisioni ha una diversa valenza perché essa garantisce la continuità delle trascrizioni.

Secondo l'articolo 2650 c.c. << nei casi in cui, per le disposizioni precedenti, un atto di acquisto è soggetto a trascrizione, le successive trascrizioni o iscrizioni a carico dell'acquirente non producono effetto, se non è stato trascritto l'atto anteriore di acquisto >>.

Attraverso questa regola la consultazione dei registri immobiliari consente di risalire nel tempo da un acquirente all'altro, fino all'originario proprietario o fino a quando non si pervenga ad accertare un acquisto a titolo originario. Tale regola infatti si applica ai soli acquisti a titolo derivativo, perché nel caso di acquisti a titolo originario (es. usucapione ventennale) non si indagano i registri immobiliari, ma il possesso e la sua continuità nel tempo, ovvero un fatto che opera al di fuori del meccanismo della trascrizione¹².

¹⁰ Ferri – Zanelli, *Trascrizione immobiliare*, Commentario Scialoja-Branca, terza edizione 1995, pagina 182.

¹¹ Ferri-Zanelli, op. citata, p. 218.

¹² Gazzoni, *La Trascrizione Immobiliare*, Commentario Schlesinger, pagina 520.

2. La sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 25021 del 07.10.2019

La sentenza n. 25021 del 7 ottobre 2019 qualifica lo scioglimento della comunione ereditaria come atto di alienazione tra vivi, con effetto costitutivo e retroattivo.

La pronuncia nasce dall'azione giudiziaria intentata da un curatore, il quale cerca di recuperare all'attivo fallimentare la quota di comproprietà spettante ad un imprenditore su un immobile di civile abitazione, costruito abusivamente negli anni '70 ed entrato a far parte di una comunione con i fratelli per effetto della successione paterna. Scopo dell'azione è quindi l'assegnazione alla curatela della quota spettante al fallito o, in subordine, la ripartizione del ricavato derivante dalla vendita per il caso di non comoda divisibilità e di mancata richiesta di attribuzione.

I primi due gradi di giudizio sono sfavorevoli all'attore, in quanto lo scioglimento della comunione ereditaria viene incluso dai giudici di merito tra gli atti tra vivi aventi per oggetto diritti reali relativi ad edifici o loro parti, per il quali gli articoli 17 (poi trasfuso nell'articolo 46 del d.p.r. 380/2001) e 40 della legge n. 47 del 1985 prevedono la nullità, nei casi in cui non risultino gli estremi della concessione edilizia o della concessione in sanatoria o quando non sia allegata copia della domanda di sanatoria corredata dalla prova del versamento delle prime due rate di oblazione.

La legge, limitando la circolazione dei beni, si poneva l'obiettivo di reprimere il fenomeno dell'abusivismo edilizio, rendendo non negoziabili i relativi diritti reali anche nei confronti degli eredi dell'autore dell'abuso.

Come specificato dalla stessa Corte di Cassazione in precedenti pronunce, la sanzione della nullità è prevista a tutela dell'interesse generale all'ordinato assetto del territorio, bene di valore costituzionale, e conseguentemente può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio¹³.

Gli stessi giudici non accolgono la suggestione di parte attrice di applicare l'articolo 46, comma 5, del d.p.r. 380 del 2001, che esclude la nullità degli atti posti in essere nell'ambito di procedure esecutive immobiliari, in quanto norma speciale non estensibile alle divisioni.

¹³ Corte di Cassazione sentenza 24 giugno 2011, n. 13969; Corte di Cassazione sentenza 7 marzo 2019, n. 6684.

I giudici della Corte di Cassazione sono chiamati inizialmente a pronunciarsi sulla portata applicativa degli articoli 40 della legge n. 47 del 1985 e 46 del d.p.r. 380 del 2001, in ragione del loro diverso tenore letterale.

L'articolo 40 della legge 47 del 1985 è relativo agli abusi edilizi già consumati alla data del 17 marzo 1985 (data di entrata in vigore della legge), mentre l'articolo 46 del d.p.r. 380 del 2001 si riferisce agli abusi consumati dopo tale data.

L'articolo 40, diversamente dall'articolo 46, non contiene un esplicito richiamo agli atti di scioglimento della comunione e pertanto, sulla base di un'interpretazione letterale, la curatela fallimentare chiedeva che la sanzione della nullità non trovasse applicazione, in quanto l'abuso edilizio era stato commesso negli anni '70, prima dell'entrata in vigore della legge n. 47.

La Corte di Cassazione non aderisce a questo orientamento, sia per motivi testuali sia per motivi sistematici.

Secondo la Corte la formula utilizzata dal legislatore nell'articolo 40 ha un'ampiezza tale da ricomprendere anche gli atti di scioglimento della comunione ("atti tra vivi aventi per oggetto diritti reali"). Sotto il secondo profilo la Corte non ravvisa ragioni per trattare diversamente gli atti negoziali a seconda dell'epoca in cui i manufatti siano stati realizzati.

La curatela fallimentare aveva però evidenziato anche un secondo motivo per giungere alla disapplicazione dell'articolo 40 della legge n. 47.

Essa aveva infatti espresso la convinzione che nel novero degli atti tra vivi non vi potessero rientrare gli atti di scioglimento della comunione ereditaria, da considerare atti mortis causa. La curatela aveva buone ragioni per argomentare in questa direzione, in quanto la stessa Corte di Cassazione in più occasioni aveva mostrato di condividere l'orientamento¹⁴. La Corte aveva infatti ritenuto la divisione ereditaria atto funzionalmente dipendente dalla successione mortis causa e come tale ad essa assimilabile¹⁵.

Nei negozi mortis causa, la morte è l'evento in forza del quale l'effetto giuridico si produce e senza il quale il negozio non produce alcun effetto.

In questa categoria, oltre al testamento, vengono inclusi la dispensa dall'imputazione e la dispensa dalla collazione, ove contenute in un atto di donazione o in un atto tra vivi posteriore alla donazione.

¹⁴ Corte di Cassazione sentenza 1 febbraio 2010, n. 2313.

¹⁵ Corte di Cassazione sentenza 28 novembre 2001, n. 15133.

In altre parole la divisione ereditaria rappresenterebbe soltanto il momento finale della vicenda successoria, senza che tale atto possa assumere autonoma rilevanza, e senza pertanto che su tale atto debbano valere le prescrizioni urbanistiche richieste dalla legge n. 47 del 1985.

La Corte di Cassazione, nei suoi numerosi precedenti sul punto, aveva inoltre fondato il proprio orientamento sull'articolo 757 del codice civile, secondo il quale ogni coerede è reputato solo e immediato successore in tutti i beni componenti la sua quota o a lui pervenuti dalla successione, anche per acquisto all'incanto, e si considera come se non avesse mai avuto la proprietà degli altri beni ereditari.

Da queste ultime parole la giurisprudenza di legittimità, come la dottrina maggioritaria, aveva fatto derivare un effetto retroattivo alle attribuzioni patrimoniali scaturenti dalla divisioni. Attraverso la divisione ereditaria ciascun erede diventerebbe titolare del bene con effetto giuridico non dal momento dell'atto divisionale, ma dalla data di apertura della successione, come se su quel bene non vi fosse stato un rapporto di comunione tra gli eredi, nel periodo intercorso tra la morte del de cuius e lo scioglimento della comunione. Se ciascun singolo erede acquista direttamente dal de cuius e non dagli altri dividendi è come se la comunione non fosse mai esistita e l'unico effetto traslativo si verificherebbe al momento di apertura della successione, con la conseguenza di qualificare allora la divisione atto per causa di morte.

La lettura di questo articolo, se pacifica nella giurisprudenza di legittimità, non è stata altrettanto univocamente interpretata né dalla dottrina né dalla giurisprudenza di merito.

Innanzitutto l'atto di scioglimento della comunione ereditaria non è stato da tutti considerato negozio mortis causa, perché esso produrrebbe i propri effetti indipendentemente dalla morte del de cuius, evento passato i cui effetti giuridici si sono esauriti al momento della nascita della comunione.

Secondo questo orientamento la divisione ha un carattere unitario, a prescindere dalla sua origine contrattuale o giudiziale, come peraltro sembra indicare l'articolo 1116 c.c., che estende l'applicazione delle norme sulla divisione dell'eredità alla divisione delle cose comuni, in quanto non contrastino con le norme che regolano la comunione.

