



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO



DIPARTIMENTO JONICO IN SISTEMI
GIURIDICI ED ECONOMICI DEL MEDITERRANEO
SOCIETÀ, AMBIENTE, CULTURE
IONIAN DEPARTMENT OF LAW, ECONOMICS
AND ENVIRONMENT

ANNO V ANNALI 2017 DEL DIPARTIMENTO JONICO

ESTRATTO

SALVATORE ANTONELLO PARENTE
Atti dichiarativi e imposta di registro:
fattispecie imponibili e regime delle fonti



EDIZIONI
JSGE

DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO

Bruno Notarnicola

DIRETTORE DEGLI ANNALI

Nicola Triggiani

COMITATO DIRETTIVO

Nicola Triggiani, Paolo Pardolesi, Giuseppe Tassielli, Danila Certosino, Laura Costantino,
Nicola Fortunato, Patrizia Montefusco, Angelica Riccardi, Maurizio Sozio

COMITATO SCIENTIFICO

Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Domenico Garofalo, Francesco Mastroberti,
Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Nicola Triggiani, Antonio Felice Uricchio,
Massimo Bilancia, Annamaria Bonomo, Daniela Caterino, Gabriele Dell'Atti, Michele Indellicato,
Ivan Ingravallo, Antonio Leandro, Giuseppe Losappio, Pamela Martino,
Francesco Moliterni, Maria Concetta Nanna, Fabrizio Panza, Paolo Pardolesi,
Giovanna Reali, Paolo Stefani, Laura Tafaro, Giuseppe Tassielli, Umberto Violante

RESPONSABILE DI REDAZIONE

Patrizia Montefusco

Contatti:

Prof. Nicola Triggiani
Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture
Via Duomo, 259 - 74123 Taranto, Italy
E-mail: annali.dipartimentojonico@uniba.it
Telefono: + 39 099 372382
Fax: + 39 099 7340595
<http://edizionidjsge.uniba.it/>

Salvatore Antonello Parente

ATTI DICHIARATIVI E IMPOSTA DI REGISTRO:
FATTISPECIE IMPONIBILI E REGIME DELLE FONTI*

ABSTRACT	
<p>Nell'ermeneutica delle fonti, sebbene gli atti di natura dichiarativa siano soggetti all'imposta di registro nella misura dell'1%, la tassazione di taluni atti di dubbia natura dichiarativa appare alquanto problematica. Ad esempio, la natura controversa dell'atto di costituzione del fondo patrimoniale si riflette sul regime tributario: l'imposta sulle donazioni, per chi ritiene che l'atto abbia effetti traslativi; il tributo di registro in misura fissa, per chi assegna all'atto natura dichiarativa. Parimenti, la promessa di pagamento e la ricognizione di debito, talvolta, sono ricomprese tra gli atti disciplinati all'art. 9 Tariffa, parte prima, TUR; altre volte, tra gli atti dichiarativi; altre volte ancora tra gli atti non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. La divisione, per la sua natura dichiarativa, sconta l'imposta di registro proporzionale (aliquota 1%), ma a questo regime d'imposizione sono sottratti i conguagli superiori al cinque per cento della quota di diritto, assimilati agli atti traslativi. Infine, le modalità di applicazione del tributo di registro al condominio precostituito risentono delle differenti configurazioni della natura di questa particolare figura negoziale: divisione di cosa futura; convenzione di uso della cosa comune; permuta di concessioni <i>ad aedificandum</i>.</p>	<p>In the hermeneutics of sources, although the acts of declarative nature are subject to registration tax in the amount of 1%, the taxation of certain acts of dubious declarative nature seems somewhat problematic. For example, the controversial nature of the act of incorporation of the sheet fund is reflected in the tax system: the gift tax, for those who believe that the act has translational effects; fixed registration tax, who assigns to the act declarative nature. Similarly, the promise to pay and the debentures, sometimes, are included between the acts governed by article 9 Tariff, part one, TUR; other times, between declarative acts; sometimes yet between acts not involving asset content performance. The division, to its declarative nature, suffers the proportional registration tax (aliquot 1%), but to this regime of taxation are subtracted adjustments higher to five percent the proportion of law, assimilated to translational acts. Finally, the procedure for the application of registration tax to the predetermined condo suffer from the different configurations of the nature of this particular negotiating figure: future division; convention of using the common thing; exchange of concessions <i>ad aedificandum</i>.</p>
Imposta di registro – atti dichiarativi – fattispecie imponibili – regime di tassazione	Registration tax – declarative acts – taxable cases – taxation regime

* Saggio soggetto a referaggio secondo il sistema del doppio cieco.

