

IL CONTRATTO COSTITUTIVO DI COMUNIONE E MASSE PLURIME

di Adriano Pischetola

Torino – 24 ottobre 2022 –
Agenzia delle Entrate e Cassazione: una convivenza difficile



Risposta ad interpello n.526 del 13 dicembre 2019

- costituisce una prima ed importante presa di posizione sul regime fiscale applicabile al contratto di 'messa in comunione' (o di costituzione di comunione), talora definito anche con l'espressione 'negozio preunificatorio'
- due comunioni derivanti da due titoli diversi (originariamente formatesi in relazione a due aree edificabili, di diversa superficie tra loro, con sovrastanti manufatti successivamente demoliti e poi, dopo la fusione catastale, utilizzate per la edificazione di un unico edificio composto da quattro diverse unità immobiliari)

Risposta ad interpello n.526 del 13 dicembre 2019

- la prima delle due comunioni intercorrevva solo tra tre soggetti (dei quali uno 'Filano' non coniugato all'epoca dell'acquisto pro-quota e gli altri due 'Caio' e 'Sempronia' coniugati fra loro in regime di comunione legale dei beni), e la seconda intercorrente anche con un quarto soggetto 'Mevia' - che non figurava nella prima - , coniuge in regime di comunione legale dei beni del medesimo compartecipe 'Filano' della prima comunione (il quale ultimo risultava pertanto coniugato solo all'epoca dell'acquisto-pro quota dei beni oggetto della seconda comunione).

Risposta ad interpello n.413 del 16 giugno 2021

- ha preso in considerazione una fattispecie costitutiva di comunione fra due coniugi (Tizio e Caia), proprietari di beni acquistati con titoli diversi (rispettivamente A e B). I medesimi erano intenzionati ad attribuire per testamento, ai loro due figli, la proprietà esclusiva del bene A (di titolarità di uno solo dei coniugi) ad un figlio e del bene B (di proprietà esclusiva dell'altro coniuge) all'altro figlio, ma temendo che all'apertura delle rispettive successioni, taluno dei figli potesse lamentare la lesione della quota di legittima (per non risultare beneficiario di alcunchè in relazione alla successione del genitore che avesse disposto solo a favore dell'altro figlio),
- Tizio e Caia hanno formato un'unica comunione in contitolarità tra di essi dei suddetti beni, allo scopo di attribuire poi, per testamento, ai loro due figli, ciascuno la metà del bene A ad un figlio e la metà dell'altro bene B all'altro figlio.

Art. 34 del TUR

in presenza di 'più titoli' (s'intende: d'acquisto) si generano 'più comunioni' (tranne l'ipotesi in cui l'ultimo acquisto di quote sia una successione a causa di morte) e che pertanto, laddove si assegnino ai condividenti beni provenienti da più comunioni, l'atto di apporzionamento avente ad oggetto tali beni avrebbe solo in parte funzione divisoria e per la residua parte funzione traslativa, con il conseguente aggravio sul piano fiscale.





negozio specifico' [come viene definito nella sentenza della Cassazione, Sezione II- civile, n. 5798 del 15 maggio 1992]



se ha per oggetto beni immobili, deve rivestire la forma scritta ad substantiam ai sensi dell'art. 1350 n.3 c.c.



consente di procedere ad una sola divisione piuttosto che a tante divisioni per quante sono le masse. Ed invero nell'insegnamento della giurisprudenza di legittimità è solo siffatto congegno negoziale che si porrebbe come ineludibile presupposto dello scioglimento dell'unica comunione ad esso conseguente e quindi di un trattamento fiscale parametrato all'assenza di un profilo traslativo.

Normale' n.31 del 1880

“su concorde avviso della R. avvocatura generale, il Ministero ha osservato che quando la comunione legittimamente esiste, resta indifferente se questa siasi formata per più e diversi titoli e ragioni, essendo inconcepibile tra le medesime persone due o più comunioni distinte”.



Normale' n.31 del 1880

“Quando pertanto si procede a dividere i beni comuni, bisogna ritenere che essi costituiscano una comunione sola nella quale è lecito ai dividendi spaziare tanto da poter assegnare ad uno di loro la sua quota con una qualunque delle cose comuni, senza che ne possa derivare mutato il carattere della divisione e da declaratoria diventar per ciò attributiva”.



