

Risposta n. 526

OGGETTO: Modalità di tassazione di un atto di "Costituzione di comunione volontaria e divisione". Articolo 34 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

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

QUESITO

Il notaio TIZIO (in seguito, anche "l'istante" o "il notaio"), chiede quale sia la corretta tassazione dello stipulando atto che avrà quali comparenti, i signori, tra loro coniugati in regime di comunione legale dei beni:

- CAIO,
- SEMPRONIA,

e i signori, tra loro coniugati in regime di comunione legale dei beni:

- FILANO,
- MEVIA.

Al riguardo, rappresenta la seguente fattispecie:

A) Con scrittura privata del 1979, i sopra identificati signori:

- CAIO e SEMPRONIA, tra loro coniugati in regime di comunione legale dei beni dal 1977;

- FILANO a quel tempo celibe;

acquistarono (il primo e la seconda, in comunione legale dei beni fra loro, in ragione della quota indivisa pari ad un mezzo; il terzo in ragione della quota indivisa pari ad un mezzo) la piena proprietà di un immobile, destinato a civile abitazione e con circostante area di pertinenza; il tutto per una estensione di metri quadrati 540;

B) con atto notarile del 1989 i sopra identificati signori:

- CAIO e SEMPRONIA, in regime di comunione legale dei beni fra loro ed in ragione della quota indivisa pari ad un mezzo; nonché

- FILANO e MEVIA, in regime di comunione legale dei beni fra loro ed in ragione della quota indivisa pari ad un mezzo;

acquistarono la piena proprietà di un piccolo appezzamento di terreno edificabile (con ivi esistente una cabina elettrica) adiacente a quello oggetto della scrittura privata del 1979, esteso metri quadrati 43,31;

C) effettuata la demolizione dei preesistenti fabbricati i suddetti perfezionarono le operazioni catastali finalizzate alla costituzione di una complessiva area estesa metri quadrati 583,31, della quale:

- il terreno acquistato come alla superiore premessa A) costituente la quota indivisa pari a 92,575 centesimi;

- il terreno acquistato come alla superiore premessa B) costituente la quota indivisa pari a 7,425 centesimi;

D) i medesimi soggetti unificarono catastalmente, nonché in via fattuale, ma non altrettanto giuridicamente, le due comunioni in essere fra i medesimi (la prima fra i signori CAIO e SEMPRONIA, in comunione legale dei beni fra loro, e FILANO; la seconda fra i coniugi CAIO e SEMPRONIA ed i coniugi FILANO e MEVIA);

E) acquisiti i provvedimenti abilitativi, i suddetti diedero corso alla demolizione dei fabbricati ivi insistenti ed alla realizzazione in loco, a loro cura e spese, di un fabbricato costituito da n. 4 appartamenti per civile abitazione e n. 4 posti auto scoperti, nonché spazi di manovra e corsia pedonale. Tale complesso immobiliare è censito al Catasto fabbricati.

Così operando, tuttavia, i medesimi - in forza dell'istituto dell'accessione *ex* articolo 934 del codice civile - divennero contitolari delle descritte unità immobiliari urbane corrispondentemente alle quote di comproprietà da ciascuno di essi vantate sulle due aree come sopra acquistate. Pertanto:

- CAIO e SEMPRONIA, in regime di comunione legale dei beni fra loro, in ragione della quota indivisa pari a 50/100 relativamente all' area complessiva;
- FILANO in ragione della quota indivisa pari a 46,2875/100 relativamente all'area complessiva;
- il medesimo FILANO e il coniuge MEVIA, in ragione della quota indivisa pari a 3,7125/100 relativamente all'area della quale alla superiore premessa B).

La fattispecie concreta è caratterizzata, dunque, dalla presenza di due masse, derivanti da titoli diversi :

- la prima, costituita da quanto appartenentesi a CAIO e SEMPRONIA, in regime di comunione legale dei beni fra loro, nonché dal signor FILANO a titolo esclusivo (non essendo, a quel tempo, ancora coniugato) - pari a 96,2875/100 della complessiva proprietà;
- la seconda, costituita da quanto appartenentesi ai signori CAIO e SEMPRONIA, in regime di comunione legale dei beni fra loro, nonché dai signori FILANO e MEVIA, in regime di comunione legale dei beni fra loro, quest'ultima pari a 3,7125/100 della complessiva proprietà.

