

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CLAUDIO CONSOLO
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

GIUSEPPE CORASANITI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO
MESSINA**
UNIVERSITÀ DI VERONA

FRANCO RANDAZZO
UNIVERSITÀ DI CATANIA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Settembre-Ottobre
2019

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE GENOVA, sez. III,
3 gennaio 2019, n. 19

L'atto di divisione tra coniugi di beni immobili acquistati durante la vigenza del regime della comunione legale deriva da un titolo unico ed è costituito dalla comproprietà dei beni immobili in capo ai coniugi in regime di comunione legale. Nella specie non è rinvenibile una pluralità di masse e l'atto di divisione deve essere tassato come una divisione "ordinaria", non come una divisione a "masse plurime" che sarebbe soggetta alla medesima tassazione della permuta.

La riqualificazione di un atto fatto dall'Ufficio costituisce un sostanziale mutamento della sua natura, che non può essere fatta in un avviso di liquidazione, che deve limitarsi al calcolo dell'imposta o al massimo alla rettifica di errori od omissioni commesse in sede di autoliquidazione, ma in un atto di accertamento da imputarsi direttamente alle parti contraenti ed escludendo il notaio dalla titolarità dell'imposta come determinato in base alla diversa qualificazione giuridica dell'atto rispetto a quanto configurato dal contribuente.

(Omissis). Fatto e svolgimento del processo.

Il contribuente (...) impugnava l'avviso di liquidazione con il quale l'Ufficio determinava imposta principale di registro, imposta ipotecaria e imposta catastale relativamente ad un atto di divisione tra i Signori (...) in data (...).

Tale atto veniva considerato come permuta in quanto la divisione scaturiva da più titoli di provenienza e veniva tassato con l'aliquota ordinaria del 9% prevista per gli atti traslativi.

Con tale atto l'immobile sito in (...) veniva assegnato a x mentre l'immobile sito in (...) e l'immobile sito in (...) per un valore di (...) era assegnato a y .

Nel ricorso introduttivo i contribuenti eccepivano in via preliminare la sospensione dell'avviso di liquidazione e in via principale la tardività della notifica e la intestazione dell'atto impositivo, in quanto diretto a soggetto non responsabile dell'imposta. Infondatezza, nel merito, della pretesa impositiva.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate che contestava l'assunto del ricorrente e ribadiva la legittimità dell'atto impositivo, sostenendo che si trattava di divisione di "masse plurime" ovvero derivanti da più titoli di provenienza e quindi liquidava l'atto come traslativo di permuta con applicazione dell'aliquota ordinaria del 9%.

La Commissione Tributaria Provinciale respingeva il ricorso condannando il contribuente alle spese di lite.

Avverso tale decisione propongono appello i contribuenti che ne contestano in toto la erroneità e contraddittorietà avanzando i seguenti motivi di nullità: 1) difetto di legittimazione passiva del Notaio, per avere l'Ufficio effettuato una nuova interpretazione dell'atto sulla base dell'art. 20 TUR qualificandolo come atto traslativo in permuta.

Ribadivano nel merito come, nel caso di specie, l'atto derivasse da un titolo unico derivante dallo scioglimento della Comunione legale tra i coniugi.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate che contesta l'assunto del ricorrente ed in particolare espone come la parte avesse rinunciato all'eccezione di decadenza dal potere di notifica dell'avviso al Notaio *ex art. 3 D. Lgs. 463/97* non avendola espressamente riproposta in sede di appello. Osservava altresì come il Notaio non avesse, comunque, provveduto al versamento dell'imposta principale dell'imposta con aliquota del 1%.

Contestava i motivi di appello ribadendo la legittimazione passiva del Notaio rogante, trattandosi di imposta principale.

Ribadisce, ancora, la correttezza della liquidazione a “masse plurime” per fatto che le persone erano comproprietari di più beni immobili derivanti da titoli originari diversi.

La liquidazione effettuata dall'Ufficio è avvenuta in conformità alle norme dell'art. 34, comma 4, e art. 20 DPR 131/86.

Motivi.

Occorre preliminarmente accertare se l'atto stipulato dal Notaio abbia ad oggetto una divisione di beni oppure costituisca una permuta, come sostenuto dall'Ufficio.

Ad avviso del Collegio l'atto rogato ha determinato lo scioglimento della comunione tra i coniugi in conformità alle loro volontà espressamente manifestate nel verbale di conciliazione sottoscritto davanti al Tribunale di Genova nel giudizio di separazione personale.

Pertanto il titolo da cui deriva la divisione è unico ed è costituito dalla proprietà dei beni immobili in capo ai coniugi in regime di comunione legale.

D'altro canto la riqualificazione di un atto fatto dall'Ufficio costituisce un sostanziale mutamento della sua natura, che non poteva essere fatta in un avviso di liquidazione, che deve limitarsi al calcolo dell'imposta o al massimo alla rettifica di errori od omissioni commesse in sede di autoliquidazione, ma in un atto di accertamento da imputarsi direttamente alle parti contraenti ed escludendo il Notaio dalla titolarità dell'imposta come determinato in base alla diversa qualificazione giuridica dell'atto rispetto a quanto configurato dal contribuente (Cass. 14433/2014).

In Notaio, inoltre, ha correttamente liquidato l'imposta con l'aliquota del 1% come risulta dalle annotazioni del repertorio e a nulla rileva il mancato versamento in quanto “la registrazione si considera effettuata al momento in cui i dati giungono a destinazione, indipendentemente dalla effettiva riscossione dell'imposta” (Consiglio Nazionale del Notariato).

Per quanto sopra l'appello deve ritenersi fondato e la sentenza di primo grado dovrà essere totalmente riformata.

La particolarità della materia giustifica la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M. – Accoglie l'appello. Spese compensate. (*Omissis*).

La divisione di beni appartenenti alla comunione legale nell'imposta di registro. Limiti alla riqualificazione di un atto da parte dell'Ufficio a seguito di registrazione telematica operata dal notaio

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. Nozione di “masse plurime”. – 3. Il merito della pretesa impositiva. La necessaria dissociazione tra comunione ordinaria *ex* art. 1100 c.c. e il regime patrimoniale della comunione legale dei beni. – 4. Legittimazione passiva del notaio e limiti dell'Ufficio in sede di controllo sulla registrazione telematica.

1. – Considerazioni introduttive

La sentenza della Comm. trib. reg. di Genova, riformando la sentenza

di primo grado già annotata su questa rivista⁽¹⁾, ritiene che non possa considerarsi divisione di “masse plurime” la divisione tra coniugi di beni appartenenti alla comunione legale, ancorché acquistati con atti diversi (stipulati in vigore del regime di comunione legale).

Il caso sottoposto all’attenzione della Comm. trib. reg. riguarda la notifica di un avviso di liquidazione in capo ad un notaio concernente la riqualificazione, ai sensi dell’art. 20 d.p.r. n. 131 del 1986 (“t.u.r.”), di un atto di divisione dallo stesso stipulato in permuta.

Tale atto di divisione aveva ad oggetto tre beni immobili che i condividenti avevano acquistato, con tre distinti atti di compravendita, durante il regime della comunione legale tra gli stessi vigente, ed è intervenuta successivamente:

– in primo luogo alla separazione personale tra i coniugi (parti dell’atto di divisione), che ha provocato lo scioglimento della “comunione legale” tra gli stessi intercorrente;

– in secondo luogo alla controversia relativa alle concrete modalità di assegnazione dei beni (in particolare riguardo ai tre beni immobili suddetti) oggetto della “comunione legale” ormai sciolta.

Tale controversia è stata conclusa con una conciliazione giudiziale presso il Tribunale di Genova con cui i predetti soggetti si accordavano ad addivenire allo scioglimento della comproprietà mediante i seguenti apportionamenti:

- a) ad un coniuge l’appartamento di maggior valore;
- b) all’altro coniuge i due appartamenti di minor valore.

Si precisa che il caso in esame esula da qualsiasi problematica concernente il conguaglio divisionale in quanto le reciproche assegnazioni, da perizia, risultano essere di valore equipollente.

L’atto di divisione oggetto dell’avviso di liquidazione interviene, pertanto, nella fase esecutiva degli accordi assunti con la conciliazione giudiziale (intervenuta nella causa di divisione tra gli ex coniugi per stabilire a chi dovessero spettare gli immobili oggetto della comunione legale).

Con l’atto impugnato l’Ufficio del registro ha riqualificato, ai sensi dell’art. 20 t.u.r., l’atto di divisione sopra indicato (soggetto all’aliquota dell’1%)⁽²⁾, in una divisione a “masse plurime”⁽³⁾ soggetto a tassazione

⁽¹⁾ M. Di Paolo, *La divisione di beni appartenenti alla comunione legale nell’imposta di registro e la sua estraneità alle “masse plurime”*, retro, 2017, 2646.