Sommario: 1. Gli atti dichiarativi: lessico legislativo, regime delle fonti e ambito applicativo. – 2. Gli atti di mero accertamento o meramente ricognitivi: la tassazione dell’atto di riconoscimento del debito e dell’atto di rettifica catastale. – 3. La costituzione del fondo patrimoniale: pluralità di fattispecie. – 4. La costituzione del fondo patrimoniale senza riserva di proprietà. – 5. La costituzione del fondo patrimoniale con riserva di proprietà. – 6. La promessa di pagamento e la ricognizione di debito. – 7. L’atto di divisione: corrispondenza tra *pars quota* e *pars quanta*. – 8. Le figure negoziali affini alla divisione. – 9. La divisione con conguaglio. – 10. La base imponibile della divisione. – 11. La divisione e il meccanismo del prezzo-valore. – 12. La divisione soggettivamente parziale (c.d. stralcio di quota divisionale) e la divisione oggettivamente parziale. – 13. L’assegnazione in conto futura divisione. – 14. La divisione di cosa futura e la divisione con assegnazione in comunione. – 15. Le masse plurime. – 16. Il condominio preconstituito.

1. In forza dell’art. 3 Tariffa, parte prima, TUR (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), gli atti dichiarativi relativi a beni mobili o immobili e a rapporti di qualsiasi natura sono soggetti all’imposta di registro in misura proporzionale (aliquota 1%)¹.

A questo regime d’imposizione fanno eccezione gli atti dichiarativi aventi ad oggetto le unità da diporto - natanti, imbarcazioni e navi - per i quali l’art. 7 Tariffa, parte prima, prevede la corresponsione dell’imposta fissa di registro. Per i natanti e le imbarcazioni, nondimeno, la misura fissa dell’imposta è differenziata a seconda delle caratteristiche delle unità da diporto: tipo e “lunghezza fuori tutto”². Per converso, gli atti dichiarativi concernenti veicoli iscritti al PRA sono esenti da registrazione (art. 11-bis Tabella, TUR)³.

Al di là del lessico legislativo, il riferimento agli atti dichiarativi, contenuto nel citato art. 3, ha un ambito ambiguo, atteso che la *dichiaratività* può riguardare non solo la *natura* dell’atto, ma pure gli *effetti* giuridici prodotti⁴. Non a caso, taluni atti, pur non rivestendo natura dichiarativa, hanno effetti dichiarativi⁵.

In questa luce, l’art. 20, D.P.R. n. 131/1986⁶, rubricato “interpretazione degli atti”, ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro, prescrive che la tassazione è effettuata con riguardo alla natura intrinseca e agli effetti giuridici dell’atto presentato alla registrazione, indipendentemente dal *nomen iuris* o dalla forma adottata. In tal modo,

¹ Santarcangelo, 2013, 213; Santarcangelo, 2011, 882; Montesano – Ianniello, 2010, 538; Arnao, 2005, 479.

² Montesano – Ianniello, 2010, 538.

³ Santarcangelo, 2011, 882.

⁴ Contrino, 2011, 1013-1014; Uckmar – Dominici, 1986, 584; Uricchio, 1989a, 479.

⁵ Ciò vale, ad esempio, per l’atto di ricognizione dell’enfiteusi (art. 969 cod. civ.) o per l’atto di costituzione del fondo patrimoniale non traslativo ad opera di entrambi i coniugi, proprietari dei beni (art. 167 cod. civ.).

⁶ Cfr. Uricchio, 1989b, 178 ss.; Busani, 2009, 41 ss.; Montesano – Ianniello, 2010, 115 ss.; Nussi, 2011, 783 ss.; Trabace, 2012, 71-72; Pischetola, 2014, 110 ss.

gli effetti giuridici scaturenti dall'atto assurgono ad elemento essenziale del rapporto tributario, rilevante ai fini dell'imposta *de qua*⁷.

Nel delineare il regime delle fonti, il legislatore individua gli atti che, pur inidonei a determinare modifiche degli elementi strutturali o del contenuto sostanziale di determinate situazioni giuridiche, hanno l'effetto di rafforzare, affievolire o specificare situazioni precedenti o di eliminare stati d'incertezza⁸: si tratta, appunto, di atti diretti ad accertare diritti esistenti, come, ad esempio, l'atto di riconoscimento del debito (art. 1988 c.c.)⁹.