Il c.d. apporzionamento, cioè la conversione di una quota ideale in una porzione concreta, non dipende dalla volontà del de cuius e in essa non può quindi trovare la propria causa. L'attribuzione di un cespite in titolarità esclusiva dipende soltanto dalla volontà degli eredi e ciò fa includere la divisione della comunione ereditaria tra i negozi

inter vivos, alla stessa stregua della divisione contrattuale.

La Corte di Cassazione nella pronuncia n. 25021 condivide questi ragionamenti e considera divisione contrattuale e divisione giudiziale in modo eguale, quali contratti plurilaterali con effetti reali e con funzione distributiva, attraverso i quali i contraenti si ripartiscono le cose comuni in proporzione alle rispettive quote, facendo cessare lo stato di contitolarità in cui essi trovano rispetto ad un bene o ad un complesso di beni.

L'aver assimilato l'atto di scioglimento della comunione ereditaria all'atto di scioglimento della comunione ordinaria implica la nullità del relativo atto se violate le norme urbanistiche, a carattere imperativo, previste dagli articoli 40 della legge 47 del 1985 e 46 del d.p.r. 380 del 2001.

Queste conclusioni non sono invece applicabili al caso della divisione testamentaria prevista dall'articolo 734 del codice civile, laddove cioè il testatore istituisca gli eredi e contestualmente determini le concrete porzioni spettanti a ciascuno di essi. La situazione è in questo caso profondamente diversa dalla precedente perché la divisione produce i suoi effetti con la morte del testatore e con l'apertura della successione, senza che la volontà degli eredi vi possa interferire.

Anche da un punto di vista sistematico, non è incoerente prevedere la non negoziabilità dei diritti reali sugli edifici abusivi ma allo stesso tempo riconoscerne la loro trasmissibilità per successione, in quanto, in questo caso, è stata valutata come preminente l'esigenza di assicurare la certezza e la stabilità dei rapporti giuridici.

Nel prosieguo delle sue valutazioni, la Corte di Cassazione spezza il legame che tradizionalmente legava la retroattività della divisione alla natura dell'atto di scioglimento, inteso come atto dichiarativo.

Sotto un primo profilo la Corte evidenzia che, in linea generale, quando ad un atto si riconosce un effetto retroattivo è proprio perché si vuole attribuire ad esso una valenza costitutiva e non meramente dichiarativa. La retroattività presuppone infatti un rapporto tra una situazione anteriore e una nuova, differente dalla prima, e che ad essa si sovrappone. Viceversa, quando si ha accertamento non può aversi retroattività, giacché la situazione accertata preesiste per definizione all'atto¹⁶. La sentenza che dichiara la nullità di un contratto non ha effetto retroattivo perché ripristina la situazione giuridica originaria, mentre hanno questo effetto le sentenze di annullamento o di risoluzione di un contratto.

¹⁶ Romano, Natura giuridica della divisione ereditaria: la posizione delle Sezioni Unite, in *Notariato* 2019, fascicolo 6, pagine 649-675.

Nel caso della divisione ereditaria non assistiamo ad un mero accertamento della preesistente situazione giuridica, perché questa, attraverso l'atto di scioglimento, viene modificata. In sostituzione della comproprietà sorgono tante proprietà individuali, perché ogni condividente perde la comproprietà sul tutto per acquistare la proprietà esclusiva sui beni a lui assegnati, producendosi lo stesso effetto che si verificherebbe se le parti si accordassero stipulando una compravendita o altro atto traslativo.

L'articolo 757 c.c. ha dunque il solo scopo di disciplinare gli effetti che l'atto di scioglimento della comunione produce, in quanto in sua assenza avrebbe prodotto effetti *ex nunc*, vale a dire dal momento di perfezionamento del contratto.

Logica conclusione del ragionamento della Corte è quella di assimilare l'atto di scioglimento della comunione ereditaria all'atto divisorio della comunione ordinaria, entrambi atti tra vivi di natura traslativa, e come tali passibili di nullità se aventi ad oggetto immobili abusivi o parti di essi, indipendentemente dalla data di costruzione degli stessi. Tale conclusione è ragionevole, se si pensi che altrimenti sarebbe stato consentito sciogliere la comunione su un immobile che avrebbe comunque dovuto essere demolito o acquisito al patrimonio dell'ente comunale.

3. Il trattamento tributario della divisione nel Testo Unico dell'Imposta di Registro

3.1 La teoria dichiarativa nella divisione ai fini dell'imposta di registro

Sotto il profilo tributario la scelta operata dal legislatore sembra muoversi nel solco della teoria dichiarativa, pur non essendovi un riferimento espresso.

Le disposizioni fiscali di riferimento sono due. L'articolo 34 del d.p.r. 131/1986 (Testo Unico dell'Imposta di registro) e l'articolo 3 della Tariffa ad esso allegata.

L'articolo 3 prevede una tassazione più favorevole rispetto agli atti di trasferimento a titolo oneroso della proprietà e degli altri diritti reali su immobili e di rinuncia agli stessi. In questi casi infatti, se non opera il principio di alternatività con l'imposta sul valore aggiunto, e se non sono richieste agevolazioni in atto, tra le quali quella di più frequente applicazione è rappresentata dall'agevolazione prima casa, è stabilita un'aliquota del 9 per cento o del 12 per cento nel caso in cui il trasferimento abbia ad oggetto terreni agricoli.

Diversamente, per gli atti aventi natura dichiarativa, si applica l'aliquota dell'1 per cento. La norma non contiene un elenco, neanche a titolo esemplificativo, di quali atti rientrino nel proprio ambito applicativo, né una definizione di cosa debba intendersi per atto dichiarativo. Come è stato rilevato, sarebbe più corretto parlare di atti con effetti dichiarativi, vale a dire atti che rafforzano, affievoliscono o specificano la situazione preesistente, oppure atti che eliminano uno stato d'incertezza. Tali atti dovrebbero essere contrapposti agli atti meramente ricognitivi, che si limitano a certificare una situazione già compiuta e verificata¹⁷

L'inserimento della divisione tra gli atti di natura dichiarativa avviene in via indiretta per interpretazione dell'articolo 34 del Testo Unico. L'articolo, infatti, estende, con alcune particolarità, il trattamento fiscale previsto per gli atti traslativi alle divisioni con conguaglio. Secondo il ragionamento tradizionalmente svolto sul punto, se la divisione fosse stata considerata di per sé atto traslativo, non vi sarebbe stata la necessità di precisarne il trattamento fiscale nella parte dedicata all'applicazione

¹⁷ Per una disamina delle singole casistiche si veda Contrino, Note sulla nozione di "atto di natura dichiarativa" nel tributo di registro, in *Rassegna Tributaria*, 2011, 3, pag. 662.

dell'imposta, perché già avrebbero dovuto trovare applicazione le disposizioni sui trasferimenti immobiliari. Tale conclusione è stata recepita dalla stessa Agenzia delle Entrate nella Circolare 18 del 2013, la quale senza incertezze afferma che «anche il legislatore tributario, ai fini dell'imposta di registro, considera la divisione come atto avente natura dichiarativa, sottoponendo questo negozio giuridico all'aliquota dell'1% >>¹⁸. La conclusione necessita però di una precisazione. La divisione può, sotto l'aspetto fiscale, essere considerata istituto di natura dichiarativa, solo quando realizza l'assegnazione a ciascun condividente di beni aventi valori conformi alla propria quota di diritto. Nei casi in cui, invece, l'assegnazione ad un condividente superi la quota di diritto, idealmente quantificata al momento della vigenza della comproprietà, accade che quella parte di maggior valore così attribuita venga sottoposta ad imposizione sui trasferimenti e la divisione pare assumere, sebbene limitatamente al conguaglio, natura traslativa¹⁹

Senza voler dare preferenza alla lettura dichiarativa della divisione, è fuori di dubbio che il legislatore fiscale abbia voluto attenuare il carico tributario, in linea con il principio di capacità contributiva previsto dall'articolo 53 della Costituzione²⁰.