⁽²⁾ Il trattamento fiscale è allineato con la disciplina civilistica e con la interpretazione che vi ha fornito la dottrina e la giurisprudenza. La dottrina tradizionale dominante, infatti, riconduce la divisione nell’ambito della concezione dichiarativa, con il suo conseguente

come una permuta (aliquota del 9 %), sostenendo che i titoli di acquisto relativi alla cessata “comunione legale” sarebbero stati diversi (tre distinti titoli corrispondenti ai tre atti che i coniugi avevano stipulato per acquistare i tre beni) e che le assegnazioni nell’intera proprietà ai due coniugi (un appartamento ad uno e due all’altro) non corrisponderebbero esattamente alle quote (di un mezzo ciascuno) spettanti a ciascun condividente sulla singola massa comune.

Tale riqualificazione (da divisione a permuta) ha quindi comportato l’applicazione dell’imposta proporzionale (pari al 9%), su una base imponibile pari alla metà del valore dell’intera massa (dei tre immobili) in quanto, secondo tale ricostruzione, i coniugi si sarebbero vicendevolmente trasferiti le quote di un mezzo della piena proprietà sui beni assegnati in divisione.

effetto retroattivo (D. Barbero, *Sistema del diritto privato italiano*, II, Torino, 1962, 992; L. Cariota Ferrara, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 1956, 309 s.; M. Fragali, *La comunione*, in *Tratt. Cicu-Messineo*, Milano, 1983, 499 s.; F. Messineo, *Manuale di diritto civile e commerciale*, VI, Milano, 1958, 568 s.; P. Rescigno, *Manuale di diritto privato italiano*, 1974, 484 s.; A. Torrente, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1975, 964). In giurisprudenza, si veda: Cass., 17 dicembre 1994, n. 10857, in *Boll. trib.*, 1995, 1529. Non sono mancate in passato e non mancano tuttora autorevoli voci dottrinali discordi da questa linea interpretativa. Secondo alcuni infatti il passaggio dalla comunione alla proprietà individuale verrebbe comunque a creare un “nuovo diritto” e pertanto la divisione avrebbe la sostanza di un negozio traslativo, anche se in virtù di una *fiction legis* esso è considerato puramente dichiarativo (G. Deiana, *Concetto e natura giuridica del contratto di divisione*, in *Riv. dir. civ.*, 1939, 65 s.; P. Forchielli, *Della divisione*, in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1970, 29 s.) Tuttavia, quest’ultima dottrina civilistica, che ha tentato nuove piste di lettura della fattispecie in esame, ha dovuto riconoscere che: *il fenomeno divisorio, riguardato dal punto di vista della sua realtà economica, non è strumento di scambio e neppure, più genericamente, strumento di circolazione dei beni ma soltanto strumento distributivo; fenomeno, questo, al quale con tutta probabilità rimane estraneo il concetto fiscale della tassazione indiretta dei movimenti di ricchezza.*

La natura dichiarativa della divisione consente, pertanto, pacificamente di ricondurre tale atto nella disciplina generale dell’art. 3 della tariffa allegata al t.u.r., che così dispone: *articolo 3 I. Atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura, salvo il successivo art. 7 – con l’applicazione della aliquota ivi prevista dell’1%. Così: P. Clementini, Leggi sulle tasse di registro*, II, Torino, 1898, 527; G. Vignali, *Le tasse di registro nella teoria e nel diritto positivo italiano*, II, Milano, 1908, 75; M. Battista – E. Jamarino, *Commento alla legge sulla tassa di registro*, Torino, 1935, 348.

La stessa Amministrazione finanziaria, con circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, par. 48, ha affermato che: *l’atto di divisione nel quale siano stati assegnati ai dividendi beni di valore pari a quello spettante agli stessi sulla massa comune (come nella specie) hanno natura dichiarativa e scontano l’imposta di registro nella misura dell’1 per cento.*

(³) L’Ufficio riconduce l’operazione nell’alveo dell’art. 34, 4° comma t.u.r., di cui, per comodità del lettore si riporta il tenore letterale: *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.*

I giudici di prime cure, condividendo le ragioni dell'Ufficio, avevano respinto il ricorso del contribuente e confermato l'atto impositivo adottando la seguente motivazione: "L'atto di divisione tra coniugi di beni immobili acquistati durante la vigenza del regime della comunione legale costituisce una divisione avente ad oggetto 'masse plurime' ex art. 34, 4° comma, del t.u. 26 aprile 1986, n. 131. Appare, pertanto, corretta la liquidazione effettuata dall'Ufficio in base a specifica norma di legge (art. 34, 4° comma, del cit. t.u.), in applicazione del criterio generale di applicazione dell'imposta di registro fissata (art. 20), secondo cui l'atto è soggetto a tassazione come una permuta. In sede di controllo formale della liquidazione effettuata dal notaio, ai sensi dell'art. 3-ter, d.lgs. n. 463 del 1997, l'Amministrazione finanziaria può determinare una nuova liquidazione dell'imposta, da considerarsi principale e non complementare, fondando il recupero su di una riqualificazione della natura del contratto di divisione in contratto di permuta" (Comm. trib. prov., sez. I, 21 giugno 2016, n. 1470).

La Commissione tributaria regionale, invece, riformando la sentenza di primo grado, ha ritenuto di condividere l'interpretazione operata dal notaio affermando che: "il titolo da cui deriva la divisione è unico ed è costituito dalla comproprietà dei beni immobili in capo ai coniugi in regime di comunione legale".

Concentrando, in questa sede, il commento della fattispecie all'analisi della questione relativa al merito della pretesa elevata dall'Ufficio, sembra utile una breve premessa sulla nozione di "masse plurime".

2. – Nozione di "masse plurime"

Il diritto positivo non fornisce una precisa definizione delle "masse plurime". L'unica norma che disciplina tale fattispecie si rinviene in materia fiscale, segnatamente, nell'articolo 34, 4° comma, del t.u.r. a tenore del quale, tale fattispecie, di origine giurisprudenziale⁽⁴⁾, ricorre quando

(4) La Giurisprudenza più risalente considerava i beni accumulati gradualmente da più comproprietari (specie se legati da vincoli familiari) con acquisti successivi, a titolo gratuito od oneroso, come formanti una comunione sola (Comm. centr., 30 dicembre 1946, n. 86405, in *Riv. leg. fisc.*, 1947, 310; Cass., 30 agosto 1947, *ibidem*, 1947, 377. Il *revirement* sulla divisione delle masse plurime si ebbe definitivamente ad opera di una pronuncia delle Sezioni Unite Civili della Cassazione (Cass., 18 ottobre 1961, n. 2224, in *Riv. giur. edil.*, 1962, 28), che portava a sistematica conclusione un approfondimento concettuale della giurisprudenza di merito contro facili espedienti elusivi che si verificavano nella pratica. Il Supremo Collegio con tale pronuncia, muovendo dalla configurazione civilistica dell'istituto, afferma per la prima volta che se più sono i titoli di provenienza dei beni comuni, non si ha

gli stessi soggetti risultano comproprietari di più beni derivanti da titoli originari diversi (si badi che le fattispecie oggetto di esame nella poca Giurisprudenza rinvenibile in materia concernono la “comunione ordinaria” ex artt. 1100 s., ben diversa dalla “comunione legale” che è un regime patrimoniale, riscontrabile nel caso di specie, soggetto ad una disciplina autonoma e diversa).

Vista la difficile intellegibilità dell’art. 34 cit. qualche esempio può essere utile per comprendere quando ci si trovi di fronte ad una comunione che trova “origine in più titoli” (“masse plurime”):

– se Tizio e Caio comprano da Sempronio due appartamenti e poi procedono alla divisione, assegnandosi un appartamento per ciascuno, si ha, evidentemente, una comunione che discende da un unico titolo;

– se, invece, Tizio e Caio sono comproprietari di due appartamenti (a e b, ciascuno di valore 50) acquistati in comunione pro indiviso e per quote uguali, con due negozi giuridici diversi, si rientra nella ipotesi di “masse plurime” in quanto ogni titolo di acquisto genera una “comunione ordinaria” perciò, ogni bene è oggetto di autonoma comunione.

