

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

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

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Novembre-Dicembre
2017

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE GENOVA, sez. I,
21 giugno 2016, n. 1470

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 (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.

(Omissis).

Motivi in fatto e diritto della decisione ex art. 45, comma 17 L. n. 69 del 2009.

Parte ricorrente ha impugnato l'avviso di liquidazione di cui in epigrafe conseguente alla rogazione di un atto notarile avente ad oggetto una divisione, atto erogato dalla medesima parte ricorrente.

Il contribuente ha dedotto, a tal fine, vari motivi di diritto:

1) in via preliminare – intempestività della notifica e conseguente decadenza delle facoltà di coinvolgere la responsabilità del Notaio rogante. Conseguente violazione dell'art. 149 c.p.c. in relazione all'art. 4, 3° comma della legge n. 890 del 20 novembre 1982

Secondo il ricorrente nel caso di specie si applicherebbe l'art. 4, 3° comma della legge n. 890 del 1982 e si rileva che l'atto *de quo* è stato notificato ad esso ricorrente dopo lo spirare del sessantesimo giorno dalla registrazione della divisione;

2) in via preliminare. Inesistenza totale dell'atto in quanto diretto ad un soggetto non responsabile dell'imposta pretesa – conseguente violazione dell'art. 42 del d.lgs. n. 131 del 1986 e della legge n. 241 del 1990. Non vi sarebbe nel caso di specie alcuna responsabilità del Notaio che ha rogato l'atto secondo le dichiarazioni e qualificazioni fornite dalle parti – la tassazione non era dovuta – si verte, fra l'altro, su di una imposta complementare.

3) Nel merito: infondatezza sostanziale delle tesi sostenute dal fisco per violazione dell'art. 34 d.lgs. n. 131 del 1986 e dei principi disposti dagli artt. 192 e 194 c.c. Nella fattispecie non sarebbe stata applicata correttamente la vigente normativa bensì principi di pura derivazione giurisprudenziale – nessuna richiesta può essere fatta al Notaio rogante.

Il contribuente ha chiesto altresì la sospensione dell'esecutività dell'atto gravato.

Si è ritualmente costituita l'Agenzia delle Entrate, depositando le proprie controdeduzioni, replicando punto per punto alle doglianze sviluppate dalla controparte.

L'Ufficio rileva, innanzitutto, che in sede di registrazione, non è stata autoliquidata nessuna imposta; di aver liquidato l'atto come una permuta applicando l'aliquota ordinaria. Sulla notificazione tempestiva dell'atto, l'A.F. rileva che essa, avvenuta a mezzo del servizio postale, fu spedita in data precedente il sessantesimo giorno dalla registrazione del contratto, inoltre, l'atto è stato inoltrato al destinatario anche telematicamente. Sulla inesistenza dell'atto, l'Ufficio ricorda che al momento della liquidazione non è stata versata alcuna imposta per cui il Notaio rogante è direttamente responsabile, ricorda altresì che l'imposta *de qua* deve essere inequivocabilmente considerata come principale, l'Ufficio ribadisce di aver

applicato pedissequamente le norme vigenti riguardanti la fattispecie delle cosiddette “masse plurime”.

L'Ufficio si oppone alla concessione della sospensiva, sospensiva, peraltro, non concessa da questo Collegio.

All'udienza pubblica di discussione le parti hanno illustrato e ribadito le proprie rispettive tesi difensive.

Parte ricorrente ha sollevato, in via preliminare, l'intempestività della notifica dell'atto impositivo. Peraltro dalle produzioni versate in atti emerge che la notifica è stata redatta dal messo notificatore e che la raccomandata fu inoltrata il giorno 5 febbraio 2015 e quindi entro il sessantesimo giorno dalla registrazione dell'atto, posto che in base ai principi fissati dalla Corte Costituzionale, la notificazione – per il notificante – si perfeziona nel momento della consegna del plico all'agente notificatore. La notifica è quindi perfettamente valida ed efficace fermo restando che le contestazioni da porsi al messo notificatore andrebbero proposte mediante apposita querela di falso.

Nel caso di specie, inoltre, è stata fatta comunicazione anche per via telematica. La censura è quindi infondata.

Anche la seconda eccezione formulata in via preliminare e cioè l'inesistenza totale dell'atto appare destituita di fondamento. Si evidenzia anzitutto che il Notaio non ha provveduto a versare in autoliquidazione alcuna imposta, neppure nella misura in cui egli riteneva che l'atto dovesse scontare.