L'applicazione, infatti, della medesima tassazione al momento della creazione della massa comune e successivamente al momento dello scioglimento di essa rappresenterebbe una duplicazione di imposta senza un corrispondente analogo arricchimento patrimoniale del condividente. Sotto altro profilo la tassazione in misura più lieve prevista nel caso dello scioglimento della comunione sarebbe coerente con il generale sfavore che l'ordinamento riconduce al suo perdurare, cui è spesso associato un minor sfruttamento del bene e alla difficoltà nella sua circolazione giuridica.

In sede di atto divisionale, dunque, i condividenti possono ricevere esattamente quanto a loro spettante all'interno della massa comune, oppure possono ricevere una quota superiore rispetto al titolo originario, a svantaggio di altri compartecipi che nella normalità dei casi riceveranno un conguaglio in denaro.

L'articolo 34, nei suoi due primi commi, regola esattamente questa fattispecie. Esso prevede che la divisione, con la quale ad un condividente sono assegnati beni per un valore complessivo superiore a quello a lui spettante sulla massa comune, è

¹⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18 del 2013, paragrafo 2.2, pag. 42.

¹⁹ Bulgarelli, opera citata.

²⁰ Petteruti, Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 24-2015/T, Divisione – Individuazione della massa nelle ipotesi successorie e non successorie – Riflessi delle assegnazioni sulla configurabilità di conguagli fittizi

considerata vendita limitatamente alla parte eccedente. Il relativo conguaglio sarà assoggettato all'imposta proporzionale dei trasferimenti, se la differenza tra la quota di diritto spettante sulla massa e la quota di fatto materialmente attribuita supera il 5 per cento, a prescindere dal versamento o meno della somma, trattandosi di una presunzione assoluta, che ammette il solo temperamento previsto dal secondo comma del medesimo articolo e che resta valida anche in presenza di accollo di debiti della comunione. Per ragioni equitative, sono quindi giudicati irrilevanti i conguagli che non eccedono il 5 per cento del valore della quota di diritto, non dovendo il fisco pretendere una perfetta ed assoluta corrispondenza²¹.

3.2 Le nozioni di massa e di conguaglio divisionale

La lettura dell'articolo 34 ha posto nel tempo alcuni problemi interpretativi.

Un primo problema, innanzitutto, è legato al corretto coordinamento della tassazione della massa complessiva in caso di conguaglio. In assenza di chiare indicazioni normative, è teoricamente possibile immaginare di tassare l'intera massa con l'aliquota prevista per gli atti dichiarativi e successivamente applicare l'aliquota propria dei trasferimenti al conguaglio divisionale. Così facendo però sul valore del conguaglio si applicherebbe prima l'aliquota del 1 per cento e poi verrebbe ricalcolata un'imposta proporzionale secondo il bene trasferito. Al fine di evitare duplicazioni nella tassazione, sembra corretto quindi tassare all'1 per cento la massa comune detratto il valore del conguaglio, sul quale invece sarà applicata l'aliquota propria dei trasferimenti.

Un secondo tema è il seguente. Se è pacifico che non vi è tassazione secondo le aliquote proporzionali dei trasferimenti, nel caso in cui lo scostamento tra quota di diritto e quota di fatto non superi la percentuale fissata dal legislatore, dubbi permangono nel caso in cui questo limite sia superato.

Deve essere tassato l'intero conguaglio o soltanto la parte che eccede il limite del 5 per cento, da considerare alla stregua di una franchigia? A favore di questa seconda interpretazione sono state avanzate ragioni di equità nel trattamento tributario tra situazioni tra loro assimilabili²². Secondo questo ragionamento, considerato che il

²¹ Risoluzione Direzione Generale delle Tasse 25 marzo 1991, n. 260455.

²² Formica, Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 73-2005/T, Tassazione dei conguagli nelle divisioni.

legislatore ha considerato irrilevanti ai fini tributari i lievi scostamenti tra la quota ideale spettante sulla massa e la quota concretamente attribuita, questa area non tassabile dovrebbe essere comunque sempre riconosciuta, a prescindere dal suo superamento, con la conseguenza di applicare le aliquote dei trasferimenti solo sul valore eccedente il 5 per cento. Il tenore letterale della disposizione, pur nella sua ambiguità, sembrerebbe più aderente a questa interpretazione di maggior favore per il contribuente, in quanto il secondo comma dell'articolo 34 assoggetta all'imposta << i conguagli superiori al 5 per cento del valore della quota di diritto >>, con ciò lasciando intendere che sia tassabile solo la parte superiore al 5 per cento.

Questa lettura trova peraltro conferma anche in altri settori dell'imposta di registro. Nel caso ad esempio del verbale di accordo di mediazione stipulato ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. 28 del 2010, è prevista un'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro entro il limite di valore di 50.000 euro, altrimenti l'imposta è dovuta per la parte eccedente. Lo stesso accade nel caso di verbali di conciliazione giudiziale di valore non superiore a euro 51.645,69 secondo la previsione dell'articolo 9, comma 9, della legge 448 del 1999

L'interpretazione non ha però trovato al momento accoglimento nella prassi seguita dall'Agenzia delle Entrate, la quale a più riprese ha ribadito che la tassazione debba operare sull'intero conguaglio²³. L'Agenzia separa in modo netto le due fattispecie, senza riconoscere una situazione intermedia meritevole di un diverso trattamento tributario. Se è rispettata la proporzione tra quota di diritto e quota di fatto, e si considera tale anche il caso di un conguaglio contenuto entro il limite del 5 per cento, allora si applica solamente l'aliquota dell'1 per cento prevista per gli atti dichiarativi. Se invece è superato questo limite, allora significa che si è manifestata una maggiore capacità contributiva che giustifica l'applicazione della tassazione prevista per i trasferimenti sull'intero conguaglio.

Il conguaglio esaminato sino a questo momento è quello che emerge dal valore dichiarato in atto dalle parti contraenti ed è disciplinato dal primo comma dell'articolo 34.

Il conguaglio potrebbe tuttavia manifestarsi anche per effetto della valutazione operata dall'ufficio ai sensi del Testo Unico dell'Imposta di registro. Il terzo comma dell'articolo 34 prevede infatti che si considera conguaglio la differenza di valore dei

²³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18 del 2013, pagina 44.

beni assegnati ad uno dei condividenti, se il valore dichiarato è inferiore a quanto risulterebbe applicando l'articolo 52 del d.p.r. 131/1986. La disposizione del terzo comma non riproduce la regola secondo la quale non è soggetto a tassazione il conguaglio legato ad una differenza tra quota di diritto e quota di fatto non superiore al 5 per cento, ma non vi è dubbio che l'esigenza di non tassare piccoli scostamenti di valore è in questo caso ancora più avvertita, trattandosi di una differenza che viene riscontrata dall'ufficio senza che vi sia stata la dimostrazione di un passaggio nascosto di denaro. A queste conclusioni la prassi ministeriale era giunta pochi anni dopo l'entrata in vigore del Testo Unico, precisando appunto che i conguagli rettificati possono essere tassati solo se superiori al 5 per cento della quota spettante²⁴.

L'Agenzia delle Entrate ha dunque il potere di rettificare in aumento il valore dichiarato in atto di immobili, aziende, o di diritti reali su di essi. Gli articoli 51 e 52 circoscrivono tuttavia il potere di rettifica dell'Agenzia delle Entrate, perché lo consentono ma a condizione di dimostrare che il valore venale in comune commercio sia superiore al valore dichiarato o al corrispettivo pattuito. Questo potere, volto a favorire l'attività di accertamento del fisco, perché è possibile senza dover dimostrare che vi sia stato un occultamento di corrispettivo delle parti contraenti, è a dire il vero raramente utilizzato nell'ambito delle divisioni in quanto può essere neutralizzato attraverso l'applicazione del criterio del prezzo valore.

Il prezzo valore è un criterio di determinazione della base imponibile introdotto dal 1 gennaio 2006 dall'articolo 1, comma 497, della legge 266 del 2005. Tale criterio deroga a quanto stabilito dall'articolo 43 del Testo Unico dell'Imposta di registro circa la determinazione della base imponibile su cui calcolare le imposte. In assenza di questa deroga, la base imponibile da considerare per i contratti che trasferiscono o costituiscono diritti reali sarebbe rappresentata dal valore del bene o diritto alla data dell'atto, salvo che l'atto stesso sia sottoposto a condizione sospensiva.