Se invece Tizio e Caio in quote eguali:

a) comprano da Sempronio due appartamenti (A e B, ciascuno di valore 50) e poi;

b) comprano da Mevio altri due appartamenti (C e D, ciascuno di valore 50), quando Tizio e Caio procedono alla divisione di tutta questa massa (del complessivo valore di 200) assegnandosi due appartamenti per ciascuno (Tizio quelli venduti da Sempronio, di complessivo valore 100; Caio quelli venduti da Mevio, di complessivo valore 100), essi in effetti suddividono due distinte masse comuni, ognuna delle quali origina in un diverso titolo. Si rientra, perciò, nella c.d. ipotesi di “masse plurime” in

un’unica comunione, bensì una pluralità di comunioni: ossia si hanno tante comunioni, quanti sono i titoli di provenienza dei beni. L’acquisto di beni in comune, mediante diversi titoli successivi, secondo le Sezioni Unite, solo apparentemente dà luogo al fenomeno dell’accrescimento dell’originaria comunione, costituita col primo titolo di acquisto, mentre, in sostanza, dà luogo alla sommatoria di tante comunioni, ciascuna regolata dal proprio titolo. La pluralità di titoli, importando pluralità di masse, porta alla conseguenza che ciascun compartecipe non vanta sulla totalità dei beni un diritto corrispondente alla somma delle singole frazioni, che gli derivano dai vari atti o fatti costitutivi, ma tanti diritti, ciascuno per la quota ideale corrispondente ad ogni titolo e relativo ai beni col titolo medesimo acquistati. Ne consegue che, anche in caso di eguaglianza delle quote dei condividenti su tutte e su ciascuna massa, si fuoriesce dal negozio dichiarativo (che trova il suo rapporto genetico essenziale nella relazione inscindibile titolo-oggetto della comunione, come abbiamo visto sopra) e si pone in essere, sia dal punto di vista sostanziale sia soprattutto dal punto di vista fiscale, un negozio che ha solo l’apparenza del negozio dichiarativo, ma la mera sostanza e la valenza fiscale di un negozio traslativo, di permuta.

quanto ogni titolo di acquisto genera una “comunione ordinaria”, perciò, ogni bene è oggetto di autonoma comunione.

In altri termini, vi sarebbe suddivisione di un'unica massa se a Tizio fosse assegnato l'appartamento A e a Caio fosse assegnato l'appartamento B acquistati con il medesimo titolo (e permanesse quindi tra di essi la comunione per gli appartamenti C e D); oppure se a Tizio fosse assegnato l'appartamento C e a Caio fosse assegnato l'appartamento D acquistati con il medesimo titolo (e permanesse quindi tra di essi la comunione per gli appartamenti A e B). Ma se, invece, come detto, Tizio esce dalla comunione con l'assegnazione degli appartamenti A e B e a Caio sono assegnati gli appartamenti C e D, a ciascun condividente è, in tal modo, attribuita una parte delle masse comuni, con l'effetto che in questo caso non si può parlare solo di “divisione” (concetto che presuppone l'assegnazione a ciascun condividente di parte dei beni già comuni e provenienti dalla stessa “massa”), ma si deve parlare in parte di divisione (e ciò con riferimento all'assegnazione al condividente dei beni della massa che corrisponda alla sua “quota di diritto”) e in parte di permuta (e ciò con riferimento all'assegnazione concernente beni appartenenti a una “massa” diversa da quella precedente).

L'art. 34 t.u.r. rappresenta, dunque, la trasposizione, in campo fiscale, della tesi civilistica in base alla quale, se la comunione discende da diversi titoli, lo scioglimento della comunione è una divisione solo per una parte delle assegnazioni effettuate in sede divisionale di beni acquistati con il medesimo titolo, in quanto, la restante parte di assegnazioni di beni acquistati con titoli diversi, va considerata come una permuta e, come tale, deve essere assoggettata a tassazione⁽⁵⁾.

3. – *Il merito della pretesa impositiva. La necessaria dissociazione tra comunione ordinaria ex art. 1100 c.c. e il regime patrimoniale della comunione legale dei beni*

La divisione tra coniugi di beni oggetto del regime patrimoniale della “comunione legale”⁽⁶⁾, come ha ritenuto la pronuncia in commento, non può essere considerata come divisione a “masse plurime”.

La “comunione legale” (disciplinata dal libro I del c.c. agli artt. 177 s.), infatti, è il regime patrimoniale di fonte legale che disciplina tutti rapporti

⁽⁵⁾ A. Busani, *L'acquisto ereditario evita la tassazione delle “masse plurime” in sede di divisione*, in *Corr. trib.*, 2013, 2083; ed anche: A. Busani, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 837 s.

⁽⁶⁾ In questo senso già F. Formica, *Divisione nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, V, 1990, 94 s., secondo cui: *È evidente che in questa specifica fattispecie, in considerazione delle*

patrimoniali tra i coniugi e non va confusa con la “comunione ordinaria”

*finalità anche di ordine pubblico perseguite dalla legislazione speciale sul diritto di famiglia, è in sostanza la legge medesima che ontologicamente funge da causa costitutiva (art. 177 c.c.) ed unificante della comunione, sia nel suo momento genetico, sia nel suo divenire funzionale, sia nel suo momento conclusivo e divisorio (art. 194 c.c.). In questo preciso quadro normativo, nel quale “la divisione dei beni della comunione legale si effettua ripartendo in parti eguali l’attivo e il passivo” (art. 194, comma 1, c.c.), si deve ritenere che senza meno il relativo atto di divisione sia soggetto a registrazione con l’aliquota prevista dall’art. 3 tariffa — parte I, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131. Ma la precisa ed inderogabile configurazione legale della fattispecie, tesa a far partecipare i coniugi in egual misura alle vicende patrimoniali della famiglia, senza distinguere tra i rispettivi apporti, esclude in radice, a parer nostro, qualsiasi rilevanza alle eventuali emergenze di tutte quelle cautele di ordine tributario di cui è circondata la nozione fiscale della divisione, quali il riferimento all’atto precedente che abbia scontato l’imposta propria di trasferimento, il riferimento documentale ai titoli costitutivi per l’individuazione dei beni divisi [si pensi al denaro rientrante nella comunione de residuo ex art. 177, lett. c) c.c.], il riferimento alla disciplina fiscale delle masse plurime e dei conguagli. In questo caso infatti la comunione è sempre unica, il titolo costitutivo di essa è uno solo ed è la legge. Sul punto si vedano, altresì: C.A. Forestieri – B. Simoni, *La divisione dei beni della comunione legale nell’imposta di registro*, in *Riv. not.*, 1987, I, 514 s.; C.A. Forestieri – D. Batti, *Divisione dei beni della comunione legale ed imposta di registro*, in *Fisco*, 1996, 39; F. Formica, *Studio Consiglio Nazionale del Notariato n. 253 bis*, che affronta la assimilabile in cui due coniugi, in regime di comunione legale dei beni, acquistano, sia insieme, sia separatamente, in diverse occasioni e con diversi negozi giuridici, vari beni e in seguito decidono di modificare il regime patrimoniale della loro famiglia, dal regime di comunione legale dei beni, a quello della separazione dei beni; e, procedendo, conseguentemente, alla divisione tra loro dei beni comuni. Lo studio conclude che: *nessun dubbio può insorgere sulla tassazione della fattispecie in oggetto come divisione di una unica massa.**

Più in generale, sul tema delle “comunioni plurime”: M. Capurro, *La divisione delle masse plurime: problemi antichi e proiezioni recenti*, in *Fisco*, 1991, 6331; A. Pischetola, *La divisione delle masse plurime: problemi antichi e proiezioni recenti*, in *Fisco*, 2013, I, 5086; L. Scordino, *Sull’imposizione della divisione di comunioni plurime*, in *Fisco*, 1991, 1554; F. Formica, *Divisione – masse plurime*, *Studio C.N.N. n. 89/23003/T*, in *Studi e materiali*, 2004, 2, 864; F. Formica, *Applicabilità del principio delle masse plurime*, *Studio C.N.N. n. 45/2002/T*, in *Studi e materiali*, 2003, 1, 147; F. Busoni, *Il problema delle masse plurime*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2000, 2, 17 s.; S. Magurno – F. Lanzillotti, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma, 1998, 428; Scarano, *Delle masse plurime*, in *La nuova disciplina dell’imposta di registro*, a cura di N. d’Amati, Torino, 1989, 229; L. Cinti, *La Divisione a masse plurime secondo il nuovo T.U. dell’Imposta di Registro*, in *Boll. trib.*, 1988, 617; A. Fedele, *Sulla nozione di massa ai fini dell’applicazione dell’imposta del registro nelle comunioni ereditarie*, in *Riv. not.*, 1991, 1182; N. d’Amati, *La disciplina tributaria della divisione*, in *Successioni e Donazioni*, a cura di P. Rescigno, 1994, vol. II, Padova, 396; L. Scordino, *Sull’imposizione della divisione di comunioni plurime*, in *Fisco*, 1991, 1554; M. Capurro, *Registro. La divisione in presenza di comunioni plurime*, in *Fisco*, 1991, 6334; G. Baralis – D. Podetti, *La nuova disciplina tributaria della divisione delle masse plurime nel testo unico dell’imposta di registro*, in *Riv. not.*, 1988, 603 s.; A. Cevaro, *Il nuovo trattamento tributario della “divisione” di masse plurime*, in *Riv. not.*, 1986, 5-6, 1123. Cfr. anche circ. Ministero delle Finanze 10 giugno 1986, n. 37/220391; Lomonaco, *Quesito Consiglio Nazionale del Notariato n. 147-2015/T*; *Comm. centr.*, 18 settembre 1990, n. 5888, in *Rep. Foro it.*, 1990, voce registro, n. 105; *Comm. centr.*, 16 novembre 1991, n. 7118, in *Rep. Foro it.*, 1992, voce registro, n. 95;

prevista in tema di diritti reali (disciplinata dal libro III del c.c. agli artt. 1100 s.)⁽⁷⁾.

