

Risposta n. 176/2022

OGGETTO: Scioglimento comunione

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

QUESITO

Il notaio istante, incaricato di ricevere un atto di permuta, fa presente che le signore Tizia e Caia sono comproprietarie, per la quota pari a 1/2 ciascuna, dei seguenti beni immobili:

- A) appartamento per civile abitazione con cantina e pertinenziale autorimessa (sito nel comune di Y) rispettivamente classificati nelle categorie catastali A/3 (abitazione con cantina) e C/6 (autorimessa), acquistati dai propri genitori, in regime di comunione legale dei beni, con atto di compravendita del xxxx e pervenuti alle stesse in forza di successione legittima della madre, la cui eredità è stata devoluta, per quote eguali, oltre che alle suddette eredi anche al loro padre; e successivamente in forza di successione legittima del padre, la cui eredità è stata devoluta per quote eguali alle suddette figlie (di seguito "Appartamento e pertinenze");
- B) complesso immobiliare posto nel citato comune, composto da n. 2 appartamenti per civile abitazione, l'uno con annessi pollaio e legnaia, l'altro con

pertinenziali magazzino e autorimessa, classificati rispettivamente nelle categorie catastali A/3 (le due abitazioni), C/2 (magazzino) e C/6 (autorimessa), il tutto acquistato dalle stesse, per la quota di 1/2 ciascuno, con atto di compravendita del yyyy (di seguito "Complesso Immobiliare").

L'istante precisa che al momento dell'acquisto del Complesso immobiliare di cui al punto B), il fabbricato principale consisteva di una sola unità abitativa, per la quale, unitamente alla pertinenziale autorimessa, entrambe le sorelle avevano invocato i benefici "*prima casa*" e, solo successivamente, a seguito di ristrutturazione e delle conseguenti variazioni catastali, le abitazioni sono divenute due, una al piano terra e una al primo piano dello stesso fabbricato.

Il notaio istante precisa, inoltre, che:

- le sorelle non hanno invocato i benefici "*prima casa*" per la successione del padre, avendone già fruito per l'atto di compravendita del Complesso Immobiliare del yyyy;
- Tizia non intende procedere alla fusione delle due abitazioni facenti parte del Complesso Immobiliare;
- le sorelle intendono sciogliere amichevolmente la comunione, assegnando a Tizia l'intero Complesso Immobiliare di cui al punto B) e a Caia l'Appartamento e pertinenze di cui al punto A).

Riguardo allo stipulando atto, il notaio istante afferma che "*se non venissero riconosciuti i benefici prima casa per entrambe le permutanti di quote e il credito di imposta per la sorella*" Caia "*le stesse opterebbero per la stipula di un atto di divisione, salvo che l'agenzia ritenga la presenza nel caso di specie delle cosiddette «masse plurime», per cui le parti dovrebbero stipulare un atto di permuta senza che la permutante Tizia possa invocare i benefici prima casa. Ciascuna delle soluzioni prospettate comporta una differente tassazione e, in particolare, la permuta di quote con applicazione dei benefici prima casa e del prezzo valore per entrambe le sorelle e del credito di imposta per la sorella Caia comporta un legittimo risparmio di imposte*".

L'istante chiede, pertanto, di conoscere:

1) se, nell'ipotesi di scioglimento della comunione mediante un atto di permuta, la permutante Tizia possa invocare i benefici "*prima casa*" per uno dei due appartamenti, considerando che solo per effetto della permuta di quote, alla stessa Tizia, viene assegnata l'intera proprietà degli stessi non destinati ad essere accorpati. Si chiede, dunque, se Tizia possa dichiarare nell'atto di permuta di non essere proprietaria esclusiva di altro appartamento nello stesso comune, considerando che la pre-possidenza di altro appartamento riguarda un appartamento in comproprietà con la sorella e del quale la stessa diviene proprietaria esclusiva solo per effetto dell'atto di permuta (Nota II-*bis*, lett. b, all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n.131).

Si chiede, inoltre, se per l'acquisto di quota dell'Appartamento e pertinenze da parte della sorella Caia che invoca i benefici "*prima casa*", si possa applicare la disciplina sul credito di imposta relativamente all'imposta di registro "*prima casa*" già pagata all'atto dell'acquisto della quota di 1/2 del Complesso immobiliare (articolo 7 della legge 23 dicembre 1998 n.448).