Allo scopo di favorire l'emersione dei reali corrispettivi scambiati tra le parti, nell'ottica di poter così disporre di un'attendibile banca dati delle compravendite da utilizzare per l'adeguamento delle rendite catastali ai valori di mercato, il legislatore ha quindi consentito, prima nelle vendite tra persone fisiche e poi nelle vendite operate nei confronti di persone fisiche, di utilizzare un diverso criterio di determinazione della base imponibile.

²⁴ Risoluzione Ministeriale 25.03.1991, n. 301132.

Esso è circoscritto, da un punto di vista soggettivo, alle sole cessioni effettuate nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali. Da un punto di vista oggettivo esso è limitato alle cessioni di fabbricati ad uso abitativo e relative pertinenze. Tecnicamente consente di poter determinare il valore applicando rispettivamente alla rendita dominicale e alla rendita catastale i coefficienti previsti dall'articolo 52, commi 4 e 5, opportunamente rivalutati nel tempo. Ciò indipendentemente dal corrispettivo pattuito, che deve comunque essere dichiarato per le finalità sopraddette.

L'applicabilità del criterio del prezzo valore rispetto al negozio divisorio è stata in passato affrontata riprendendo la tradizionale teoria dichiarativa della divisione.

Posto che la divisione senza conguaglio non configurerebbe una cessione di beni, bensì un mero accertamento di diritti già esistenti, il criterio del prezzo valore non potrebbe trovarvi applicazione. Questa conclusione, espressa nella Circolare n. 6 del 6 febbraio 2007 dell'Agenzia delle Entrate, è ora dubbia a seguito della sentenza di Cassazione a sezioni unite n. 25021 del 7 ottobre 2019, che ha definitivamente accolto la teoria costitutiva-traslativa della divisione. Se anche gli effetti della divisione senza conguaglio sono modificativi di una situazione preesistente, allora l'attribuzione patrimoniale al dividendo è da considerare una cessione, con l'effetto di consentire a chi lo ritenesse vantaggioso di chiedere l'applicazione del prezzo valore nella determinazione del valore della quota a lui attribuibile. La stessa Agenzia delle Entrate, nella stessa Circolare, aveva peraltro già consentito l'applicazione del prezzo-valore al caso della divisione con conguaglio.

3.3 Le masse plurime

L'articolo 34, ultimo comma, del Testo Unico dell'Imposta di registro disciplina infine il fenomeno delle c.d. masse plurime.

La formulazione di questo articolo non è di immediata comprensione, eppure già la disciplina precedentemente in vigore (articolo 32 del d.p.r. 634 del 1972) se ne occupava, per indicare come, ai fini tributari, le comunioni derivanti da diverse successioni a causa di morte dovessero essere considerate come una sola comunione.

La precisazione non era invece presente nell'abrogato regio decreto 3269 del 30

dicembre 1923. Fino al Testo Unico del 1972 il legislatore fiscale riconduceva quindi ad un'unica massa i beni nel tempo acquistati da più comproprietari, con acquisti successivi, fossero stati a titolo oneroso oppure a titolo gratuito.

L'inserimento della norma all'interno del Testo Unico originava da una presa di posizione della Corte di Cassazione²⁵ che, modificando il proprio precedente orientamento, considerava le comunioni derivanti da titoli diversi in modo distinto e non più facenti parte di un'unica massa.

Le masse sarebbero quindi da considerare distintamente secondo la loro diversa origine e su ciascuna di esse bisognava quindi fare un controllo sulla congruità delle quote di fatto attribuite rispetto a quelle in astratto spettanti. Il nuovo orientamento giurisprudenziale era il frutto dei tentativi da parte degli uffici finanziari di colpire quanto meno i tentativi più macroscopici di elusione delle imposte. Si pensi al caso di due soggetti che in tempi diversi acquistano in comproprietà due diversi beni per procedere poi alla loro divisione, anziché alla loro permuta. O si pensi al caso dell'artificiosa creazioni di comunioni fittizie, con l'acquisto di minime frazioni di immobili, in comune con taluno dei partecipanti, al solo scopo di immettere nella comunione soggetti estranei da favorire poi in sede di divisione, lucrando sulle diverse aliquote d'imposta esistenti per le attribuzioni delle quote di diritto e dei conguagli²⁶.

Nel caso la comunione provenga da "titoli diversi", la Corte di Cassazione ha quindi ritenuto che non si realizza, tra i condividenti, una sola comunione, ma tante comunioni quanti sono i titoli di provenienza dei beni. Pertanto, qualora si proceda alla divisione di questi beni, non si avrà un unico negozio giuridico divisorio ma tanti quanti sono i titoli originari.

Ciò comporta che << ciascun compartecipe non vanta sulla totalità dei beni un diritto corrispondente alla somma delle singole frazioni che gli derivano da ciascun titolo, ma tanti diritti, ciascuno per la quota corrispondente ad ogni titolo e relativo ai beni con lo stesso acquistati; – attribuendo ad un condividente, su una sola massa, la somma delle quote vantate su masse diverse, gli si assegnano beni eccedenti la sua frazione di diritto su quella massa, escludendolo al contempo dalle altre (e reciprocamente si opera nei confronti degli altri condividenti); – in conseguenza di ciò,

²⁵ Corte di Cassazione sentenza 30 agosto 1947, n. 1556, poi confermata dalla pronuncia a sezioni unite 18 ottobre 1961, n. 2224.

²⁶ Formica, Divisione (Diritto Tributario), in Vita Notarile 1988.

l'atto di divisione di più masse ha solo apparentemente natura di accertamento o dichiarativa, costituendo in realtà un negozio traslativo che può essere qualificato sia in termini di permuta (in caso di assegnazione ad un condividente, su una sola massa, di beni di valore corrispondente alla somma dei diritti a lui pro quota spettanti su ciascuna delle altre masse), sia di compravendita (in caso di plusvalenza quantitativa, cioè di assegnazione ad un condividente di una quota di fatto eccedente quella di diritto >>²⁷.

Nella divisione simultanea di comunione plurima, come anche precisato da questa Agenzia nella Circolare n. 18/2013 e riportato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 7604 del 28 marzo 2018, “le assegnazioni ai condividenti non possono essere considerate dichiarative qualora non corrispondano esattamente alle quote spettanti a ciascun condividente sulla singola massa comune“.

L'affermazione di questi principi ebbe delle conseguenze immediate, e più gravose, sulla tassazione degli atti di divisione, in quanto la pratica era stata per molto tempo quella di effettuare contemporaneamente un'unica divisione, facendo confluire in essa i beni provenienti da diverse successioni o altri titoli. Dall'unica massa così formata, si formavano i vari lotti di valore corrispondente alle singole quote di diritto, senza però rispettare le quote spettanti a ciascun condividente su ciascuna massa.

A seguito del revirement della Corte di Cassazione, doveva essere applicata l'imposta proporzionale sui conguagli derivanti dal mancato rispetto delle quote spettanti ad ognuno su ciascun titolo di provenienza. Per non incorrere nell'applicazione dell'imposta proporzionale, gli eredi avrebbero quindi dovuto procedere a tante divisioni quante erano le masse tra di loro formate secondo i diversi titoli, dovendo ricevere, a seguito della divisione di ognuna di queste masse, esattamente le quote a loro spettanti per legge. La norma tributaria applicata alle divisioni così congegnate aveva allora come effetto non voluto quello di favorire un'eccessiva parcellizzazione delle proprietà ed una sostanziale rinuncia alla divisione, in contrasto con il principio presente all'interno del nostro codice civile che privilegia la piena proprietà e il pieno sfruttamento economico dei beni. Non solo, in contrasto altresì con le norme presenti nel settore agricolo volte invece a favorire la ricomposizione e il riordino dei terreni.

Tali preoccupazioni furono portate anche all'attenzione delle sfere politiche, come è riportato nel verbale del Consiglio Regionale della Valle d'Aosta n. 10 del 11

²⁷ Corte di Cassazione sentenza 6 dicembre 2016, n. 24941.

gennaio 1965, avente ad oggetto la mozione presentata da due consiglieri, i quali lamentavano che, dalla primavera del 1964, gli uffici del registro della Valle d'Aosta applicassero l'imposta proporzionale sui conguagli derivanti dal mancato rispetto delle quote spettanti ad ognuno su ciascun titolo di provenienza. Per meglio far comprendere la problematica all'Assemblea Regionale, uno dei due consiglieri firmatari della mozione ricorre a questo esempio:

<< prendiamo una famiglia tipo di 4 figli che debbano dividersi i beni provenienti dalle successioni del padre, della madre e di uno zio; per evitare l'imposta proporzionale sul conguaglio, questi figli dovrebbero formare quattro lotti della massa paterna, quattro lotti di quella materna e quattro lotti della massa proveniente dallo zio.