**Cassazione n.1556 del 30 agosto 1947
“pluralità di titoli/pluralità di comunioni”**

veniva negata l'unicità della comunione in presenza di diversi titoli e tempi di acquisto di beni (divenuti) comuni tra i contitolari, e così acquisiva consistenza un'idea, che poi sarà fondativa della categoria concettuale stessa di che trattasi: le “masse plurime”, intese come ‘pluralità di comunioni per quanti sono i titoli di provenienza



Cassazione n.1556 del 30 agosto 1947 “pluralità di titoli/pluralità di comunioni”

Eccezione : Se più masse comuni fossero state assegnate tutte nelle stesse proporzioni ai condividenti, in tale evenienza, il fenomeno delle ‘masse plurime’ non avrebbe avuto luogo poiché, assegnando di fatto a ciascun condividente ciò che gli spettava di diritto e provvedendo quindi ad una ripartizione dei beni comuni senza alcuna ‘eccedenza’, la pluralità dei titoli di acquisto non avrebbe avuto alcuna rilevanza peggiorativa del trattamento tributario.



Cassazione n.2224 del 18 ottobre 1961

partendo dal principio di cui all'art. 1100 c.c. (a tenore del quale, in buona sostanza, la comunione è regolata dal titolo o dalla legge, o, in mancanza, dalle norme codicistiche), si arrivò alla conclusione (peraltro senza dimostrazione del nesso logico e giuridico che lega premessa e conclusioni) per cui “ *si hanno tante comunioni, quanti sono i titoli di provenienza dei beni*”.



Cassazione n.2224 del 18 ottobre 1961

anche "in caso di eguaglianza delle quote dei condividenti su tutte e su ciascuna massa, si decampa dal negozio di accertamento dichiarativo e si pone in essere un negozio che ha l'apparenza del negozio dichiarativo, ma la vera sostanza di un negozio traslativo (permuta)".



Ma l'automatismo non è poi così scontato ...

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



Il negozio preunificatorio : sue caratteristiche



strumento negoziale (e non meramente comportamentale) che i compartecipi dei beni comuni devono espressamente dichiarare di voler perfezionare, nel rispetto della solennità formale di cui all'art. 1350 c.c. se afferenti ad immobili,



“nel caso di divisione di beni oggetto di comproprietà provenienti da titoli diversi e, quindi, appartenenti a diverse comunioni ...è possibile procedere ad un'unica divisione invece che a tante divisioni quante sono le masse ...con il consenso di tutte le parti, consenso che non può risultare da una manifestazione tacita o da un semplice comportamento processuale non oppositivo avverso la domanda di divisione unitaria, ma deve materializzarsi in uno specifico ed apposito negozio giuridico, da cui possa evincersi in modo inequivocabile tale comune volontà” (V. Cassaz. N.3029/2009 – n.5694/2012) Per Cass. 5798/92 l'atto preunificativo è l'antecedente 'necessario' di un atto divisorio con cui s'intenda procedere allo scioglimento di una comunione unica formatassi per conferimento in essa di singole e distinte masse comuni fra più soggetti.



la tipicità del congegno negoziale stesso rilevabile proprio dalle previsioni di cui agli artt. 1350 n.3 e 2643 n.3 c.c.



la unilateralità dello stesso (nel senso che la sorte del negozio divisorio, e solo quella, dipende dal negozio preunificatorio e non viceversa, soprattutto per il profilo della incidenza della validità del secondo sul primo)



il suo collegamento genetico rispetto al negozio divisorio: la messa 'in comunione', infatti, avrebbe una sua finalizzazione teleologica proprio in vista del perseguimento dell'esito divisorio



Circa il giudizio di liceità, la Corte di Appello di Bari del 28 marzo 1952, pur in una sentenza alquanto ‘datata’ (ma mai contraddetta da altra giurisprudenza successiva di segno contrario), ebbe a stabilire che “ ..i coeredi possono formare di più eredità una sola massa e ripartire questa nelle proporzioni in cui sono rispettivamente eredi, in quanto tale atto non è contrario alla legge, al buon costume e all’ordine pubblico, ed evita il dispendio di più divisioni...”.



Circa il giudizio di non abusività fiscale - a parte la valorizzazione della sua funzione ‘necessaria’ come attribuita all’istituto dai Giudici della Suprema Corte per evitare la stipula di atti divisorii con plurimasse - è da ritenere la liceità della scelta del contribuente di accedere a forme di legittimo risparmio d'imposta ex art 10-bis della legge n.212/2000 (Statuto del contribuente)

Il negozio preunificatorio : sua natura giuridica ed efficacia



l'atto costitutivo dell'unica comunione, pur avendo risvolti e profili di un nuovo 'status' di compartecipazione dei comunisti rispetto alle comunioni pregresse e riunificate, non ha effetti 'traslativi', nella sua conformazione tipica, e cioè laddove i comunisti acquisiscano, per effetto della 'costituzione', una quota di contitolarità sui beni 'riunificati' in unica massa comune (già oggetto delle singole e plurime comunioni) di valore pari alla somma dei valori delle quote di cui gli stessi erano titolari nell'ambito di ogni singola comunione.