La Commissione Tributaria di primo grado, invece, aveva confuso le due diverse figure, affermando che: *Appare, altresì, corretta la liquidazione effettuata dall'Ufficio in base a specifica norma di Legge (art. 34, 4° comma del t.u. n. 131 del 1986) stante la provenienza degli acquisti effettuati separatamente nel tempo e tutti per atti inter vivos.*

La pronuncia della Comm. trib. prov., a mio avviso correttamente riformata in appello, non aveva preso in considerazione il fatto che la divisione in esame (fra coniugi di beni in “comunione legale”) prende le mosse dallo scioglimento della “comunione legale” tra i coniugi che ricomprendeva tutti i beni oggetto della divisione, trattandosi quindi di una “unica massa” e non di “masse plurime”.

Al fine della divisione tra coniugi, che (in esito allo scioglimento della “comunione legale”) devono procedere alle assegnazioni relative agli acquisti compiuti insieme o separatamente in “comunione legale”, il titolo di acquisto relativo a detta comunione non può che considerarsi unico in quanto tali beni si trovano nel regime di “comunione legale”, in forza di un unico titolo legale (la “comunione legale”) anche se frutto di atti separati⁽⁸⁾.

Ed infatti la comunione, in questo caso, non “nasce” da tanti diversi titoli (che generano tante comunioni) quanti sono gli acquisti compiuti negli anni di matrimonio, ma da un unico titolo legale, ovvero la disciplina di cui agli artt. 177 s. c.c., che genera un'unica “comunione legale” fra coniugi.

Sul punto nella manualistica si rinvencono due tesi⁽⁹⁾:

i) allo scioglimento della “comunione legale” (nel nostro caso con la separazione tra i coniugi) si determina una “comunione ordinaria” avente ad oggetto tutto il complesso di beni oggetto di “comunione legale”.

Aderendo a questa tesi, per risolvere il caso di specie, si deve ritenere che la “comunione ordinaria” (art. 1100 c.c.) nasca sull'intera (e unica) massa composta dagli acquisti compiuti negli anni, con la separazione tra i coniugi. Il titolo, quindi, è unico: la sentenza che pronuncia la separazione e la comunione che ne scaturisce è unica e sull'intero;

Comm. centr., 5 maggio 1989, n. 3077, in *Rass. trib.*, 1989, 1074; Comm. centr., 12 ottobre 1988, n. 6691, in *Rass. trib.*, 1989, 188.

⁽⁷⁾ M. Bianca, *La famiglia – Le successioni*, in *Tratt. dir. Civ.*, II, Milano, 1989, 69.

⁽⁸⁾ L'art. 177 c.c. prevede siano “oggetto della “comunione legale”: a) gli acquisti compiuti dai due coniugi insieme o separatamente durante il matrimonio”.

⁽⁹⁾ L. Genghini, *La volontaria giurisdizione e il regime patrimoniale della famiglia*, Padova, 2009, 431.

ii) allo scioglimento della “comunione legale” i beni non cadono in “comunione ordinaria”, che non è mai rinvenibile in questa sede. Secondo questa tesi è il legislatore stesso qualifica i beni oggetto della divisione come ancora appartenenti alla comunione legale dei beni, segnatamente, all’art. 194 c.c. laddove dispone che: “la divisione dei beni della comunione legale si effettua ripartendo in parti uguali l’attivo e il passivo”. Anche seguendo questa tesi il risultato non cambia ai fini della risoluzione del caso in esame in quanto non si verifica alcuna ipotesi di “massa plurima” essendo unico il titolo.

Nella specie, infatti, la comunione è unica, ha ad oggetto tre immobili, anche se acquistati separatamente, e deve essere sciolta con un atto dichiarativo di divisione.

La peculiarità della comunione legale rispetto alla ordinaria è evidenziata dalla stessa Corte costituzionale⁽¹⁰⁾, secondo cui: *i coniugi non sono individualmente titolari di un diritto di quota, bensì solidalmente titolari, in quanto tali, di un diritto avente per oggetto i beni della comunione*, con la conseguenza che la disciplina della “comunione ordinaria” non è assimilabile alla “comunione legale”, in quanto *questa è una comunione per quote; quella è una comunione senza quote; nell’una le quote sono oggetto di un diritto individuale dei singoli partecipanti e delimitano il potere di disposizione di ciascuno sulla cosa comune (art. 1103 c.c.); nell’altra i coniugi non sono individualmente titolari di un diritto di quota, bensì solidalmente titolari di un diritto avente per oggetto i beni della comunione. Nella “comunione legale” la quota non è un elemento strutturale, ma ha soltanto la funzione di stabilire la misura entro cui i beni della comunione possono essere aggrediti dai creditori particolari (art. 189 c.c.), la misura della responsabilità sussidiaria di ciascuno dei coniugi con i propri beni personali verso i creditori della comunione (art. 190 c.c.) e, infine, la proporzione in cui, sciolta la comunione, l’attivo e il passivo saranno ripartiti tra i coniugi o i loro eredi (art. 194 c.c.)*.

Tali considerazioni sono costantemente riprese anche dalla Cassazione, che ha condiviso tale interpretazione, affermando: *la peculiarità della “comunione legale” dei beni tra coniugi, che a differenza della “comunione ordinaria”, come ha affermato la Corte costituzionale con la sentenza 10 marzo 1988, n. 311 nel dichiarare infondata la questione di legittimità dell’art. 184 c.c., non è una comunione per quote in cui ciascuno dei partecipanti può disporre del proprio diritto nei limiti della quota, bensì una comunione senza quote nella quale i coniugi sono solidalmente titolari di*

(10) Corte cost., 17 marzo 1988 n. 311.

un diritto avente per oggetto i beni di essa e non è ammessa la partecipazione di estranei, sicché la quota, caratterizzata dalla indivisibilità e dalla indisponibilità, ha soltanto la funzione di stabilire la misura entro cui tali beni possono essere aggrediti dai creditori particolari (art. 189 c.c.), la misura della responsabilità sussidiaria di ciascuno dei coniugi con i propri beni personali verso i creditori della comunione (art. 190 c.c.) e, infine, la proporzione in cui, sciolta la comunione, l'attivo e il passivo saranno ripartiti tra i coniugi o i loro eredi (art. 194 c.c.).

Ne consegue che, nei rapporti con i terzi, ciascun coniuge, mentre non ha diritto di disporre della propria quota, perché ciò avrebbe l'inconcepibile effetto di far entrare nella comunione degli estranei⁽¹¹⁾.

Da quanto sopra esposto discende quindi che dalla “comunione legale” scaturisce una proprietà solidale indisponibile, senza quote e senza un diritto individuale dei partecipanti sulla singola quota, il che significa che, nella specie, relativamente ai tre titoli di acquisto richiamati nell'avviso di liquidazione impugnato, non sono rinvenibili tre distinte masse di beni in comunione indivisa, nelle quote di un mezzo in capo a ciascun coniuge (su ogni massa), come ritenuto dall'Ufficio e dalla sentenza di primo grado riformata.

Pertanto, stante la unicità del titolo “comunione legale”, cessato per effetto dello scioglimento (divisione) di che trattasi, nessuna “permuta” può nella specie configurarsi in quanto nessuno “scambio” si è in realtà verificato, essendosi, bensì, realizzata “l'attribuzione” di due quote di beni di un'unica comunione (quella legale) e non l'attribuzione di beni da “comunione ordinaria” nascenti da titoli diversi.