Da ciò si capisce quale spezzettamento ne verrebbe fuori; se poi figli anziché quattro fossero sette o otto, lo spezzettamento sarebbe poi ancora maggiore >>.

La legge di riforma dell'imposta di registro del 1973, poi ripresa dal Testo unico del 1986, si fa almeno in parte carico di queste problematiche, occupandosi del caso più frequente rappresentato dalle comunioni derivanti da più successioni a causa di morte.

L'articolo 34, comma 4, del d.p.r. 131 del 1986, testualmente prevede 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 successione a causa di morte >>.

La formulazione iniziale (<< agli effetti del presente articolo >>) ritaglia uno specifico ambito di applicazione della norma fiscale rispetto alla norma civilistica, e ne circoscrive ulteriormente la portata rispetto alla normativa previgente del 1973, in quanto richiede che le comunioni siano tra i medesimi soggetti. Solo in presenza di una perfetta identità tra coloro che procedono alla divisione e i comunisti nelle varie masse da dividere, si fa luogo fiscalmente ad una sola divisione. Ne deriva che, qualora globalmente siano rispettate le quote di diritto, non si configura alcun conguaglio da tassare con l'aliquota propria del bene assegnato, applicandosi, per converso, la sola aliquota dell'1 per cento sull'intera massa da dividere.

La Circolare n. 18 del 2013 dell'Agenzia delle Entrate (paragrafo 2.2.3) testualmente stabilisce che "l'articolo 34, comma 4, del TUR disciplina infine, il fenomeno delle c.d. masse plurime, che ricorre quando gli stessi soggetti risultano comproprietari di più beni derivanti da titoli originari diversi (ad esempio, Tizio, Caio e

Sempronio sono comproprietari di tre fabbricati acquistati, in comunione pro indiviso e per quote uguali, con tre negozi giuridici diversi). In questo caso, ogni titolo di acquisto genera una comunione e, perciò, ogni bene è oggetto di autonoma comunione. Qualora si proceda alla divisione di questi beni, non si avrà unico negozio giuridico ma tanti quanti sono i titoli originari.

Tuttavia, se l'ultimo acquisto è avvenuto per successione mortis causa, le comunioni tra i medesimi comproprietari, derivanti da titoli diversi, saranno considerate come una sola comunione, ai sensi di quanto stabilito dall'art. 34, comma 4, del TUR, secondo il quale "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 successione a causa di morte".

Ai fini dell'applicabilità del quarto comma dell'art. 34, come chiarito dalla Circolare n. 34/1986, parte 16, 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, ed anche gli acquisti precedenti, qualunque sia il titolo di acquisto (compravendite, successioni o donazioni) siano riferiti a tutti i condividenti.

Si pensi al caso di tre comproprietari di tre fabbricati, acquistati in comunione pro indiviso e per quote uguali, con tre negozi giuridici diversi, i quali successivamente ereditano, sempre in comunione pro indiviso e per quote uguali, l'ultimo fabbricato.

Per effetto dell'applicazione dell'art. 34, comma 4, del d.p.r. 131/1986 si configura una unica massa, e, qualora globalmente siano rispettate le quote di diritto, non si configura alcun conguaglio da tassare con l'aliquota propria del bene assegnato, applicandosi la sola aliquota dell'1% sull'intera massa da dividere.

La condizione che viene dunque posta dal testo unico del 1986 e che non era contemplata nella legge di riforma del 1973 è quella che vi sia perfetta identità tra i condividenti nelle diverse comunioni che nel tempo si sono formate.

Sul punto la dottrina si è interrogata se questa identità possa ammettere delle eccezioni e in particolare su come debbano essere valutate le variazioni di carattere soggettivo dei comunisti.

Si pensi ad esempio al caso tipico di una successione in cui eredi siano coniuge e figli. Nel caso in cui il coniuge non abbia rinunciato all'eredità, ma voglia comunque donare la totalità o una parte dei beni immobili ereditati ai propri discendenti, qualora i

figli volessero poi procedere alla divisione dei beni ricevuti per successione e per atto di donazione del coniuge superstite, si è ancora in presenza di un'unica massa o non è più rispettata la disposizione dell'ultimo comma dell'articolo 34 che richiede espressamente che l'ultimo atto sia una successione a causa di morte?

La risposta offerta dalla dottrina, ma recepita anche dalla prassi e dalla giurisprudenza, è nel senso di leggere la norma nel senso che l'ultima comunione debba trarre la sua origine da una successione. Nel caso sopra prospettato l'atto costitutivo ultimo resta sempre un atto a causa di morte, perché la successiva donazione che il genitore compie a favore dei propri figli non genera tra loro una nuova comunione, bensì varia la quota di proprietà che essi vantano sulla massa formatasi al momento della morte del comune genitore. Variazioni soggettive di tale natura possono quindi avvenire in qualsiasi momento e costituire anche l'ultima vicenda della fattispecie, che, anche nella sua configurazione fiscale, non ne verrebbe per nulla mutata, ma continuerebbe a dover essere considerata come una unica comunione²⁸.

Alle stesse conclusioni è pervenuta l'Agenzia delle Entrate, che così afferma nel già citato documento di prassi n. 18 del 2013: « non costituiscono autonomo titolo gli acquisti di quote ideali degli stessi beni della massa divisionale », superando il precedente parere reso dal Ministero delle Finanze²⁹.

La giurisprudenza di legittimità ha accolto il principio più favorevole al contribuente e, in un caso analogo a quello sopra prospettato, ha ritenuto l'atto di rinuncia all'eredità del coniuge superstite privo di rilievo nella formazione o meno delle masse. La rinuncia operata dal coniuge « non costituisce titolo di provenienza, determinando solo una variazione delle entità delle quote originariamente ereditate »³⁰. Nella più recente sentenza n. 7604 del 28 marzo 2018 è ribadito il medesimo principio. Più diffusamente, secondo la Cassazione, gli atti o i fatti meramente traslativi, che non determinano una nuova situazione di contitolarità di beni e diritti, ma incidono solo sulla misura e titolarità delle quote di proprietà relative a preesistenti comunioni

²⁸ Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 23/bis in data 20.05.1999.

²⁹ Con la Risoluzione del 5 giugno 1990, n. 310823, il Ministero delle Finanze aveva affermato che, a seguito dell'atto di donazione tra i medesimi soggetti, verrebbero ad esistere più comunioni, le quali trovano origine in più titoli: l'una comunione deriverebbe dalla successione, tra padre e figli, l'altra deriverebbe dalla donazione effettuata dal coniuge superstite a favore dei figli allo scopo di uscire dalla comunione ereditaria. Poiché l'ultimo acquisto di quote per i condividenti deriva da atto tra vivi (la donazione), le comunioni non possono essere considerate, in base all'ultimo comma dell'articolo 34, una sola comunione.

³⁰ Corte di Cassazione sentenza 19 dicembre 2014, n. 27075.

di siffatti beni, non costituiscono titolo di acquisto né generano una nuova e distinta massa di beni.

Sono invece pacificamente considerate masse plurime le comunioni derivanti da titoli diversi. Nel caso infatti in cui due soggetti siano diventati comproprietari di beni diversi attraverso due distinte compravendite, consentire la formazione di una massa unitaria spingerebbe le parti, per mere ragioni fiscali, a scegliere il negozio divisorio anziché stipulare un atto di permuta. L'atto di permuta sconta infatti la più elevata tassazione dei trasferimenti immobiliari, sulla base imponibile rappresentata dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta. Nel caso di divisioni simultanee se sono più i titoli di provenienza dei beni, non si ha un'unica comunione, ma una pluralità di diritti, ciascuno per la quota corrispondente ad ogni titolo. La conseguenza ai fini dell'imposta di registro è che se in sede di divisione non venga assegnata una quota di ogni massa, si opera una permuta di diritti sulle singole masse tra i vari condividenti³¹.