tale surrogazione ha parimenti luogo - senza che ciò possa smentire il contenuto dichiarativo del negozio - anche ove i compartecipi vantino diritti diversificati e non necessariamente paritari nelle singole pregresse comunioni poi riunificate, rilevando solo la rispondenza tra il valore di quei diritti e quello a ciascun compartecipe riconosciuto sulla massa riunificata (v. fattispecie Risp. int. n.526/2019)

Tizio e Caio comproprietari dei beni A del
valore di 70 e B del valore di 90
per quote diverse
Tizio 40/100 di A e Caio 60/100 di A
Tizio 60/100 di B e Caio 40/100 di B



Dopo la riunificazione delle
messe, calcolando la media
ponderata delle due percentuali
rispetto alle quote innanzi
valorizzate,
Tizio vanterà una quota di 82
(dato da $28 + 54$) su $160 = 82/160$
Ciao vanterà una quota pari a 78
(dato da $42 + 36$) su $160 = 78/160$



I valori complessivamente assegnati a ciascun partecipe sono
equivalenti alla somma di quelli che agli stessi competevano sui
beni oggetto delle singole comunioni

Le ricadute qualificatorie sul trattamento fiscale

- La diversa ricomposizione in 'unicum' delle quote di titolarità dei compartecipi nelle distinte comunioni non determina un 'accrescimento patrimoniale', indice di una differenziata capacità contributiva dei comunisti, prima e dopo la 'costituzione' dell'unica massa comune
- La fattispecie di cui si discorre non si colloca nell'ambito dello 'scambio' e resta solo enunciata la 'dichiarazione' di una situazione di contitolarità ricondotta ad unità massiva, senza alcuna alterazione in eccesso o in difetto degli equilibri patrimoniali antecedenti.

Le ricadute qualificatorie sul trattamento fiscale

- gli atti di 'natura' dichiarativa di cui all' art. 3 della Tariffa non sono quelli meramente ricognitivi o accertativi di una situazione giuridica preesistente (che come tali rientrerebbero non nell'art. 3, ma nell'art. 11 della Tariffa)
- quanto piuttosto gli atti «che determina[no] un effetto di specificazione o determinazione del contenuto della situazione giuridica», se è vero – come autorevolmente chiarito in dottrina dal prof. Falzea – che gli atti di natura dichiarativa “non determinano mai una modificazione degli elementi strutturali o del contenuto sostanziale della situazione giuridica”, ma possono comunque produrre una modificazione di una situazione giuridica preesistente; il che è proprio quanto si verifica e connota la fattispecie costitutiva dell'unica comunione.

Le ricadute qualificatorie sul trattamento fiscale

- Il contratto con funzione preunificativa assurge a dignità e funzione di 'titolo generativo' dell'unica comunione così formatasi e, per questo stesso motivo, interpone una soluzione di continuità netta tra le plurime comunioni preesistenti, poi unificate, e l'eventuale conseguente atto di scioglimento della comunione stessa.)
- Se così non fosse e si dovesse per ipotesi attribuire storica rilevanza agli atti o fatti giuridici costitutivi delle singole e diverse comunioni, poi riunificate, infatti, non si potrebbero ritenere integrati i presupposti per l'applicazione all'atto divisorio, successivo alla comunione pur così costituita, dell'aliquota ordinaria dell'1% e risulterebbe frustrata la funzione calmieratrice del trattamento fiscale stesso perseguita dal negozio preunificatorio

Le ricadute qualificatorie sul trattamento fiscale

- Ciò anche in analogia e simmetria con quanto avviene nel fenomeno divisorio ove, - specie dopo la netta presa di posizione teorica delle SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione nella sentenza n. ro 21025/2019 - come autorevole dottrina (Amadio) ha sottolineato: *"È altrettanto certo che, trasposta al diverso piano delle modificazioni della sfera giuridica dei singoli partecipanti, la divisione è titolo del mutamento, e dunque causa dell'attribuzione della diversa situazione giuridica soggettiva (la titolarità esclusiva), destinata a sostituirsi (ove vi sia) alla preesistente contitolarità"*.
- Attraverso questo percorso concettuale, pertanto, uno speculare analogo trattamento tributario come previsto per la divisione non potrebbe ora essere negato anche al contratto di costituzione di comunione di plurimasse, di cui qui si è discusso.

Grazie a tutti per l'attenzione