La Cassazione, nelle sopra richiamate pronunce, quale ulteriore riprova della insussistenza di quote su comunioni ordinarie da permutare con altre quote, rileva che la disciplina della “comunione legale” rende indivisibile, fino allo scioglimento della “comunione legale” stessa⁽¹²⁾, la proprietà

⁽¹¹⁾ Così Cass., 14 gennaio 1997, n. 284. Tra le tante, nello stesso senso, si riporta Cass., 5 luglio 2004, n. 12313, secondo cui: *L'inscindibile unitarietà del rapporto è presente, appunto, nella “comunione legale” tra coniugi, che – come ritenuto anche dalla corte costituzionale nella sentenza n. 311 dal 1988 – è, a differenza della “comunione ordinaria”, una comunione senza quote, nella quale i coniugi sono solidalmente titolari del diritto sul bene: mentre nella “comunione ordinaria” le quote sono oggetto di diritto individuale dei singoli partecipanti, in quella coniugale la quota non è un elemento strutturale, ma ha soltanto la funzione di indicare il limite entro cui i beni possono essere aggrediti dai creditori particolari del singolo coniuge (art. 189 c.c.), il limite della responsabilità sussidiaria di ciascun coniuge con i propri beni personali verso i creditori della comunione (art. 190 c.c.), la proporzione della ripartizione dell'attivo e del passivo nella divisione conseguente allo scioglimento della comunione stessa (art. 194 c.c.).*

⁽¹²⁾ Che si verifica nelle tassative ipotesi previste dall'art 191 c.c. (nella fattispecie tradottasi nella separazione personale).

solidale derivante dalla disciplina legale. Non esiste, dunque una comunione per quote, oggetto di un diritto individuale dei singoli partecipanti, ma una proprietà solidale in cui i beni assumono rilievo nel loro complesso e in cui il singolo non può disporre del suo diritto fino alla divisione.

Una peculiare disciplina è, poi, dettata specificamente in tema di divisione all'art. 194 c.c., proprio in conseguenza della considerazione di unicità della massa derivante dal flusso degli acquisti compiuti negli anni.

Il legislatore, in questa sede, non prende in considerazione i singoli beni in una visione atomistica ma li considera come una autonoma massa⁽¹³⁾. Il patrimonio da dividere va calcolato allo scioglimento della comunione legale come il risultato del calcolo delle variazioni in aumento o in diminuzione compiute negli anni e considerando gli eventuali beni oggetto di comunione de residuo (ad esempio i proventi dell'attività professionale di un coniuge non consumati) che evidentemente non possono considerarsi una massa autonoma⁽¹⁴⁾.

L'art. 194 c.c., dispone, infatti, che: *La divisione dei beni della "comunione legale" si effettua (dopo lo scioglimento della "comunione legale") ripartendo in parti eguali l'attivo e il passivo*⁽¹⁵⁾.

Ciò comporta che un singolo coniuge non può, per ipotesi, fino a tale divisione di un'unica massa ex art. 194 c.c., decidere di vendere (o di permutare) una propria quota ideale di un singolo bene, e ciò perché quella sua quota ideale su un ipotetico titolo autonomo non esiste. Neppure potrebbe chiedere all'Autorità Giudiziaria lo scioglimento della comunione su

⁽¹³⁾ P. Schlesinger, *Commentario alla riforma del diritto di famiglia*, Padova, 1977, 367, secondo cui una prova di tale assunto è data dal fatto che i beni in comunione nella loro globalità sono contrapposti ai beni personali sia ai fini dell'amministrazione (artt. 180-184 c.c.), sia ai fini della responsabilità per le obbligazioni gravanti sui coniugi (186-190 c.c.).

⁽¹⁴⁾ C.A. Forestieri – B. Simoni, *La divisione dei beni della comunione legale nell'ipotesi di registro*, in *Riv. not.*, 1987, I, 514 s.

⁽¹⁵⁾ Occorre procedere alla formazione dell'attivo e passivo comune da assegnarsi successivamente a ciascun coniuge. In particolare nello stato attivo figureranno: gli acquisti compiuti in regime di comunione ancora esistenti (art. 177, lett. a), c.c.; i beni *de residuo* di cui alle lett. b) e c) dell'art. 177, nonché i beni destinati all'esercizio dell'impresa di uno dei coniugi costituita dopo il matrimonio e gli incrementi dell'impresa costituita anche precedentemente (art. 178); i crediti per la restituzione di somme eventualmente prelevate da uno dei due coniugi per l'adempimento di obbligazioni diverse da quelle contenute nell'art. 186 del c.c. art. 192, 1° comma; il credito per il rimborso dei beni escussi dai creditori personali di un coniuge che abbia compiuto un atto non risultante vantaggioso per la comunione o idoneo a soddisfare una necessità del nucleo familiare (art. 192, 2° comma).

Nello stato passivo, invece, saranno ricompresi: i crediti di ciascun coniuge nei confronti della comunione per spese o investimenti realizzati con somme prelevate dal patrimonio personale (cfr. art. 192, 3° comma) e i debiti ancora esistenti gravanti sui beni comuni.

quel bene ai sensi dell'art. 1111 c.c., come potrebbe fare qualsiasi comunita, in sede di "comunione ordinaria", su un titolo autonomo, in quanto tale bene è assoggettato al regime della "comunione legale".

La domanda giudiziale di divisione non può, altresì, essere introdotta, in sede di "comunione legale", prima del passaggio in giudicato della sentenza di separazione personale (Cass., n. 4351 del 2003) a ulteriore testimonianza che non esistono quote nella "comunione legale" (tantomeno quote da permutare), che la comproprietà solidale è sull'intero e che fino alla divisione nessun coniuge può disporre di alcuna propria quota ideale.

Inoltre, l'acquisto della comproprietà solidale sull'intera massa (costituita da tutti gli acquisti compiuti negli anni), così come sul singolo bene, derivante dal titolo legale, può avvenire non solo nell'ipotesi di mancanza della partecipazione del coniuge all'acquisto, ma anche contro la sua volontà, in quanto il coniuge dissenziente non può rifiutare il c.d. coacquisto (Cass., n. 2954 del 2003) ⁽¹⁶⁾. In altri termini, il singolo coniuge non può neppure impedire che si produca l'effetto della "caduta" in "comunione legale" del singolo bene acquistato in quanto l'effetto (della comproprietà solidale nell'intero) è legale (cioè per effetto diretto della Legge) e lo stesso coniuge non può rifiutarsi.

L'intero impianto del codice civile è coerente con le argomentazioni sopra svolte, rinvenendosi come corollario, in materia di trascrizione, una eccezionale deroga ai principi della pubblicità dichiarativa. Per verificare se un acquisto è caduto in comunione legale, infatti, non occorre verificare

⁽¹⁶⁾ Secondo cui: *In regime di "comunione legale", la partecipazione alla stipula del coniuge formalmente non acquirente e l'eventuale dichiarazione di assenso, da parte sua, all'intestazione personale del bene, immobile o mobile registrato, all'altro coniuge, non hanno efficacia negoziale o dispositiva, sotto forma di rinuncia, del diritto alla comunione incidentale sul bene acquisendo né sono elementi di per sé sufficienti ad escludere l'acquisto dalla comunione, ma hanno carattere ricognitivo degli effetti della dichiarazione, resa dall'altro coniuge, circa la natura personale del bene, se e in quanto questa oggettivamente sussista, atteso che il 2° comma dell'art. 179 c.c. è norma limitativa dei casi di esclusione dalla comunione risultanti dalle lett. c), d), f) del 1° comma dello stesso articolo, nel senso che essa, al fine di escludere la "comunione legale", richiede, in caso di acquisto di un bene immobile o di un bene mobile registrato, oltre ai requisiti oggettivi previsti dalle citate lett. c), d) e f), che detta esclusione risulti espressamente dall'atto di acquisto, allorché l'altro coniuge partecipi al contratto. Da ciò consegue che, ove tale natura personale dei beni manchi (e tale mancanza si ha allorché il bene, senza essere di uso strettamente personale o destinato all'esercizio delle professioni del coniuge, venga acquistato con denaro del coniuge stesso, ma non proveniente dalla vendita di beni personali), la caduta in "comunione legale" non è preclusa da detta partecipazione e dichiarazione, tanto più che, nella pendenza di tale regime, il coniuge non può rinunciare alla comproprietà di singoli beni acquistati durante il matrimonio (e non appartenenti alle categorie elencate nel 1° comma dell'art. 179 c.c.) salvo che sia previamente o contestualmente mutato, nelle debite forme di legge e nel suo complesso, il regime patrimoniale della famiglia.*

le risultanze dei registri immobiliari (in cui l'acquisto potrebbe essere trascritto solo a favore di un coniuge), bensì i registri di stato civile.

In tema di regime patrimoniale della famiglia l'opponibilità ai terzi del regime prescelto, infatti, si ottiene attraverso la annotazione nell'atto di matrimonio del regime adottato (art. 69, lett. b) del d.p.r. n. 396 del 2000. Ove non risulti nessuna annotazione i coniugi risulta evidente che i coniugi si trovano in regime di "comunione legale" (17).