Laddove gli atti dichiarativi siano formati mediante corrispondenza, la registrazione - in misura proporzionale - deve avvenire solo in *caso d'uso*, ai sensi dell'art. 1, co. 1, lettera *a*), Tariffa, parte seconda. A questa regola d'imposizione sono sottratti gli atti dichiarativi per i quali la legge richiede, a pena di nullità, una forma determinata, come accade per gli atti in *forma scritta* (atto pubblico o scrittura privata) relativi a beni immobili e a diritti reali immobiliari (art. 1350, n. 11, cod. civ.), per i quali si applica il regime ordinario di tassazione (art. 3 Tariffa, parte prima). Peraltro, qualora gli atti dichiarativi rivestano forma pubblica o siano formati per scrittura privata anche non autenticata, sono soggetti a registrazione in *termine fisso*¹⁰.

2. L'ambito del citato art. 3 è tutt'altro che pacifico: è controverso se la locuzione "atti di natura dichiarativa" abbracci gli atti di mero accertamento o meramente ricognitivi, volti a certificare una situazione preesistente o ad acclararne una incerta¹¹. Tali atti, pur non innovando un rapporto giuridico anteriore, pongono fine allo stato d'incertezza sulla sua portata o sulla sua esistenza¹². La categoria, ad esempio, può annoverare l'atto di mero accertamento, con cui le parti si danno atto dell'estinzione per compensazione legale di debiti monetari reciproci, certi, liquidi ed esigibili (art. 1243 cod. civ.); o l'atto con cui le parti riconoscono il mancato avveramento di una condizione sospensiva o risolutiva (art. 1353 ss. cod. civ.)¹³.

Sull'inquadramento sistematico di queste figure tra gli atti dichiarativi, una diffusa elaborazione propende per la tesi negativa: l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro agli atti di mero accertamento potrebbe alterare la gerarchia delineata dalla Tariffa, che, in attuazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), è

⁷ Pischetola, 2014, 111. In giurisprudenza, cfr. Cass. 25.02.2002, n. 2713, CED Cassazione; Cass. 04.05.2007, n. 10273, CED Cassazione; Cass. 05.06.2013, n. 14150, CED Cassazione; Cass. 19.06.2013, n. 15319, CED Cassazione.

⁸ Uricchio, 1989a, 479; Falzea, 1965, 495; Ascarelli, 1953, 238; Messineo, 1952, 472.

⁹ Contrino, 2011, 1014. Sul punto, v. *sub* § 6.

¹⁰ Santarcangelo, 2011, 882-883.

¹¹ Giorgianni, 1939; Giorgianni, 1958, 227; Busani, 2009, 761; Santarcangelo, 2013, 213. In giurisprudenza, cfr. Cass. 10.01.1983 n. 161, Rep. Foro it., 1983, voce *Contratto in genere*, 92.

¹² Uricchio, 1989a, 482.

¹³ Busani, 2009, 761.

modulata sulla gradualità dell'entità della tassazione in relazione agli effetti dell'atto e ai caratteri del bene¹⁴.

Secondo questa impostazione¹⁵, la “nozione fiscale” di atto dichiarativo avrebbe una dimensione diversa dall'accezione civilistica: nella categoria rientrerebbero gli atti che non esauriscono la loro portata in una mera declaratoria di situazioni preesistenti, ma che introducono una modifica della realtà, giuridicamente apprezzabile in termini di rafforzamento, specificazione e affievolimento; sarebbero, invece, esclusi dalla nozione gli atti che si limitano a certificare o a formalizzare situazioni anteriori, senza nulla aggiungere o togliere alla realtà giuridica.

In quest'ultima categoria, andrebbero allogati sia l'atto di riconoscimento del debito¹⁶ che l'atto di rettifica dei dati catastali, i quali, avendo natura ricognitiva, andrebbero espunti dall'art. 3 Tariffa e gravati da imposta fissa di registro. Dunque, un'eventuale imposta proporzionale sarebbe ingiustificata, considerato che queste fattispecie, non assimilabili alla divisione per mancanza di volontà negoziale, si risolvono in atti di mero accertamento di situazioni preesistenti¹⁷.

In termini di efficacia, difatti, mentre l'effetto di accertamento tende a fissare «i termini del rapporto», «rimuovendo qualunque incertezza circa la sua esatta configurazione»¹⁸, l'effetto dichiarativo «non innova le situazioni preesistenti, ma ne rappresenta» un semplice «svolgimento interno»¹⁹.

In breve, l'atto di divisione modifica lo *status quo ante*, sostituendo con efficacia *ex tunc* allo stato di comunione indivisa la titolarità esclusiva di ciascun condividente sui beni assegnati; l'atto ricognitivo o di mero accertamento ha la funzione di acclarare situazioni precedenti.

Pertanto, se gli atti dichiarativi sono soggetti all'imposta proporzionale di registro, quelli ricognitivi o di mero accertamento devono scontare il tributo in misura fissa, in quanto sussumibili tra gli atti privi di contenuto patrimoniale (art. 11 Tariffa, parte prima)²⁰.