L'imposta *de qua* è senza alcuna ombra di dubbio da considerarsi “principale” e cioè in base alla semplice enunciazione contenuta nell'art. 42 del d.p.r. n. 131 del 1986.

Appare, altresì, corretta la liquidazione effettuata dall'Ufficio in base a specifica norma di legge (art. 34, 4° comma del d.p.r. n. 131 del 1986 più volte citato) stante la provenienza degli acquisiti effettuati separatamente nel tempo e tutti per atti *inter vivos*. Alla divisione si è poi data vita alla comunione e statuire la loro separazione legale.

Per quanto riguarda le sanzioni, di cui parte ricorrente ne chiede una valutazione “equa” si rileva che nell'atto di liquidazione dell'imposta impugnata non sono contemplate sanzioni.

Alla luce di quanto sopra brevemente esposto e considerato, il ricorso va rigettato.

Le spese di lite seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M. - La Commissione Tributaria Provinciale di Genova, definitivamente pronunciando, *contrariis reiectis*, respinge il ricorso e conferma l'atto impositivo di cui è causa. (*Omissis*).

La divisione di beni appartenenti alla comunione legale nell'imposta di registro e la sua estraneità alle “masse plurime”

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 ricorrente e limiti dell'Ufficio in sede di controllo sulla registrazione telematica.

1. – *Considerazioni introduttive*

La sentenza della Comm. trib. prov. di Genova annotata costituisce un'occasione per approfondire un tema scarsamente trattato in dottrina: la divisione avente ad oggetto "masse plurime" e, segnatamente, se possa considerarsi divisione di "masse plurime" la divisione tra coniugi di beni appartenenti alla comunione legale.

Il caso sottoposto all'attenzione della Comm. trib. prov. 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 3 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 apporziamenti:

- 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%)⁽¹⁾,

⁽¹⁾ 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

in una divisione a “masse plurime”⁽²⁾ soggetto a tassazione 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 dividendo 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 (Barbero, *Sistema del diritto privato italiano*, II, Torino, 1962, 992; Carriota Ferrara, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 1956, 309 s.; Fragali, *La comunione*, in *Tratt. Cicu-Messineo*, Milano, 1983, 499 s.; Messineo, *Manuale di diritto civile e commerciale*, VI, Milano, 1958, 568 s.; Rescigno, *Manuale di diritto privato italiano*, 1974, 484 s.; Torrente, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1975, 964). In giurisprudenza, si veda: Cass., n. 10857 del 17 dicembre 1994, 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 (Deiana, *Concetto e natura giuridica del contratto di divisione*, RDC, 1939, 65 s. 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 1. 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: Clementini, *Leggi sulle tasse di registro*, II, Torino, 1898, 527; Vignali, *Le tasse di registro nella teoria e nel diritto positivo italiano*, II, Milano, 1908, 75; Battista-Jammarino, *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.*

(²) L’Ufficio riconduce l’operazione nell’alveo dell’art. 34, 4° comma TUR, 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.*

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⁽³⁾, ricorre quando 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"):

⁽³⁾ 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., n. 86405 del 30 dicembre 1946, 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., n. 2224 del 18 ottobre 1961, 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 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.

– 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 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⁽⁴⁾.

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*

Quanto detto fin qui a mero titolo esemplificativo della questione di cui trattasi, non può, tuttavia, valere nella fattispecie in esame per la divisione tra coniugi di beni oggetto del regime patrimoniale della “comunione legale”⁽⁵⁾.

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

(5) In questo senso già Formica, *Divisione nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, V, 1990, 94 s., secondo cui: *È evidente che in questa specifica fattispecie, in considerazione delle 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: Forestieri-Simoni, *La divisione dei beni della comunione legale nell'imposta di registro*, in *Riv. not.*, 1987, I, 514 s.; Forestierie-Batti, *Divisione dei beni della comunione legale ed imposta di registro*, in *Fisco*, 1996, 39; 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”: Capurro, *La divisione delle masse plurime: problemi antichi e proiezioni recenti*, in *Fisco*, 1991, 6331; Pischetola, *La divisione delle masse plurime: problemi antichi e proiezioni recenti*, in *Fisco*, 2013, 1, 5086; Scordino,

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 patrimoniali tra i coniugi e non va confusa con la “comunione ordinaria” prevista in tema di diritti reali (disciplinata dal libro III del c.c. agli artt. 1100 s.)⁽⁶⁾.