Nella proprietà solidale derivante dalla "comunione legale", come evidenziato dalla sopra citata autorevole dottrina (18), mancano, dunque, in radice quei pericoli elusivi che stanno alla base della disciplina fiscale in tema di tassazione della divisione delle "masse plurime" in quanto il titolo di acquisto della comunione è unico e di fonte legale.

La *ratio* del regime della "comunione legale" è da rinvenirsi nell'intento del legislatore di favorire la partecipazione di entrambi i coniugi alle vicende economiche familiari in posizione di parità e le deroghe alla disciplina "comunione ordinaria" si spiegano proprio in base al principio della solidarietà familiare che ha ispirato la riforma del 1975.

Tornando alla fattispecie in oggetto si rileva che, per quanto concerne il fondamento giuridico del recupero di imposta, l'Ufficio, a sostegno delle proprie pretese, si è limitato ad osservare che l'unico caso in cui le "masse plurime" possono essere trattate come "massa unica" è data dall'art. 34, 4° comma, del d.p.r. n. 131 del 26 aprile 1986, per il quale, come si è detto "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".

Ne discenderebbe, quindi, che non ricorrendo nella fattispecie tra i titoli di provenienza alcuna successione a causa di morte la divisione non

(17) Cass., sez. un., n. 21658 del 13 ottobre 2009; in *Famiglia e Diritto*, 2010, 561, con nota di M. Baldini secondo cui: *La costituzione del fondo patrimoniale di cui all'art. 167 c.c. è soggetta alle disposizioni dell'art. 162 c.c., circa le forme delle convenzioni matrimoniali, ivi inclusa quella del quarto comma, che ne condiziona l'opponibilità ai terzi all'annotazione del relativo contratto a margine dell'atto di matrimonio, mentre la trascrizione del vincolo per gli immobili, ai sensi dell'art. 2647 c.c., resta degradata a mera pubblicità-notizia e non sopperisce al difetto di annotazione nei registri dello stato civile, che non ammette deroghe o equipollenti, restando irrilevante la conoscenza che i terzi abbiano acquisito altrimenti della costituzione del fondo. Ne consegue che, in mancanza di annotazione del fondo patrimoniale a margine dell'atto di matrimonio, il fondo medesimo non è opponibile ai creditori che abbiano iscritto ipoteca sui beni del fondo essendo irrilevante la trascrizione del fondo nei registri della conservatoria dei beni immobili.*

(18) A. Busani, *Op. cit.*, 837 s.

poteva che considerarsi come una permuta e non come una divisione dichiarativa.

Il sillogismo dell'Ufficio, condiviso dalla Commissione tributaria provinciale è, quindi, il seguente:

Premessa maggiore	le "masse plurime" vanno tassate al 9% a meno che l'ultimo titolo non sia una successione ereditaria.
Premessa minore	nella divisione in esame non sussiste una successione ereditaria.
Conclusione	la fattispecie in esame va tassata al 9%

Tale sillogismo appare errato in quanto fonda come suo presupposto proprio la questione che deve essere dimostrata, ovvero se e perché la peculiare (riscontrata nel caso di specie) comproprietà derivante dallo scioglimento della "comunione legale" vada giuridicamente equiparata alla "comunione ordinaria" in maniera da rientrare nel disposto dell'art. 34, 4° comma t.u.r.

Con tale erroneo presupposto l'Agenzia delle Entrate estende l'art. 34, 4° comma ben oltre il suo ambito di applicazione, al quale non è riconducibile la "comunione legale" di cui all'art. 194 c.c.

In realtà, il corretto sillogismo da cui prendere le mosse per la risoluzione del caso in esame, condiviso dalla pronuncia della Comm. trib. reg. in commento, sembra essere il seguente:

Premessa maggiore	Le divisioni aventi ad oggetto comunioni ordinarie <i>ex</i> art. 1100 c.c. derivanti da un unico titolo sono tassate all'1%*, a loro volta le divisioni aventi ad oggetto "masse plurime" (cioè aventi ad oggetto diverse comunioni ordinarie <i>ex</i> art. 1100 c.c. derivanti da titoli diversi) sono tassate al 9%** salvo un'eccezione (l'ultima provenienza deve essere una successione ereditaria).
Premessa minore	La comproprietà derivante dal regime patrimoniale di "comunione legale" (art. 177 s.) riscontrabile nel caso di specie ha origine in un unico titolo legale (la sentenza che dichiara la separazione).
Conclusione	Si è pertanto completamente al di fuori del disposto dell'art. 34, 4° comma t.u.r., senza bisogno di rientrare nell'eccezione ivi prevista, in quanto, nel caso in esame, non ricorre una ipotesi di "masse plurime" e il caso di specie è soggetto a tassazione secondo l'aliquota dell'1%.

* Come si è già visto, ai sensi dell'art. 3 della tariffa allegata al t.u.r. l'atto di divisione nel quale siano stati assegnati ai dividendi beni di valore pari a quello spettante agli stessi sulla massa comune (come nella specie) hanno natura dichiarativa e scontano l'imposta di registro nella misura dell'1 per cento.

** Ovviamente solo nei limiti della quota concernente la permuta su quote di altre masse.

In conclusione, nel caso di specie, la divisione dei beni in origine già soggetti al regime della "comunione legale" è stata considerata dai Giudici

di secondo grado quale divisione di un patrimonio unitario e quindi di un'unica "massa", costituente la riunificazione *ex lege* sotto un unico titolo ("comunione legale") dei vari acquisti che i coniugi hanno compiuto durante la vigenza del regime di "comunione legale", contrariamente a ciò che pretendeva l'Ufficio e che ha erroneamente condiviso il Giudice di primo grado ritenendo sussistenti una pluralità di masse (beni in "comunione ordinaria"), da riscontrarsi in tante masse quanti sono gli acquisti che i coniugi hanno compiuto.

4. – *Legittimazione passiva del notaio e limiti dell'Ufficio in sede di controllo sulla registrazione telematica*

Il caso esaminato dalla sentenza in commento pone, altresì, il problema concernente la legittimazione passiva del notaio. Con l'avviso di liquidazione, infatti, nel caso di specie, l'Ufficio recuperava le maggiori imposte principali dovute direttamente nei confronti del solo notaio stesso in quanto responsabile di imposta (e non alle parti dell'atto).

In base al nuovo sistema di registrazione con modalità telematica introdotto dal d.lgs. n. 463 del 18 dicembre 1997, l'operazione di liquidazione dell'imposta da assolvere per ottenere la registrazione non è più compito dell'Ufficio, ma incombe direttamente sul notaio rogante, il quale, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, deve qualificare la fattispecie ed applicare il relativo criterio di tassazione, liquidare l'imposta e riscuoterla dalle parti, versarla all'erario e contestualmente richiedere la registrazione. Gli Uffici controllano poi la regolarità della c.d. autoliquidazione sulla base degli elementi risultanti all'atto e, se riscontrano errori od omissioni, entro sessanta giorni devono notificare la richiesta di integrazione dell'imposta principale, il cui versamento deve eseguirsi nel termine di 15 giorni dalla notifica⁽¹⁹⁾.

Svolta tale doverosa premessa, concentrando lo studio della questione ai soli aspetti di diretta attinenza con il caso in questione⁽²⁰⁾, si rileva che

⁽¹⁹⁾ Trascorso inutilmente tale termine, sono dovuti gli interessi moratori computati dalla scadenza dell'ultimo giorno utile per la richiesta di registrazione e si applica la sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 463 del 18 dicembre 1997.

⁽²⁰⁾ Sulla nuova disciplina, e sulla più approfondita analisi delle questioni alla stessa relativa (tra cui gli effetti della solidarietà tra contribuente/cliente e notaio nella fase di pagamento del tributo, quelle più strettamente processuali quali la legittimazione nell'azione di rimborso e l'opposizione all'atto di accertamento), si vedano: P. Puri, *Il ruolo del notaio nel sistema di autoliquidazione delle imposte*, Studio C.N.N. n. 855-2014/T, in Banca dati R.U.N.; G. Tabet, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 94 s.; A. Parlato, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1962; A. Fedele, *La*

solo se l'imposta in oggetto si qualifica come "principale" può essere pretesa nei confronti del notaio.

Si riportano di seguito le norme più rilevanti per una breve disamina della problematica.