Pertanto, sia per ovviare alla situazione venutasi a creare a causa dell'accatastamento, che non ha tenuto in alcuna considerazione la duplicità di stato giuridico delle aree di impianto dell'edificio, sia per potersi rendere titolari esclusivi delle unità immobiliari come sopra descritte sulle due aree, i suddetti interessati intenderebbero porre in essere un contratto costituito dalle due seguenti negoziazioni:

- 1) la prima, derivante dalla detta fusione fattuale e catastale ma non giuridica delle due diverse aree edificabili - finalizzata (anche nell'ottica della continuità della trascrizioni *ex* art. 2965 del codice civile) al superamento dei due diversi titoli di

provenienza, concretizzante 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;

2) la seconda, costituita da una normale divisione con assegnazione di beni in proprietà esclusiva parallelamente alle quote nella contitolarità di ciascuno dei quattro.

Ciò premesso, il Notaio istante chiede di conoscere se è applicabile l'aliquota dell'1% disposta dall'articolo 3 della tariffa, allegato "A", al DPR n. 131 del 1986, sia alla prima (unificazione delle due comunioni in essere) che alla seconda (divisione) negoziazione del descritto contratto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Notaio ritiene che il caso prospettato debba essere risolto nel modo seguente.

Preliminarmente, con riferimento al primo negozio di "*messa in comunione*", l'istante rappresenta che, nell'esercizio dell'autonomia contrattuale, l'art. 1322, comma secondo del codice civile consente alle parti di perfezionare "*contratti che non appartengano ai tipi aventi disciplina (civilistica) particolare, purché siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela*" (c.d. "*contratti atipici*" o "*innominati*").

Nel caso di specie, l'atto che le parti intendono stipulare non appare lesivo di norme imperative o di ordine pubblico, agendo nell'alveo giuridico degli artt. 1100, 1322, 1350, comma primo n. 3), 2643, comma primo n. 3) del codice civile e, fiscalmente, del DPR 26 aprile 1986 n. 131, art. 34.

La negoziazione in parola, infatti, deriva dalla necessità di sanare l'errore commesso in fase di accatastamento degli immobili urbani, edificati dai due fratelli CAIO e FILANO sui terreni acquistati in comproprietà.

Nell'istanza e in sede di documentazione integrativa, l'istante rappresenta che la fusione catastale (quindi soltanto planimetrica e non "giuridica") delle due aree

edificabili e la realizzazione di un unico fabbricato sull'area complessiva ha dato luogo all'accessione di cui all'articolo 934 del codice civile. Di conseguenza, le unità immobiliari costituenti l'edificio sono oggi giuridicamente incommerciabili in quanto appartenenti in quote astratte indistinguibili per l'essere mutata la natura dei beni (consistenti nelle attuali unità immobiliari urbane in luogo dei terreni edificabili acquistati con i due originari atti di compravendita).

Il notaio fa altresì presente che non sarebbe possibile neanche effettuare una divisione giuridico contrattuale avente per oggetto dette quote astratte, in quanto le unità immobiliari realizzate insistono in parte sull'area oggetto del primo atto di acquisto avvenuto nel 1979 ed in parte sulla seconda area successivamente acquistata nel 1989.

Da ciò ne deriva la imprescindibile necessità di "costituire l'unica comunione" assegnando poi, con la successiva divisione, ai quattro comproprietari, le unità immobiliari venute ad esistenza.

L'atto crea, dunque, una nuova massa, rispetto alla quale ciascun comunista/conferente diventa titolare - a fronte delle due diverse proprietà conferite all'unica massa - di una quota della nuova comproprietà, 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; il tutto mantenendo assolutamente invariate le quote di partecipazione di ciascuno di essi alle originarie due masse in essere.

L'istante precisa, inoltre, che, nell'ottica delle cosiddette "masse plurime", nessuna permuta sia lontanamente ipotizzabile in seno a detta prima negoziazione in quanto con essa non si porrebbe in essere alcuna divisione di due diverse masse: la divisione, infatti, avrebbe luogo in seguito alla stessa - nel corpo dello stesso contratto - con la negoziazione successiva.

In conclusione, per quanto concerne l'aliquota applicabile ai fini dell'imposta di registro al primo negozio giuridico, l'istante ritiene che avendo lo stesso effetto pari,

ma di direzione opposta, al normale contratto di divisione (ciò derivando dal costituirsi, a mezzo della stessa, una nuova comunione, ma con quote soggettive speculari a quelle proprie delle pregresse due comunioni), non può non avere natura dichiarativa. Se, infatti, natura dichiarativa ha il contratto di scioglimento della comunione, pari natura dichiarativa non può non avere anche il contratto col quale una comunione viene creata.

A tale riguardo, l'art. 3 della tariffa, parte prima, allegato "A" al DPR n. 131/1986 dispone l'applicazione dell'aliquota dell'1% agli *"atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura, salvo il successivo art. 7"*.