La sentenza in commento, invece, confonde 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 più volte citato stante la provenienza degli acquisti effettuati separatamente nel tempo e tutti per atti inter vivos.*

Tale pronuncia non prende 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 (oggetto di riqualificazione da parte dell'Ufficio), 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

Sull'imposizione della divisione di comunioni plurime, in *Fisco*, 1991, 1554); Formica, *Divisione – masse plurime*, *Studio C.N.N. n. 89/23003/T*, in *Studi e materiali*, 2004, 2, 864; Formica, *Applicabilità del principio delle masse plurime*, *Studio C.N.N. n. 45/2002/T*, in *Studi e materiali*, 2003, 1, 147; Busoni, *Il problema delle masse plurime*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2000, 2, 17 s.; Magurno 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; Cinti, *La Divisione a masse plurime secondo il nuovo T.U. dell'Imposta di Registro*, in *Boll. trib.*, 1988, 617; Fedele, *Sulla nozione di massa ai fini dell'applicazione dell'imposta del registro nelle comunioni ereditarie*, in *Riv. not.*, 1991, 1182; Amati, *La disciplina tributaria della divisione*, in *Successioni e Donazioni*, a cura di P. Rescigno, 1994, vol. II, Padova, 396; Scordino, *Sull'imposizione della divisione di comunioni plurime*, in *Fisco*, 1991, 1554; Capurro, *Registro. La divisione in presenza di comunioni plurime*, in *Fisco*, 1991, 6334; Baralis-Podetti, *La nuova disciplina tributaria della divisione delle masse plurime nel testo unico dell'imposta di registro*, in *Riv. not.*, 1988, 603 s.; 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; *Comm. centr.*, 5 maggio 1989, n. 3077, in *Rass. trib.*, 1989, 1074; *Comm. centr.*, 12 ottobre 1988, n. 6691, in *Rass. trib.*, 1989, 188.

⁽⁶⁾ Bianca, *La famiglia – Le successioni*, in *Tratt. dir. Civ.*, II, Milano, 1989, 69.

un unico titolo legale (la “comunione legale”) anche se frutto di atti separati (7).

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 art. 177 s. c.c., che genera un’unica “comunione legale” fra coniugi.

Sul punto nella manualistica si rinvengono due tesi (8):

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 nostro caso, 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;

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 che 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 3 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 (9), 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*

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

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

(9) Corte cost., n. 311 del 17 marzo 1988.

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 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⁽¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁾ 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*

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 3 titoli di acquisto richiamati nell’avviso di liquidazione impugnato, non sono rinvenibili non tre distinte masse di beni in comunione indivisa, nelle quote di un mezzo in capo a ciascun coniuge (su ogni massa), come pretende l’Ufficio.

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⁽¹¹⁾, la comproprietà solidale derivante dalla disciplina legale. Non esiste, dunque una comunione per quote, oggetto di un diritto individuale dei singoli partecipanti, ma una comproprietà 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⁽¹²⁾. 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 pro-

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.).

⁽¹¹⁾ Che si verifica nelle tassative ipotesi previste dall’art 191 c.c. (nella fattispecie tradottasi nella separazione personale).

⁽¹²⁾ 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.).

fessionale di un coniuge non consumati) che evidentemente non possono considerarsi una massa autonoma⁽¹³⁾.

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*⁽¹⁴⁾.

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 quel bene ai sensi dell'art. 1111 c.c., come potrebbe fare qualsiasi comunista, 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 proprietà solidale è sull'intero e che fino alla divisione nessun coniuge può disporre di alcuna propria quota ideale.

Inoltre, l'acquisto della proprietà 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

⁽¹³⁾ Forestieri - Simoni, *La divisione dei beni della comunione legale nell'imposta di registro*, in *Riv. not.*, 1987, I, 514 s.

⁽¹⁴⁾ 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 codice civile 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 matrimonio personale (Cfr. art. 192, 3° comma) e i debiti ancora esistenti gravanti sui beni comuni.