L'art. 42 del t.u.r., secondo cui: *È principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione (...); e che: è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso.*

L'art. 57, 2° comma del t.u.r. prevede che: *La responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive, essendo, quindi, limitata al pagamento della sola imposta principale.*

La procedura di controllo sulla registrazione telematica è disciplinata dall'art. 3-ter d.lgs. n. 463 del 1997, secondo cui: *Gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata.*

Le questioni da analizzare per verificare la correttezza dell'operato dell'Ufficio nel caso di specie, dunque, sono le seguenti:

a) se l'imposta recuperata con l'avviso di liquidazione possa considerarsi principale (in quanto in caso contrario il notaio non può essere considerato responsabile);

b) se l'avviso di liquidazione, emesso ai sensi dell'art. 3-ter d.lgs. n. 463 del 1997, possa riquilibrare la fattispecie oggetto di autonoma liquidazione da parte del notaio rogante.

Sul punto, in estrema sintesi, si registrano le seguenti tesi.

Secondo una prima ricostruzione⁽²¹⁾ l'avviso di liquidazione emesso a seguito di controllo formale della liquidazione effettuata dal notaio, ai

tassa, Siena, 1974, 182 s.; M.P. Nastri, *L'adempimento unico in "Assonotai Campania" 2001*; G. Monteleone – E. Santangelo, *L'imposta principale applicata dopo la registrazione*, in *assonotaicampania*, 2002; P. Puri – V. Mastroiacovo, *Adempimento unico-Recupero di imposta principale dopo la Registrazione* in CNN, 2003; G. Salanitro, *L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 1245; P. Puri, *Il mandato nell'interesse del fisco*, Roma 2013, 108 s.

(21) G. Monteleone – E. Santangelo, *Op.cit.*; sulla stessa linea interpretativa sembra orientarsi G. Tabet, *Op.cit.*, nota 60, secondo cui: "Il parametro alla cui stregua il notaio ha il compito di liquidare e versare l'imposta principale è costituito soltanto da quanto emerge testualmente dall'atto sottoposto a registrazione cfr. M.P. Nastri, *Op. loc. cit.* Altrimenti detto, il criterio di tassazione da applicare in questa prima fase è delimitato dal contesto dell'atto, dalle dichiarazioni rese dalla parti e dalla documentazione di supporto dalle stesse

sensi del cit. d.lgs. n. 463 del 1997, art. 3-ter l'Ufficio può rettificare l'ammontare dell'imposta principale con un controllo limitato alla correzione di errori materiali o di omissioni materiali.

Secondo questa tesi il meccanismo dell'autoliquidazione telematica da parte dei notai ha creato la figura della c.d. imposta "principale postuma", ovvero di un'imposta richiesta, entro il termine di sessanta giorni, dal fisco, esclusivamente al fine di correggere errori od omissioni nella autoliquidazione del pubblico ufficiale rogante.

Con l'adempimento unico, quindi, secondo questa tesi, si verifica una disaggregazione delle funzioni spettanti nell'ordinario sistema del Testo Unico dell'imposta di Registro all'Amministrazione finanziaria, nel senso della attribuzione:

- a) al Notaio, rogante o autenticante l'atto da assoggettare a tassazione, la competenza a liquidare l'imposta principale;
- b) agli Uffici finanziari, le competenze in ordine alle imposte suppletive e complementari.

Secondo questa impostazione, condivisa dalla Giurisprudenza prevalente della Suprema Corte di cui infra, l'Amministrazione finanziaria conserva i poteri relativi alla possibilità di accertare la fattispecie impositiva, quantificando l'eventuale maggiore imposta dovuta, ma essa non può che essere qualificata come imposta complementare (la cui definizione è data dal legislatore in "negativo", essendo tale l'imposta che non è né principale, né suppletiva, ex art. 42 d.p.r. n. 131 del 1986), perché quella principale, come si è già detto, è liquidata al momento della registrazione da un soggetto diverso, il notaio, con la sola eccezione rappresentata dall'imposta principale (definibile postuma) che l'ufficio può richiedere se diretta unicamente alla correzione di errori o omissioni commessi in sede di autoliquidazione.

Secondo una diversa ricostruzione, condivisa da altra parte della Giurisprudenza, in sede di controllo sulla registrazione telematica non sono rinvenibili le limitazioni sopra esposte. La sentenza della Corte di Cassazione 18 maggio 2016, n. 10215 asserisce, infatti, che *"dalla ricostruzione normativa non si evince che il controllo dell'amministrazione finanziaria sulla regolarità dell'autoliquidazione notarile effettuata mediante inoltro*

eventualmente esibita, senza possibilità di ricorrere ad elementi extra-testuali, finalizzati a disconoscere il fondamento di quanto le parti hanno dichiarato e documentato; perché questo è compito dell'Ufficio e non del notaio. A più forte ragione resta preclusa al notaio ogni tipo di indagine o di altra attività istruttoria, volta a contrastare le risultanze che emergono dall'atto; attività, queste, che restano ugualmente di esclusiva competenza dell'ufficio impositore".

del modello unico informatico sia di ordine esclusivamente formale; né si qualifica la maggiore imposta di registro liquidata come principale ovvero complementare.

Vero è invece che la disciplina in esame si riferisce al controllo, da ritenersi di natura sia formale sia sostanziale, della “regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte”; con conseguente obbligo dell'ufficio di procedere, nel termine indicato, alla notificazione al notaio di apposito avviso di liquidazione per il recupero della “maggiore imposta” dovuta e, dunque, a titolo di “integrazione” di imposta.

Ferma dunque restando la funzione di autoliquidazione in capo al notaio che si avvalga della procedura telematica (valevole anche ai fini della compensazione relativa ad imposte su altri atti), la disciplina testé ricordata non esime l'Ufficio dal controllo della regolarità di esercizio di tale funzione; anche in vista dell'eventuale necessità di procedere, con la notificazione nel breve termine dell'avviso di liquidazione, al più rapido recupero (in sintonia con la telematizzazione dell'intera procedura) della maggiore imposta.

L'unico presupposto della richiesta telematica di versamento della maggiore imposta – avente natura sostanzialmente accertativo-impositiva – è dalla legge individuato nella circostanza che tale imposta integrativa sia evincibile “sulla base degli elementi desumibili dall'atto”.

Il discrimine del potere di liquidazione integrativa non discende dunque dalla natura della maggiore imposta dovuta (principale o complementare), bensì dall'emersione dei suoi presupposti dallo stesso atto presentato telematicamente per la registrazione.

Orbene, nel caso di specie, la commissione di merito ha positivamente appurato questo requisito, là dove ha ritenuto legittima la maggiore imposizione da parte dell'ufficio sulla base di una determinata interpretazione del contratto; condotta esclusivamente sugli elementi da quest'ultimo desumibili e, segnatamente, dalla tipologia e destinazione economica unitaria dei beni trasferiti. Assunta quale vera e propria evidenza contrattuale, in quanto risultante dalla ricostruzione delle clausole negoziali e dalla chiara lettura delle espressioni usate dalle parti di contenute nell'atto trasmesso per la registrazione.

Nessuna violazione normativa era dunque individuabile nell'operato dell'ufficio impositore”. Le medesime argomentazioni sono riprese anche dalla successiva sentenza della Corte di Cassazione 30 giugno 2018, n. 13626 (22).

(22) La motivazione della sentenza si esprime nei seguenti termini: *Dalla ricostruzione normativa, pertanto, non si evince che il controllo dell'amministrazione finanziaria sulla regolarità dell'autoliquidazione notarile effettuata mediante inoltro del modello unico informatico sia di ordine esclusivamente formale; né si qualifica la maggiore imposta di registro*

Questo secondo orientamento giurisprudenziale, in base alle considerazioni evidenziate dalla dottrina e dalla Giurisprudenza prevalente sopra citati, non appare condivisibile, in particolare nei termini in cui l'interprete focalizzi la propria interpretazione sul mero dettato dell'art. 3-ter, sopra riportato, in maniera avulsa dal sistema e comportando il recupero dell'imposta complementare nei confronti del notaio rogante in aperta violazione dell'art 57, 2° comma, del t.u.r.