A supporto di ciò, l'istante richiama la sentenza della Suprema Corte, Sezione II - civile, n. 5798 del 15 maggio 1992, che si è espressa come segue: *"Nel caso di divisioni di beni in godimento comune provenienti da titoli diversi - e perciò appartenenti a distinte comunioni - è possibile procedere ad una sola divisione, piuttosto che a tante divisioni per quante sono le masse, solo se tutte le parti vi consentano con un atto che - risolvendosi nel conferimento delle singole comunioni in una comunione unica - non può risultare da manifestazione tacita di volontà o dal mero comportamento negativo di chi si oppone alla domanda giudiziale di divisione unica di tutti i beni delle diverse masse, ma deve materializzarsi in un negozio specifico che, se ha per oggetto beni immobili, deve rivestire la forma scritta ad substantiam, perché rientrante tra quelli previsti dall'art. 1350 c.c."*.

A parere del Notaio, tale pronuncia affermerebbe sia la liceità della descritta negoziazione ma anche la sua natura giuridica dichiarativa.

Con riferimento al secondo negozio giuridico, l'istante rappresenta che consta di una normale divisione con assegnazione di beni in proprietà esclusiva in relazione alle quote di contitolarità di ciascun dividente.

In conclusione, il Notaio istante ritiene applicabile l'imposta di registro con l'aliquota dell'1%, disposta dall'art. 3 della Tariffa, allegato "A", al DPR n. 131/1986, sia alla prima (unificazione delle due comunioni in essere) che alla seconda (divisione)

negoziazione dello stipulando contratto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento ai quesiti in esame, si osserva preliminarmente che con il contratto di "Costituzione di comunione volontaria e divisione", la cui copia è stata allegata all'istanza di interpello in oggetto, i fratelli CAIO e FILANO intendono procedere alla divisione di 8 unità immobiliari (quattro appartamenti e quattro posti auto scoperti) censite presso l'archivio del catasto in ragione di $\frac{1}{2}$ ciascuno.

Il fabbricato è stato realizzato in comunione dai sopra identificati signori in forza dei provvedimenti abilitativi ottenuti su un'area edificabile estesa complessivamente di mq 583,31, risultante dalla unificazione catastale di due terreni e dalla demolizione dei fabbricati ivi esistenti, originariamente acquistati in comproprietà con i seguenti atti:

- scrittura privata autenticata del 1979 per l'acquisto dei sigg. CAIO e FILANO (il primo, a quel tempo coniugato con la sig.ra SEMPRONIA in regime di comunione legale dei beni dal 1977), in ragione di $\frac{1}{2}$ ciascuno, di una casa di abitazione e area di pertinenza, il tutto di mq 540;

- atto del 1989 per l'acquisto CAIO e FILANO (il primo in costanza di matrimonio come sopra indicato, il secondo, a quel tempo coniugato con la sig.ra MEVIA, in regime di comunione legale dei beni dal 1982), in ragione di $\frac{1}{2}$ ciascuno, di un appezzamento di terreno con ivi esistente una cabina elettrica, esteso mq. 43,31.

Pertanto, l'area sulla quale è stata realizzata la costruzione è formata da due terreni provenienti da due comunioni e, precisamente, per il 92,575% dal terreno acquistato con il primo atto, e per la restante parte, pari a 7,425%, dal fondo proveniente dal secondo atto di compravendita.

Specularmente, sulla base dei suddetti titoli di provenienza ed in ragione del diritto di accessione di cui all'articolo 934 del cod. civ. e del regime di comunione legale dei beni disciplinata dall'articolo 177 del cod. civ., la costruzione immobiliare

successivamente realizzata, avrebbe dovuto essere accatastata tenendo conto, oltre che delle quote indivise dei fratelli, anche delle quote di comproprietà spettanti alle rispettive coniugi.

In effetti, l'articolo 934 del codice civile disciplina l'istituto di accessione, in virtù del quale qualunque piantagione, costruzione od opera esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario di questo, salvo quanto disposto dagli articoli 935, 936 e 937, o risulti da diverso titolo o da disposizione di legge.

Con riferimento alle costruzioni realizzate sul suolo comune, la Corte di Cassazione, nella recente sentenza a Sezioni Unite, 16 febbraio 2018, n. 3873, ha enunciato il seguente principio di diritto: "*La costruzione eseguita dal comproprietario sul suolo comune diviene per accessione, ai sensi dell'articolo 934 del cod. civ., di proprietà comune agli altri comproprietari del suolo, salvo contrario accordo, traslativo della proprietà del suolo o costitutivo di un diritto reale su di esso, che deve rivestire la forma scritta ad substantiam*".