Lo scioglimento delle c.d. masse plurime di regola avviene attraverso la stipula di un contratto di permuta ma può avvenire anche attraverso il c.d. negozio pre-unificatorio.

Esso non rientra tra i contratti tipici la cui disciplina è contenuta nel codice civile o in leggi speciali, bensì si tratta di una creazione giurisprudenziale che recentemente è stata accolta anche dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate.

Il contratto riguarda il caso di divisioni di beni provenienti da titoli diversi, come tali appartenenti a comunioni diverse. Le parti contraenti, nella propria autonomia contrattuale riconosciuta dal secondo comma dell'articolo 1322 del codice civile, possono stipulare un contratto avente ad oggetto il conferimento delle singole comunioni in una nuova e unica comunione, sì da procedere ad una sola divisione anziché ad una pluralità di divisioni. Utilizzando questo negozio, è creata una nuova massa, rispetto alla quale ciascun comproprietario è titolare di una quota, calcolata in base al rapporto percentuale tra il valore della comproprietà individualmente conferita da ciascuno e quello della massa comune che in tal modo verrebbe a costituirsi.

In applicazione di questi principi la Corte di Cassazione³² ha riconosciuto possibile, nel caso di divisione di beni in comunione ereditaria derivanti da due

³¹ Commissione Tributaria Centrale decisione del 12 ottobre 1988, n. 6691.

³² Corte di Cassazione sentenza 6 febbraio 2019, n. 3512.

successioni, procedere ad una sola divisione, anziché a tante divisioni per quante sono le masse. Ciò è consentito, ma a condizione che tutte le parti vi acconsentano con un apposito atto che, concretizzandosi nel conferimento delle singole comunioni in una sola comunione, non può risultare da una manifestazione tacita di volontà, né dal mero comportamento di mancata opposizione alla domanda di divisione giudiziale di divisione unica di tutti i beni appartenenti alla diverse masse, ma deve concretizzarsi in un apposito negozio che, qualora abbia ad oggetto beni immobili, deve obbligatoriamente rivestire la forma scritta perché rientrante tra quelli previsti dall'art. 1350 c.c.

Ad identiche conclusioni è pervenuta l'Agenzia delle Entrate, nella sua recente risposta ad interpello n. 526 del 2019.

La fattispecie è la seguente. Due coniugi in comunione di beni e una terza persona acquistano la proprietà di alcuni fabbricati. Successivamente gli stessi tre acquirenti, unitamente alla moglie di colui che precedentemente era celibe, diventano acquirenti di un piccolo terreno pertinenziale ai fabbricati. Procedono poi alla demolizione dei fabbricati e alla costruzione di 8 nuovi immobili (4 appartamenti e 4 posti auto pertinenziali). Conseguentemente i 4 soggetti acquisiscono a titolo originario, per accessione, la proprietà delle unità immobiliari, secondo le quote di comproprietà esistenti sulle due aree inizialmente acquistate. Volendo procedere all'attribuzione esclusiva delle unità così realizzate, le parti chiedono, tramite il notaio incaricato della stipula dell'atto, se sia consentito ricondurre le due masse ad unità, superando i due diversi titoli di provenienza attraverso l'istituzione di una nuova comunione, mediante conferimento di quanto nella contitolarità di ciascuno, ma con assoluta invarianza delle singole quote di diritto, nella nuova comunione, rispetto a quanto derivante dai titoli di provenienza.

L'Agenzia delle Entrate, nella sua risposta, dimostra di recepire la giurisprudenza che ha ammesso il negozio c.d. pre-unificatorio, e lo considera, da un punto di vista tributario, atto avente lo stesso effetto, ma di direzione opposta, al normale contratto di divisione. Se quest'ultimo, ai fini tributari, è considerato atto di natura dichiarativa, l'atto con il quale è costituita una comunione deve essere considerato atto della medesima natura e come tale tassabile secondo la medesima aliquota prevista dall'articolo 3 della Tariffa allegata al d.p.r. 131 del 1986.

4. Incidenza della sentenza della Corte di Cassazione n. 25021 sul trattamento fiscale della divisione

4.1 Incidenza sull'articolo 34 del Testo Unico dell'Imposta di registro

Il nuovo inquadramento giuridico della divisione come atto traslativo e non più meramente dichiarativo deve essere valutato per i suoi corollari in ambito tributario.

Il cambiamento operato dalla Corte di Cassazione nasce da una fattispecie civilistica legata ad un abuso edilizio. La trasposizione della sentenza in ambito tributario deve essere però valutata sulla base della natura dell'imposta di registro.

In linea generale³³, l'imposta di registro ha come proprio caratteristico oggetto gli effetti degli atti di autonomia privata già regolati dal diritto civile.

La vicenda economica, indice di capacità contributiva, integra la fattispecie della norma tributaria, la quale utilizza qualificazioni normative già delineate in altri rami del diritto e in special modo nel diritto privato. Tuttavia, quando in altre branche del diritto – e quindi anche in materia di diritto tributario – si fa richiamo ad un istituto del codice civile, il richiamo vale anche per la disciplina dell'istituto, a meno che non sia stabilito diversamente³⁴.

La natura dell'imposta di registro può essere indagata sulla base di alcuni articoli contenuti nel Testo Unico (d.p.r. 131/1986).

Ai sensi dell'articolo 1 l'imposta di registro trova applicazione, nella misura indicata nella tariffa allegata al Testo Unico, agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione.

Sono soggetti a tassazione gli atti intesi innanzitutto nell'accezione documentale. L'articolo 2, lettera a) del Testo Unico prevede la registrazione degli atti << formati per iscritto >> e solo in via residuale la registrazione dei contratti verbali (articoli 2, lettera b) e articolo 3, comma 1).

Il documento, tuttavia, non rileva in sé ma in quanto strumento che veicola una o più disposizioni negoziali.

Al fine di determinare il regime di tassazione di un atto occorre fare riferimento

³³ Falsitta, Manuale di Diritto Tributario, Parte generale, Cedam, 2008, pagina 191.

³⁴ Commissione Tributaria Centrale decisione 24 novembre 1986, n. 9027.

non alla forma apparente rivestita dallo stesso o alla qualificazione giuridica fornita dalle parti, bensì alla sua intrinseca natura ed ai suoi effetti giuridici.

Il principio è contenuto nell'articolo 20 del Testo Unico che così recita:

<< L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi >>.

Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'imposta è necessario procedere alla interpretazione dell'atto tenendo conto degli effetti economici che lo stesso produce ed applicando la relativa aliquota prevista dalla Tariffa allegata.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha precisato che, in base alla previsione dell'articolo 20 del Testo Unico, l'Amministrazione finanziaria, in sede di tassazione di una fattispecie negoziale, può prescindere dal "nomen iuris" attribuito dalle parti contraenti, e tener conto dei concreti effetti giuridici che derivano dalle pattuizioni contrattuali³⁵.

Come rilevato in dottrina³⁶, la tassazione ai fini dell'imposta di registro non è prevista per l'atto ma per quanto esso contiene e per gli effetti giuridici che esso produce. Il prelievo è conseguenza della capacità contributiva che indirettamente si manifesta mediante il compimento di una determinata attività giuridica, di regola incorporata nel documento sottoposto alla registrazione³⁷.

In base a quanto precisato dalla Corte di Cassazione³⁸ le singole disposizioni contenute in un atto rilevano autonomamente, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del Testo Unico, solo qualora ciascuna di esse sia espressione di una autonoma capacità contributiva.

L'imposta di registro deve essere applicata distintamente per ciascuna disposizione solo con riferimento alle disposizioni negoziali che rivestano contenuto economico, e che, in quanto tali, costituiscano manifestazione di capacità contributiva.

Nel caso in cui in un atto siano presenti più disposizioni di contenuto economicamente apprezzabile, occorre assoggettare a tassazione autonomamente le singole disposizioni ai sensi dell'articolo 21, comma 1, salvo che tra le singole

³⁵ Corte di Cassazione sentenza 11 giugno 2007, n. 13580.

³⁶ Busani, Imposta di registro, Ipsa Manuali, 2018, pagina 60.

³⁷ Santamaria, Diritto tributario, Parte Speciale, Giuffrè, 2006, pagina 196.