2) se la comunione che trova origine in titoli di acquisto diversi e tra soggetti diversi, possa essere considerata come una sola comunione e possa essere sciolta mediante un unico atto di divisione, con applicazione dell'imposta di registro pari all'1% propria degli atti dichiarativi, quando l'ultimo acquisto di quote derivante da una successione a causa di morte, che vale a disapplicare la disciplina delle plurimasse, non riguardi tutti gli immobili che sono oggetto di divisione e quando le parti degli originari titoli di acquisto o i loro danti causa siano soggetti diversi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Riguardo al primo quesito, ossia se per una delle due abitazioni la sorella Tizia

può invocare i benefici "*prima casa*", il notaio istante fa presente che, nel caso di specie, ricorre la stessa *ratio* che ha portato questa Agenzia a ritenere che, se per effetto della successione *mortis causa* l'erede, già comproprietario col defunto di più immobili abitativi nello stesso comune, diviene proprietario esclusivo contemporaneamente degli stessi immobili abitativi posti nello stesso comune, può invocare i benefici "*prima casa*" per uno di essi (risoluzione n.126/E del 17 ottobre 2017 e circolare n. 44 del 7 maggio 2001).

Da ciò, a parere dell'istante, si desume che occorre intendere la pre-possidenza esclusiva (o col coniuge) di altro immobile nello stesso comune avuto riguardo alla situazione esistente anteriormente alla stipula dell'atto di permuta, in relazione alla quale la permutante Tizia è titolare della quota di 1/2 in comproprietà con la sorella Caia di altro immobile nello stesso comune, ma non proprietaria esclusiva. Dunque, non si fa riferimento alla situazione che si viene a creare per effetto dello stesso atto di permuta. Pertanto, l'istante ritiene che la permutante Tizia possa invocare i benefici "*prima casa*" per la quota di metà di uno degli appartamenti e può dichiarare nell'atto di permuta di non essere proprietaria esclusiva di altro immobile nello stesso comune.

Nel caso di specie - prosegue l'istante - occorre considerare che le due sorelle, per l'atto d'acquisto dell'allora unica abitazione di cui al punto B), avevano già invocato i benefici "*prima casa*" per la quota di 1/2 ciascuno, per cui Caia porterà in detrazione il suo credito di imposta per l'acquisto della quota di 1/2 degli immobili di cui al punto A), per i quali invocherà i benefici "*prima casa*", mentre *«sarebbe iniquo e contro lo spirito della legge sui suddetti benefici (volta a favorire il completamento dell'acquisto agevolato), che la sorella Tizia non possa invocare detti benefici per divenire proprietaria esclusiva di un appartamento, per il quale, nella sua originaria consistenza, aveva già invocato i suddetti benefici relativamente alla quota di 1/2»*.

Riguardo al credito di imposta per la permutante Caia, il notaio istante ritiene che trovi applicazione la relativa disciplina, in quanto la norma non distingue tra acquisto dell'intero e acquisto di quota.

Con riferimento al secondo quesito, circa la natura plurima o unica della massa dividenda, il notaio istante ritiene che, poiché nel caso concreto la comunione tra le due sorelle per i beni di cui al punto A) deriva dalla successione a causa di morte del padre, che costituisce l'ultimo acquisto di quote, ai sensi dell'articolo 34, comma 4 del d.P.R. n.131 del 26 aprile 1986, e che la comunione dei beni del Complesso Immobiliare tra le stesse sorelle deriva dall'acquisto congiunto da parte delle stesse, precedente alla morte del padre, la successione *mortis causa* del padre effettua la riunificazione delle due masse che hanno origine in titoli diversi. Ciò, in quanto il comma 4 del citato articolo 34 non prevede che l'ultimo acquisto di quote abbia ad oggetto necessariamente tutti gli immobili oggetto di divisione, né che gli attuali condividenti, o i loro danti causa, siano presenti in tutti gli atti di acquisto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Sulla base degli elementi esposti dal notaio istante ed assunti acriticamente, si ritiene opportuno rispondere preliminarmente al quesito di cui al punto 2), in quanto appare prioritaria la definizione dell'esistenza, nella fattispecie in esame, di una o più masse comuni da dividere e considerato che le stesse (condividenti) *«opterebbero per la stipula di un atto di divisione, salvo che l'agenzia ritenga la presenza nel caso di specie delle cosiddette "masse plurime", per cui le parti dovrebbero stipulare un atto di permuta»*.

Le condividenti intendono dividere i beni immobili già posseduti in comunione, per la quota indivisa di 1/2 ciascuno, attribuendo a Tizia il Complesso immobiliare di cui al punto B) e alla sorella Caia l'Appartamento e pertinenze di cui al punto A).

Al riguardo, si osserva che la norma di cui al comma 4 dell'articolo 34 del d.P.R. 26 aprile 1986, n.131 (TUR), dispone che *«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»*.

Si rammenta, al riguardo, che le cosiddette "*masse plurime*" ricorrono, ai fini civilistici, quando gli stessi soggetti sono comproprietari di più beni non in forza di un titolo unitario, bensì per effetto di una pluralità di titoli e, quindi, si realizzano tante comunioni quanti sono i titoli di provenienza.