Nelle motivazioni della sentenza si afferma quanto segue: "*Perciò, in mancanza di valido contrario titolo, qualunque costruzione edificata sul suolo comune - non solo da terzi (caso che ricadrebbe nelle fattispecie di cui agli articoli 936 e 937 del codice civile) ma anche da uno o da alcuni soltanto dei comproprietari - diviene ipso iure, per il solo fatto dell'incorporazione e a prescindere dalla volontà manifestata dalle parti al di fuori delle forme prescritte dall'articolo 1350 cod. civ., di proprietà comune di tutti i comproprietari del suolo in proporzione alle rispettive quote dominicali*".

Al riguardo, occorre evidenziare che il principio generale dell'accessione, non è derogabile dalla disciplina della comunione legale tra coniugi, in quanto l'acquisto della proprietà ai sensi dell'articolo 934 del cod. civ. avviene a titolo originario senza la necessità di una apposita manifestazione di volontà, mentre gli acquisti ai quali è applicabile la disciplina dell'articolo 177 del cod. civ. hanno carattere derivativo. Da ciò ne deriva che la costruzione realizzata in costanza di matrimonio ed in regime di comunione legale dai coniugi sul terreno di proprietà di uno solo di essi è a sua volta

proprietà personale ed esclusiva di quest'ultimo, in virtù dei principi generali in materia di accessione.

Nella fattispecie in esame, quindi, MEVIA è comproprietaria di una porzione minoritaria del fabbricato, corrispondente alla quota indivisa di $\frac{1}{4}$ di 7,425%, in quanto, avendo contratto matrimonio nel 1982, è stata acquisita per accessione sul secondo terreno, acquistato nel 1989 dal coniuge FILANO, in costanza di matrimonio in regime di comunione legale.

Alla luce di quanto finora delineato, le quote di comproprietà spettanti ai comunisti sull'intero edificio sarebbero le seguenti:

- coniugi CAIO e SEMPRONIA, in forza del regime di comunione legale, per la quota indivisa del 50% (corrispondente alle quote di $\frac{1}{2}$ di ciascun fondo, ovvero 46,2875% e 3,7125%);
- coniugi FILANO e MEVIA, in forza del regime di comunione legale, per la quota indivisa del 3,7125% (pari ad $\frac{1}{2}$ del fondo acquistato in comunione con il fratello nel 1989, in costanza di matrimonio) e di FILANO per la quota indivisa del 46,2875% (pari ad $\frac{1}{2}$ della porzione di fabbricato edificato sull'area acquistata nel 1979, all'epoca non coniugato).

Secondo quanto indicato nell'istanza e nella bozza dello stipulando atto di "Costituzione di comunione volontaria e divisione", il negozio di unificazione delle due comunioni, indispensabile per attuare il successivo negozio divisorio, concretizza la costituzione di una nuova e diversa comunione rispetto alle due oggi esistenti. La costituzione dell'unica comunione a mezzo della prima convenzione, quindi, è finalizzata esclusivamente a neutralizzare la doppiezza dell'accessione verificatasi con l'edificazione.

Esaminando gli effetti giuridici dell'atto in esame, ai sensi dell'art. 20 del TUR, emerge che con il medesimo atto ciascuno comunista/conferente diviene titolare - a fronte delle due diverse proprietà conferite all'unica massa - di una quota della nuova comproprietà.

In tal senso, quindi, la costituzione della nuova comunione produce effetti analoghi, seppur opposti, a quelli dell'atto di divisione della comunione.

Pertanto, da un punto di vista fiscale, si ritiene condivisibile la soluzione proposta dall'istante in ordine all'applicazione della disposizione di cui all'articolo 3 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, che prevede la tassazione in misura proporzionale con aliquota dell'1%.

Infine, per quanto attiene il negozio divisorio, si rammenta che l'atto di divisione (*cf.* articolo 1111 del cod. civ.) è lo strumento giuridico attraverso il quale si scioglie lo stato di comunione esistente tra più soggetti, con l'attribuzione a ciascuno di essi della titolarità esclusiva su una parte determinata del bene o dei beni in comune corrispondente per valore alla quota spettante nello stato di divisione.

Ai fini dell'imposta di registro, tale atto ha natura dichiarativa soggetto ad aliquota dell'1% (articolo 3 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR) nei limiti in cui si realizza l'assegnazione a ciascuno dei condividenti di beni (quota di fatto) aventi valore corrispondente alla quota di diritto. Qualora l'assegnazione divisionale superi la quota di diritto spettante al condividente tale eccedenza è considerata vendita (*cf.* art. 34 del D.P.R. n. 131 del 1986).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)