³⁸ Corte di Cassazione sentenza 4 maggio 2009, n. 10180

disposizioni ricorra un rapporto di necessaria derivazione. In tal caso, trova applicazione il secondo comma del medesimo articolo, sulla base del quale l'imposta deve essere corrisposta solo con riferimento alla disposizione che determina l'imposizione più onerosa.

Nel caso in cui le disposizioni contenute nell'atto non siano invece suscettibili di un'autonoma valutazione economica, non si verifica una manifestazione di capacità contributiva e, pertanto, non può trovare applicazione il regime previsto dall'articolo 21.

La tassazione della divisione deve allora trovare un inquadramento coerente con il quadro brevemente delineato.

Nella Tariffa allegata al Testo Unico dell'Imposta di registro, il legislatore ha previsto una tassazione differenziata a seconda della capacità contributiva di volta in volta manifestata.

Le aliquote di trasferimento più elevate sono state previste per gli atti costitutivi, modificativi o estintivi di diritti reali su beni immobili, mentre aliquote inferiori sono state previste nel caso in cui oggetto di tali atti siano beni mobili o aziende. Ancora, in tutta una serie di casi, è stata prevista la tassazione in misura fissa, perché l'attività negoziale non è economicamente valutabile o, secondo diversa impostazione, perché si tratta di atti privi di contenuto patrimoniale per i quali viene remunerato esclusivamente il servizio di registrazione e di attribuzione della data certa³⁹.

Come è stato rilevato, furono esigenze pratiche a imporre la natura dichiarativa della divisione⁴⁰. Già nel diritto comune, in considerazione dei tributi dovuti al sovrano o al feudatario, configurare l'atto divisionale come atto traslativo significava, nel caso della vicenda successoria, corrispondere i tributi sia al momento della successione sia al momento della successiva divisione. Per questa ragione, la divisione venne molto presto considerata atto di ricognizione volto a dichiarare il diritto parziario di ciascun erede già acquistato al momento della successione.

Queste conclusioni trovano indubbiamente conferma a livello di teoria generale, nella parte in cui ci si interroga sull'autonomia del diritto tributario rispetto alle altre branche del diritto. La dottrina più accreditata riconosce in termini generali l'autonomia di un ramo del diritto se possono essere individuati principi ispiratori comuni e peculiari

³⁹ Dolfin, L'Imposta di Registro, in Falsitta, Manuale di Diritto Tributario, Parte speciale – Il Sistema delle imposte in Italia, Padova, 2010, pagina 804

⁴⁰ Commentario al codice civile. Artt. 713-809: Divisione. Donazioni a cura di Paolo Cendon con rinvio a Morelli, La comunione e la divisione ereditaria, in Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale, fondata da W. Bigiavi, 1998, pag. 121.

di quel ramo, oltre a specifiche tecniche di interpretazione delle norme distinte rispetto a quelle prevalenti nelle altre branche dell'ordinamento.

Il diritto tributario sostanziale, quello cioè che disciplina la fattispecie d'imposta nei suoi profili oggettivi e soggettivi, è guidato dal principio della capacità contributiva sancito dall'articolo 53 della Costituzione⁴¹.

Secondo l'interpretazione della Corte Costituzionale tale principio garantisce che il prelievo tributario si appoggi su indici concretamente rilevatori di ricchezza dai quali si possa desumere ragionevolmente l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta⁴².

L'articolo 53 ripropone in ambito tributario il dovere solidaristico posto dall'articolo 2 della Costituzione ed è altresì espressione del principio di uguaglianza previsto dall'articolo 3 della Costituzione, inteso in senso non solo formale (uguaglianza dei cittadini davanti alla legge) ma sostanziale (correzione dell'ineguaglianza dovuta a differenti condizioni iniziali)⁴³.

Indubbiamente il legislatore tributario si è ispirato al principio di capacità contributiva nella scrittura dell'articolo 34 del Testo Unico dell'Imposta di Registro. Ha infatti previsto una tassazione favorevole, nel caso in cui i conviventi ricevano una porzione di beni corrispondente a quella idealmente a loro spettante prima dello scioglimento della comunione. Il trattamento tributario è invece assimilato a quello della compravendita nel caso in cui la divisione abbia stabilito un conguaglio favorevole a uno dei conviventi. In questo caso, proprio perché si è manifestato un indice di capacità contributiva maggiore rispetto alla precedente fattispecie, appare giustificato un prelievo maggiore e pari a quello dalla legge stabilito per il trasferimento di diritti reali.

Come rilevato dal recente studio del Notariato n. 183-2019/T, << la regolamentazione tributaria della fattispecie divisoria appare coerente e conclusa in sé stessa >>.

Se la diversa qualificazione giuridica operata dalla Corte di Cassazione fosse accolta nell'ambito della divisione ai fini dell'imposta di registro, dovremmo ammettere che l'articolo 34 sia divenuto ormai inapplicabile.

⁴¹ Falsitta, opera citata, pagine 7-8.

⁴² Corte Costituzionale sentenza del 6 luglio 1972, n. 144; Corte Costituzionale sentenza 27 giugno 1975, n. 201; Corte Costituzionale sentenza 15 luglio 1976 n. 200.

⁴³ Falsitta, opera citata, pag. 149.

Infatti, se la fattispecie venisse considerata tassabile come fattispecie traslativa, l'articolo 34, nella parte in cui equipara il conguaglio al trasferimento, non avrebbe significato, perché anche l'assegnazione di una quota ad un convivente, pur esattamente identica alla quota a lui spettante, dovrebbe essere tassata con le aliquote proprie degli atti traslativi.

Per la stessa ragione non potrebbe più trovare applicazione la norma che distingue tra conguaglio superiore o inferiore al 5 per cento rispetto alla quota di diritto, così come inutile risulterebbe la disposizione specificatamente dedicata alle masse plurime, perché anche in questo caso la tassazione dovrebbe essere sempre la stessa, e cioè quella prevista per gli atti di trasferimento, senza che più possa interessare l'indagine sulla natura e numerosità dei titoli di acquisto.

L'Agenzia delle Entrate ad oggi non ha preso ancora una esplicita posizione sul tema. Tuttavia, nell'affrontare un caso di divisione, ha interpretato l'articolo 34 in perfetta coerenza con il proprio precedente orientamento.

Nella risposta data ad un recente interpello (n. 30/2020), l'Agenzia ha affrontato l'ipotesi della divisione ereditaria tra coeredi, risolvendo la questione seguendo quanto stabilito dall'articolo 34 che obbliga esclusivamente a confrontare il valore complessivo della quota con il valore dell'intero compendio, in base alla quota spettante di diritto. Occorre cioè considerare se l'atto di scioglimento realizzi un'assegnazione di beni o diritti, per ciascun convivente, di valore corrispondente o eccedente il valore spettante secondo la quota di diritto.

Il documento di prassi si appoggia sulla sentenza della Corte di Cassazione 28 marzo 2018, n.7606, che così aveva deciso

<< In tema di imposta di registro, in caso di scioglimento della comunione ereditaria (...) mediante assegnazione dei beni in natura e versamento di conguagli in denaro, ove i coeredi abbiano ricevuto il valore delle rispettive quote, si applica l'aliquota degli atti di divisione e non l'aliquota degli atti traslativi >>.

Diversamente, qualora il valore della quota ricevuta sia superiore al valore della sua quota spettante di diritto, l'atto si considera vendita per la parte eccedente e, pertanto, troveranno applicazione le aliquote proprie degli atti traslativi.

D'altra parte la stessa Corte di Cassazione, nella sentenza n. 25021 del 7 ottobre 2019, riconosce che, da un punto di vista economico, non vi è arricchimento patrimoniale per il convivente che diviene proprietario in modo esclusivo di un bene a

seguito dello scioglimento della comunione⁴⁴. Questo riconoscimento, sia pure incidentale all'interno della pronuncia, sembra confermare quanto sopra esposto sulla necessaria rilevanza della capacità patrimoniale a giustificazione del prelievo tributario.

4.2 Incidenza sulla decadenza dall'agevolazione prima casa

4.2.1. L'agevolazione prima casa (cenni generali)

La nota II-bis del Testo unico dell'Imposta di Registro prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta al 2 per cento per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione e per gli atti traslativi o costitutivi, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse. L'imposta di registro si applica con la previsione di un minimo di euro 1.000,00 mentre le imposte ipotecaria e catastale sono applicabili nella misura fissa di euro 50,00 ciascuna.