In tal caso, ogni titolo di acquisto genera una comunione in rapporto al bene che ne è oggetto e l'atto di scioglimento della comunione non concretizza un'unica divisione, ma tante divisioni quanti sono i titoli costitutivi delle singole comunioni, ad eccezione del caso, disciplinato dal citato articolo 34, comma 4 del TUR, in cui l'ultimo acquisto di quote derivi da una successione a causa di morte.

In merito alla disposizione di favore contenuta nel richiamato articolo 34, comma 4, la circolare del 10 giugno 1986, n. 37, ha chiarito che, affinché le comunioni tra più soggetti possano essere considerate fiscalmente come una sola comunione, è necessario che la successione a causa di morte dalla quale deriva l'ultimo acquisto di quote riguardi tutti i condividenti e non soltanto alcuni di essi. La circolare precisa, inoltre, che anche gli acquisti precedenti, derivanti sia da altre successioni, sia da compravendite o donazioni, devono sempre riferirsi a tutti i condividenti.

Dunque, se vi è perfetta identità tra coloro che procedono alla divisione e i partecipanti alla comunione nelle varie masse da dividere, si realizza, ai fini dell'imposta di registro, un'unica comunione e quindi un'unica massa da dividere, se l'ultimo acquisto di quote da parte dei condividenti deriva da successione *mortis causa*.

Con circolare 29 maggio 2013, n. 18/E (par. 2.2.3. "*Le masse plurime*"), è stato chiarito che ogni titolo di acquisto genera una comunione, tuttavia, non costituiscono autonomo titolo gli acquisti di quote ideali dei medesimi beni già compresi nella massa divisionale (*cf.* sentenza Corte di Cassazione 19 dicembre 2014, n. 27075).

Nella fattispecie in esame, dunque, con l'acquisto per atto di compravendita del yyy del Complesso immobiliare di cui al punto B), da parte delle sorelle, per quote uguali, si è costituita una massa comune.

Successivamente, in forza degli atti successori (rispettivamente a causa del decesso della madre e quindi del padre), le medesime sono subentrate nella titolarità dell'Appartamento e pertinenze di cui al punto A) (originariamente acquistato, con atto di compravendita del xxxx, dai defunti genitori, in regime di comunione legale dei beni) sostituendosi agli originari comunisti, nella medesima posizione giuridica che questi avevano con il suddetto bene (seconda massa comune).

Con tale ultimo acquisto di quote, derivante dalla successione *mortis causa* del padre, si determina la riunificazione delle masse, sancita dal citato articolo 34, comma 4, TUR, in considerazione della perfetta identità tra coloro che procederanno alla divisione ereditaria e i partecipanti alla comunione delle singole masse da dividere.

Pertanto, la massa comune, oggetto di divisione, è rappresentata sia dal Complesso immobiliare di cui al punto B) che dall'Appartamento e pertinenze di cui al punto A).

Premesso tutto quanto sopra, si rammenta che l'atto di divisione rappresenta lo strumento giuridico attraverso il quale si porta a cessazione lo stato di comunione esistente tra più soggetti, con attribuzione a ciascuno di essi della titolarità esclusiva su una parte determinata del bene o dei beni in comune, generalmente corrispondente per valore alla quota di diritto spettante prima della divisione.

Come chiarito con la circolare n. 18/E del 2013 (par. 2.2.1.) citata, ai fini dell'imposta di registro, quando con l'atto di scioglimento della comunione vengono assegnati a ciascun dividendo beni per un valore complessivo corrispondente al valore della quota di diritto ad esso spettante sulla massa comune, si realizza una divisione senza conguaglio

In tal caso, l'atto di divisione rientra nella categoria degli "*atti aventi natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura*" e deve essere registrato in termine fisso, con applicazione dell'aliquota dell'1 per cento applicata al valore della massa comune (articolo 3 della Tariffa, Parte I, allegata al TUR; circolare del 29 maggio 2013, n. 18/E, par. 2.2.1).

Dovranno essere, inoltre, corrisposte le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna (*cf.* circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E, par. 1.2).

Qualora, invece, il valore della quota ricevuta da un convivente sia superiore al valore della quota di diritto spettante sulla massa comune, l'atto si considera vendita per la parte eccedente il 5 per cento del valore e, pertanto, troveranno applicazione le aliquote proprie degli atti traslativi (*cf.* articolo 1 della Tariffa, Parte I del TUR; Circolare n. 18/E del 2013 par. 2.2.2 cit.).