(Cass., n. 2954 del 2003) ⁽¹⁵⁾. 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 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" ⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁵⁾ 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.*

⁽¹⁶⁾ Cass., sez. un., n. 21658 del 13 ottobre 2009; in *Famiglia e Diritto*, 2010, 6, 561, con nota di 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*

Nella proprietà solidale derivante dalla “comunione legale”, come evidenziato dalla sopra citata autorevole dottrina⁽¹⁷⁾, 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 limita 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 può che considerarsi come una permuta e non come una divisione dichiarativa.

Il sillogismo dell’Ufficio è, quindi, il seguente:

premissa maggiore: le “masse plurime” vanno tassate al 9% a meno che l’ultimo titolo non sia una successione ereditaria.
premissa 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.

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.

⁽¹⁷⁾ Busani, *Op. cit.*, 837 s.

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 sembra essere il seguente:

Premessa maggiore	Le divisioni aventi ad oggetto comunioni ordinarie <i>ex art. 1100 c.c.</i> 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 art. 1100 c.c.</i> 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%.
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" avrebbe dovuto essere considerata 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 pretende l'Ufficio e che ha erroneamente condiviso il Giudice di prime cure 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 ricorrente 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 ricorrente. Con l'avviso di liquidazione, infatti, nel caso di specie, l'Ufficio provvede al recupero delle maggiori imposte principali dovute direttamente nei confronti del solo notaio 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⁽¹⁸⁾.

Svolta tale doverosa premessa, concentrando lo studio della questione ai soli aspetti di diretta attinenza con il caso in questione⁽¹⁹⁾, si rileva che 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.

(18) 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.

(19) 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: 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.*; Tabet, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 94 s. Parlato, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1962; Fedele, *La tassa*, Siena, 1974, 182 s.; Nastri, *L'adempimento unico in "Assonotai Campania"* 2001; Monteleone-Santangelo, *L'imposta principale applicata dopo la registrazione*, in *assonotaicampania*, 2002; Puri-Mastroiacovo, *Adempimento unico-Recupero di imposta principale dopo la Registrazione* in *CNN*, 2003; Salanitro, *L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 1245; Puri, *Il mandato nell'interesse del fisco*, Roma 2013, 108 s.

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 riqualficare 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⁽²⁰⁾ 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 omissioni materiali.

⁽²⁰⁾ Monteleone-Santangelo, *Op.cit.*; sulla stessa linea interpretativa sembra orientarsi 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. 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 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".

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 supplementive e complementari.

Secondo questa impostazione 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.

Tale impostazione è seguita anche dalla Giurisprudenza della Suprema Corte, che, in un caso analogo a quello in esame (in cui, cioè, l'Ufficio in sede di controllo sull'autoliquidazione telematica ad opera di un Notaio ha riquilibrato un atto di divisione senza conguagli in un atto di divisione con conguagli), con la sentenza n. 14433 del 25 giugno 2014 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 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.*

Nella specie risultano rettificate le basi imponibili ed è stato richiesto il pagamento di una differenza d'imposta estranea all'atto registrato. Avendo l'Ufficio, secondo questa prima tesi, un potere di controllo della liquida-

zione meramente cartolare, fondato sugli elementi risultanti dall'atto, non sembra che l'imposta richiesta dall'Ufficio possa essere qualificata quale principale.

Seguendo questa impostazione si dovrebbe, quindi, ritenere che nella fattispecie in esame l'Ufficio non si limiti a recuperare la c.d. "imposta principale postuma" nel senso sopra richiamato, ma che si spinga 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 potrebbe considerarsi "principale", ma complementare, ed il notaio non potrebbe essere considerato responsabile di imposta ai sensi del combinato disposto degli artt. 42 e 57, 2° comma del T.U.R.

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 n. 10215 del 18 maggio 2016 asserisce, infatti, che: *dalla ricostruzione normativa 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 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.

Concludendo, tale secondo orientamento giurisprudenziale, in base alle considerazioni evidenziate dalla dottrina e dalla Giurisprudenza sopra riportati, non appare condivisibile, dovendosi ritenere preferibile che in sede di controllo formale della liquidazione effettuata dal notaio, ai sensi dell'art. 3, d.lgs. n. 463 del 1997, come ritenuto dalla stessa Suprema Corte nella prima sentenza sopra riportata, l'Ufficio possa rettificare l'ammontare dell'imposta principale *con un controllo limitato alla correzione di errori materiali o di 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.*

avv. MATTEO DI PAOLO