Se la cessione è soggetta ad IVA, troverà applicazione l'aliquota agevolata IVA del 4% (v. Tabella A, parte II, n. 21, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972), e per la registrazione dell'atto, saranno altresì dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200,00 ciascuna.

Inoltre, in caso di cessioni soggette ad IVA, il comma 2 della nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al Testo Unico dell'Imposta di registro, prevede che le dichiarazioni concernenti la sussistenza delle condizioni di cui ai punti a), b) e c) del comma 1 della medesima nota, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo, possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

Per beneficiare delle agevolazioni prima casa, l'immobile deve essere ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca, entro 18 mesi dall'acquisto, la propria residenza; in alternativa, nel territorio del comune in cui l'acquirente svolge la propria attività.

⁴⁴ Al paragrafo 5.3.2 della sentenza citata si può infatti leggere: << È chiaro, dunque, che l'idea secondo cui la divisione non costituirebbe titolo di acquisto dei beni assegnati in esclusiva può essere condivisa solo a patto di restringerne il significato al piano puramente economico, essendo chiaro che il passaggio dalla contitolarità pro quota dei beni comuni alla titolarità esclusiva della porzione non si traduce in un incremento patrimoniale per il condividente >>.

L'acquirente non deve essere titolare, esclusivo o in comunione con il coniuge, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione ubicata nel territorio del comune ove è situato l'immobile da acquistare.

L'acquirente infine non deve essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni prima casa.

A decorrere dal 1° gennaio 2016, l'art. 1, comma 55, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità per il 2016), ha aggiunto, all'articolo 1, nota II bis della tariffa allegata al Testo Unico dell'Imposta di registro, il comma 4-bis. Tale ultima disposizione stabilisce che le agevolazioni prima casa si applicano anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito della non preesistenza di altra abitazione acquistata con le agevolazioni prima casa, a condizione che tale immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto.

A decorrere dal 1° gennaio 2014, l'applicabilità delle agevolazioni "prima casa" risulta vincolata, ai fini dell'imposta di registro, alla categoria catastale in cui è classificato o classificabile l'immobile e non più alle caratteristiche individuate dal decreto del Ministro dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, così come previsto dall'articolo 1, quinto periodo, della Tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico dell'Imposta di registro, nella formulazione applicabile fino al 31 dicembre 2013.

Le categorie catastali individuate dal richiamato articolo 10, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 23 del 2011, per le quali non è possibile fruire delle agevolazioni "prima casa" sono: le abitazioni di tipo signorile (cat. A/1), - le abitazioni in ville (cat. A/8), - i castelli e i palazzi di eminente pregio artistico e storico (cat. A/9).

Ai sensi del comma 3 della Nota II-bis, l'agevolazione "prima casa" si applica, nel rispetto degli indicati requisiti, anche all'acquisto, contestuale o con atto separato, delle pertinenze dell'immobile acquistato con la stessa agevolazione. Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6, C/7. Le pertinenze rientranti nelle suddette categorie catastali possono beneficiare dell'agevolazione in parola, se destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

L'agevolazione prima casa non trova applicazione qualora la pertinenza non possa essere destinata in modo durevole a servizio o ornamento della destinazione principale.

L'acquirente decade dai benefici fiscali usufruiti in sede di acquisto dell'immobile:

- in caso di mendacità delle dichiarazioni previste dalla legge, rese in sede di registrazione dell'atto;
- in caso di mancato trasferimento della residenza nel comune ove è ubicato l'immobile entro 18 mesi dell'acquisto.
- se trasferisce, con atto a titolo oneroso o gratuito, l'abitazione prima che sia decorso il termine di 5 anni dalla data di acquisto, salvo che entro un anno non proceda al riacquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

In caso di decadenza è dovuta la differenza tra l'imposta di registro in misura ordinaria (attualmente pari al 9 per cento) e le imposte corrisposte per l'atto di trasferimento, oltre alla sanzione del 30% calcolata sulle imposte non versate al momento del trasferimento e al pagamento degli interessi di mora.

Se la cessione è soggetta ad IVA, l'ufficio presso cui sono stati registrati i relativi atti dovrà recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza d'imposta non versata (ossia la differenza tra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata), nonché irrogare una sanzione pari al 30% della differenza medesima, e richiedere il pagamento degli interessi di mora.

4.2.2 La decadenza dall'agevolazione prima casa in conseguenza di divisione.

Di interesse è la previsione di cui alla nota II-bis, comma 4, che stabilisce la revoca dell'agevolazione nel caso di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici prima casa, se effettuato prima del decorso del quinquennio dalla data di acquisto e salvo il caso di riacquisto di altro immobile da adibire ad abitazione principale entro un anno.

È dunque motivo di revoca dell'agevolazione il "trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito".

Come rilevato dalla dottrina⁴⁵, l'espressione utilizzata è tale da poter abbracciare qualsiasi atto che abbia come effetto traslativo il passaggio del bene da un precedente ad un nuovo titolare. I casi maggiormente rappresentativi sono ovviamente quelli della compravendita, della donazione o della permuta.

Secondo l'impostazione tradizionale, non sarebbe possibile revocare l'agevolazione prima casa quando l'atto di trasferimento intervenuto prima del decorso dei cinque anni dall'originario acquisto sia rappresentato dalla divisione di una comunione.

Il caso tipico è costituito dalla scioglimento di una comunione a seguito del decesso di una persona, laddove uno degli eredi abbia chiesto in occasione della presentazione della dichiarazione di successione l'applicazione dell'agevolazione prima casa.

Sulla decadenza dell'agevolazione prima casa a seguito di scioglimento della comunione, non vi sono documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia la Risoluzione n. 165 del 23 ottobre 2001, pur affrontando il diverso caso della decadenza dell'agevolazione richiesta per l'acquisto della proprietà contadina, giungeva a conclusioni pacificamente applicate anche all'agevolazione prima casa.

Nel caso affrontato dall'Agenzia delle Entrate due fratelli, coltivatori diretti, avevano acquistato a titolo oneroso un fondo agricolo, richiedendo le agevolazioni previste dalla legge n. 604 del 1954 per la formazione della piccola proprietà contadina.

Dovendo successivamente procedere alla divisione del fondo, veniva proposto interpello per chiedere se le agevolazioni sarebbero state mantenute, o se, diversamente, sarebbero state revocate, considerato che l'articolo 7 della legge citata prevedeva la decadenza dai benefici qualora l'acquirente alienasse volontariamente il fondo prima del decorso di 10 anni dall'acquisto.

In ossequio alla tradizionale tesi della natura dichiarativa dell'atto di divisione, l'Agenzia ritenne che nel caso descritto l'agevolazione non dovesse essere revocata, in quanto il negozio giuridico prescelto dai due fratelli non realizzava un atto traslativo.

La soluzione, pacifica sino a questo momento, deve essere però ripensata sulla base della sentenza della Cassazione. Se l'atto di scioglimento della comunione non ha più natura dichiarativa, bensì traslativa, il presupposto alla base del ragionamento seguito dall'Agenzia delle Entrate nell'escludere la revoca delle agevolazioni appare ora

⁴⁵ Busani, L'imposta di registro. Imposte ipotecaria e catastale Imposta sostitutiva per i finanziamenti, Ipsoa, 2018, pagina 1792-1793.

superato e eventuali atti di recupero da parte dell'Agenzia potrebbero fondarsi sul revirement giurisprudenziale. In questo caso, infatti, la norma tributaria non prevede una disciplina specifica della divisione nell'ambito dell'agevolazione prima casa, ma si limita a prevedere la decadenza per chi opera un atto dispositivo alle condizioni sopra esaminate.

Mente l'articolo 34 del Testo Unico dell'Imposta di registro disciplina compiutamente la tassazione dell'atto divisionale, la nota contenuta nella Tariffa e dedicata all'agevolazione prima casa contempla una specifica agevolazione tributaria, riservata però a chi non si spogli del bene prima dei 5 anni dall'acquisto.

L'inquadramento della divisione come atto traslativo e non dichiarativo potrebbe non trovare in questo caso ostacoli che rendano incompatibile il recepimento della sentenza nell'ambito tributario, perché la legge non ha disciplinato specificatamente l'ambito dei negozi che causano la decadenza dall'agevolazione prima casa.