Come dispone, infatti, l'articolo 34 del TUR «*1. La divisione, con la quale ad un convivente sono assegnati beni per un valore complessivo eccedente quello a lui spettante sulla massa comune, è considerata vendita limitatamente alla parte eccedente (...). 2. I conguagli superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto, (...) sono soggetti all'imposta con l'aliquota stabilita per i trasferimenti (...)».*

Infine, nell'ipotesi in cui le parti intendano stipulare un contratto di permuta, in relazione ai quesiti di cui punto 1) si osserva quanto segue.

Dalla bozza dell'atto di permuta allegata all'istanza d'interpello, risulta che Tizia cede (a titolo di permuta) alla sorella Caia, il diritto di piena proprietà della propria quota, pari ad 1/2, dell'Appartamento e pertinenze di cui al punto A) e che Caia a sua volta cede, a titolo di permuta, alla sorella Tizia, il diritto di piena proprietà della propria quota, pari ad 1/2, del Complesso immobiliare di cui al punto B).

Come dichiarato dal notaio istante, le suddette permutanti, per l'acquisto del complesso immobiliare di cui al punto B), avevano fruito delle "*agevolazioni prima casa*", sia per l'unità abitativa (unica al momento dell'atto e successivamente trasformata in due unità abitative) che per la pertinenziale autorimessa.

Pertanto, si ritiene che la permutante Tizia, già proprietaria della quota di 1/2 dell'Appartamento e pertinenze di cui al punto B), acquistati con l'agevolazione in parola, non possa invocare nuovamente i benefici "*prima casa*" per l'acquisto di quota di una delle predette due abitazioni, avendo già fruito in precedenza dell'agevolazione.

Tra i presupposti per poter fruire dell'agevolazione "*prima casa*", oltre alla

condizione di cui alla lettera b) della Nota II-*bis* (non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare) vi è, infatti, la non titolarità neppure per quote da parte dell'acquirente del diritto di proprietà di altra casa di abitazione, acquistata con le agevolazioni, su tutto il territorio nazionale (lettera c, Nota II-*bis*).

Pur se risultasse integrato il requisito di cui alla lettera b) della Nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa Parte I, del TUR, ossia della non possidenza esclusiva o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare, nella fattispecie in esame, non risulta integrato il requisito di cui alla citata lettera c).

Pertanto, in assenza di tale requisito ("novità" della fruizione dell'agevolazione " *prima casa*"), l'acquirente Tizia non può dichiarare, nell'atto di acquisto, *«di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo»* (lettera c), Nota II-*bis*).

Come precisato con la circolare n. 38/E del 2005, l'intento del legislatore è, quello di evitare un duplice godimento dell'agevolazione in commento che si realizzerebbe, invece, laddove non si tenesse conto dell'agevolazione goduta in precedenza dal contribuente.

Tuttavia, con l'introduzione (ad opera della legge di stabilità per il 2016) del comma 4-*bis* nella citata Nota, è stata prevista la facoltà per il contribuente che non soddisfi, al momento dell'acquisto di altra abitazione con le agevolazioni, la condizione di cui alla citata lettera c), di rivendere successivamente l'immobile preposseduto. Condizione per non incorrere nella decadenza dall'agevolazione è che tale rivendita avvenga entro il termine di un anno dal suddetto acquisto.

Unica eccezione alla reiterazione dell'agevolazione, è l'ipotesi di acquisto di appartamenti contigui destinati a costituire un'unica unità abitativa purché l'abitazione

conservi, anche dopo la riunione degli immobili, le caratteristiche "non di lusso" (*cf.* circolari del 12 agosto 2005, n.38/E e 29 maggio 2013, n. 18). Si precisa che il rinvio effettuato alle case di abitazioni "non di lusso" deve essere riferito, a seguito delle modifiche normative apportate con l'articolo 10 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, alle case di abitazione diverse da quelle appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (*cf.* circolare del 21 febbraio 2014, n. 2).

Nella fattispecie in esame, poiché, come emerge dall'istanza d'interpello, la permutante Tizia non intende accorpare la quota di immobile da acquistare alla quota già posseduta, né vendere la quota dell'immobile agevolato già posseduto, si ritiene che non possa fruire nuovamente dell'agevolazione in parola.

Per quanto riguarda, invece, Caia si ritiene che la stessa possa richiedere i benefici "*prima casa*" per l'acquisto del Complesso Immobiliare di cui al punto A), in quanto con lo stesso atto di permuta cede il diritto di proprietà sulla propria quota, pari a 1/2, dell'immobile di cui al punto B), acquistato con le agevolazioni "*prima casa*". Pertanto, l'acquirente Caia potrà richiedere nuovamente l'agevolazione in esame per il nuovo acquisto e fruire del credito di imposta, ai sensi dell'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n.448.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)