Tale impostazione è stata condivisa dalla pronuncia in commento che, testualmente, afferma: *la riqualificazione di un atto fatto dall'Ufficio costituisce un sostanziale mutamento della sua natura, che non poteva essere fatta in un avviso di liquidazione, che deve limitarsi al calcolo dell'imposta o al massimo alla rettifica di errori od omissioni commesse in sede di autoliquidazione, ma in un atto di accertamento da imputarsi direttamente alle parti contraenti ed escludendo il Notaio dalla titolarità dell'imposta come determinato in base alla diversa qualificazione giuridica dell'atto rispetto a quanto configurato dal contribuente (Cass. 14433/2014).*

La Comm. trib. reg., quindi, condivide le argomentazioni della Giurisprudenza allo stato prevalente della Suprema Corte, che, in diverse occasioni, tra cui si rinviene un caso analogo a quello in esame, espressamente citato dalla Commissione territoriale (in cui, cioè, l'Ufficio in sede di controllo sull'autoliquidazione telematica ad opera di un Notaio ha riqualificato un atto di divisione senza conguagli in un atto di divisione con conguagli), ha affermato che: *con l'avviso di liquidazione emesso a seguito di controllo formale della liquidazione effettuata dal notaio, ai sensi del cit. d.lgs. n. 463 del 1997, art. 3 l'ufficio può rettificare l'ammontare dell'imposta principale con un controllo limitato alla correzione di errori materiali o di*

liquidata come "principale" ovvero "complementare". La disciplina in esame si riferisce al controllo, da ritenersi di natura sia formale sia sostanziale, della "regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte"; con conseguente obbligo dell'ufficio di procedere, nel termine indicato, alla notificazione al notaio di apposito avviso di liquidazione per il recupero della "maggiore imposta" dovuta e, dunque, a titolo di "integrazione" di imposta. L'unico presupposto della richiesta telematica di versamento della maggiore imposta – avente natura sostanzialmente accertativo-impositiva – è dalla legge individuato nella circostanza che tale imposta integrativa sia evincibile "sulla base degli elementi desumibili dall'atto". Il discrimine del potere di liquidazione integrativa non discende dunque dalla natura della maggiore imposta dovuta (principale o complementare), bensì dall'emersione dei suoi presupposti dallo stesso atto presentato telematicamente per la registrazione.

Nel caso di specie, la commissione di merito ha positivamente appurato questo requisito, là dove ha ritenuto legittima la maggiore imposizione da parte dell'ufficio sulla base di una determinata interpretazione del contratto; condotta esclusivamente sugli elementi da quest'ultimo desumibili e, segnatamente, dalla tipologia e destinazione economica unitaria dei beni trasferiti.

omissioni, emergenti ictu oculi dall'atto stesso, quindi errori relativi alla liquidazione del tributo senza alcun potere di rettificare, in senso sostanziale l'autoliquidazione, sulla base di una diversa interpretazione dell'atto, necessitandoci riguardo, un autonomo atto di accertamento (Cass., 25 giugno 2014, n. 14433).

Si registrano diverse pronunce di Legittimità successive a quest'ultima, dello stesso segno, che chiariscono ancor meglio le ragioni per le quali in esito alla introduzione della registrazione telematica e della disciplina di cui all'art. 3-ter d.lgs. n. 463 del 1997, non vi è ragione per mutare orientamenti giurisprudenziali consolidati concernenti la qualificazione dell'imposta complementare e la responsabilità tributaria, determinandosi, altrimenti interpretazioni incoerenti col sistema.

Secondo l'ordinanza della Corte di Cassazione 17 maggio 2017, n. 12257: *Non vi sono infatti ragioni per discostarsi dall'orientamento di legittimità, secondo cui, in base al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 42, comma 1, l'imposta di registro liquidata dall'ufficio a seguito dell'accertata insussistenza dei presupposti del trattamento agevolato, applicato al momento della registrazione dell'atto di trasferimento della proprietà di un bene immobile, va qualificata come imposta complementare; non rientrando nelle altre specie, positivamente definite, dell'imposta principale (in quanto applicata in un momento successivo alla registrazione) e dell'imposta suppletiva (in quanto, rivedendo a posteriori il criterio di liquidazione in precedenza seguito, non è rivolta ad emendare errori od omissioni commessi dall'ufficio in sede di registrazione). Questo criterio discrezionale, già fatto proprio da Cass. SSUU n. 1196/00 (con riguardo alla previgente disciplina dell'imposta di registro, ma sulla base di considerazioni valide anche D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 42), è stato da ultimo riaffermato da Cass. 2400/17 (in fattispecie di agevolazione "prima casa" ma, anche in tal caso, sulla base di argomenti di portata generale).*

La conclusione qui accolta non muta per effetto dell'adozione della procedura telematica di adempimento D.Lgs. n. 463 del 1997, ex art. 3-ter. Atteso che anche nell'osservanza di tale procedura – incidente sulle modalità di liquidazione e pagamento del tributo, ma non sulla natura della responsabilità tributaria – l'imposta qui richiesta al notaio manteneva (anche ai fini dell'art. 57 cit.) carattere non principale, ma complementare; derivando essa dal successivo accertamento da parte dell'ufficio (della mancanza) di un presupposto dell'agevolazione (qualità di soggetto Iva del cedente) non risultante tra gli "elementi desumibili dall'atto" come previsto dall'art. 3 ter cit. per il controllo diretto nei sessanta giorni, ma anzi emerso in contrasto

con quanto dichiarato dalle parti al notaio rogante, e da questi considerato nell'autoliquidazione in sede di registrazione telematica.

La motivazione della recentissima ordinanza della Corte di Cassazione, 23 gennaio 2019, n. 1802, si esprime nello stesso senso, inserendosi nel medesimo orientamento prevalente, affermando: *Si osserva che, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 42, l'imposta di registro liquidata dall'ufficio a seguito dell'accertata insussistenza dei presupposti di un trattamento agevolato applicato al momento della registrazione dell'atto di trasferimento della proprietà di un bene immobile, va qualificata come imposta "complementare".*

La stessa infatti non è rubricabile come imposta principale, in quanto è applicata in un momento successivo alla registrazione, né come imposta suppletiva, in quanto, rivedendo a posteriori il criterio di liquidazione in precedenza seguito, non è rivolta ad emendare errori od omissioni commessi dall'ufficio in sede di registrazione.

Questo criterio discrezionale, già fatto proprio da Cass. Sez. U n. 1196 del 2000, con riguardo alla previgente disciplina dell'imposta di registro, ma sulla base di considerazioni valide anche D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 42, è stato da ultimo riaffermato da Cass. n. 2400 del 2017 e n. 3360 del 2017 (in fattispecie di agevolazione "prima casa") e da Cass. n. 12257 del 2017 (in fattispecie di mancanza di qualità di soggetto Iva del cedente).

La conclusione qui accolta non muta per effetto dell'utilizzo della procedura telematica di adempimento D. Lgs. n. 463 del 1997, ex art. 3-ter, atteso che l'osservanza di tale procedura incide sulle modalità di liquidazione e pagamento del tributo, ma non sulla natura dell'imposta richiesta.

Dalla natura complementare dell'imposta discende l'illegittimità dell'avviso di liquidazione comunicato al solo notaio rogante quale sostituto di imposta; ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, la pretesa in questione doveva essere fatta valere con apposito atto di imposizione tributaria, notificato alla parte acquirente ed alla parte venditrice, quale coobbligata in solido, entro il termine di decadenza di tre anni, da ritenere decorrente in applicazione del principio generale desumibile dall'art. 2964 c.c. – dalla data della registrazione, a partire dalla quale l'ufficio del registro ha la facoltà di contestare al contribuente la perdita del trattamento agevolato.

Nel caso oggetto della pronuncia della Commissione tributaria regionale di Genova in commento risultano rettificata dall'avviso di liquidazione le basi imponibili ed è stato richiesto il pagamento di una differenza d'imposta estranea all'atto registrato. Avendo l'Ufficio, secondo la tesi prevalente della Suprema Corte condivisa dalla Commissione tributaria

regionale, un potere di controllo della liquidazione meramente cartolare, fondato sugli elementi risultanti dall'atto, l'imposta richiesta dall'Ufficio non poteva essere qualificata quale principale.

La Commissione ha, pertanto, ritenuto che nella fattispecie in esame l'Ufficio non si sia limitato a recuperare la c.d. "imposta principale postuma" nel senso sopra richiamato, ma che sia spinta fino a modificare l'autoliquidazione del notaio sulla base di una diversa interpretazione dell'atto (potere che invece l'Ufficio avrebbe in sede di determinazione della sola imposta complementare), determinando una nuova liquidazione dell'imposta principale da parte di un soggetto (l'Amministrazione finanziaria) non più competente per effetto di quella disaggregazione delle funzioni che caratterizza, come sopra esposto, l'adempimento unico. Pertanto, non correggendo un errore od un'omissione compiuto dal Notaio rogante in sede di autoliquidazione, bensì fondando il recupero su di una mera riqualificazione *ex art. 20 t.u.r.* della natura del contratto di divisione, l'imposta liquidata dall'Ufficio non è stata considerata "principale", ma complementare, ed il notaio, secondo l'orientamento prevalente di legittimità condiviso dalla Comm. trib. reg. di Genova, non potrebbe essere considerato responsabile di imposta ai sensi del combinato disposto degli artt. 42 e 57, 2° comma, del t.u.r.

avv. not. MATTEO DI PAOLO