Insomma, a differenza dell'atto di divisione, che è un atto dichiarativo²¹, l'atto di rettifica dei dati catastali non può inquadrarsi né tra gli atti traslativi, né tra quelli dichiarativi, ma integra un atto di correzione materiale di dati contenuti in un precedente negozio, senza incidere sul rapporto sottostante²².

¹⁴ Contrino, 2011, 1014; Busani, 2009, 761; Santarcangelo, 2011, 882; Uckmar – Dominici, 1986, 584. In giurisprudenza, cfr. Cass. 10.01.1983 n. 161, Rep. Foro it., 1983, voce *Contratto in genere*, 92.

¹⁵ Contrino, 2011, 1014.

¹⁶ Su cui, v. *sub* § 6.

¹⁷ Busani, 2009, 761-762; Uckmar – Dominici, 1986, 584.

¹⁸ Perlingieri – Femia, 2017, 77.

¹⁹ Perlingieri – Femia, 2017, 78.

²⁰ Busani, 2009, 762.

²¹ Comm. Trib. 2° grado di Trento 27.11.1981 – 11.01.1982 n. 181, Il fisco, 1984, 3532.

²² Uricchio, 1989a, 482. Negli stessi termini, cfr., in dottrina, Braccini, 1963, 205; Zunino, 1978, 334; e, in giurisprudenza, Comm. Trib. Centr. 17.01.1977 n. 101, Boll. trib., 1977, 1657; Comm. Trib. Centr. 27.04.1977 n. 1191, Comm. Trib. Centr., 1977, 232; Comm. Trib. Centr. 18.05.1983 n. 829, Comm.

Nell'attuale quadro delle fonti, dunque, a fronte della tesi, autorevolmente sostenuta²³, che include gli atti di accertamento nell'alveo degli atti dichiarativi e applica l'imposta proporzionale di registro, non sembra irragionevole reputare che l'atto di rettifica dei dati catastali, in quanto atto accertativo di una situazione giuridica anteriore, sconti l'imposta fissa di registro²⁴.

3. La natura dell'atto di costituzione del fondo patrimoniale - dichiarativa o traslativa - si riflette sul regime tributario²⁵. Difatti, come si è già puntualizzato²⁶, ai fini dell'imposta di registro, rilevano l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto, non il titolo o la forma apparente (art. 20 TUR)²⁷.

Il fondo patrimoniale ha ad oggetto *determinati* beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri o titoli di credito, destinati a far fronte ai bisogni della famiglia, ossia vincolati alle esigenze quotidiane dei congiunti e del *partner*, all'assistenza materiale, al mantenimento, all'istruzione e all'educazione della prole. La costituzione può essere effettuata da ciascuno o da ambedue i coniugi, per atto pubblico, o da un terzo, anche per testamento (art. 167 cod. civ.)²⁸.

È controverso se l'atto di costituzione del fondo ricada sotto l'egida dell'imposta sulle donazioni (art. 55 ss., D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346) o nella sfera dell'imposta di registro. In relazione a quest'ultimo tributo, è poi discusso se sia applicabile il regime

Trib. Centr., 1983, 282; Comm. Trib. Centr. 13.11.1984 n. 9747, Il fisco, 1985, 257. Sul tema, v., pure, Busani, 2009, 764-765, il quale precisa che l'atto di rettifica di dati catastali errati, essendo un atto a contenuto non patrimoniale, qualora abbia la forma di scrittura privata non autenticata, è soggetto a registrazione solo in caso d'uso con imposta in misura fissa, ai sensi dell'art. 4, comma 1, della Tariffa, parte seconda, allegata al TUR; mentre, se stipulato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, è assoggettato a registrazione in termine fisso e con imposta fissa, ai sensi dell'art. 11, comma 1, della Tariffa, parte prima, TUR.

²³ Uricchio, 1989a, 482.

²⁴ Lanzillotti – Magurno, 2004, 299.

²⁵ Sul punto, cfr. Del Vaglio, 2002, 1484 ss.; Marino, 2002, 5990 ss.; Camarola, 2003, 608 ss.; Grassetti, 2003, 3591 ss.; Salanitro, 2003, 75 ss.

²⁶ V. *supra* § 1.

²⁷ Uricchio, 2017, 270, secondo cui ha rilevanza «non la funzione economica dell'atto, ma la finalità giuridica concretamente perseguita dalle parti». Inoltre, cfr. Santarcangelo, 2013,76; Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E,

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>,21 ss.

²⁸ Russo, 1973; Finocchiaro A. – Finocchiaro M., 1975, 483; Macrì, 1975, 71 ss.; Milone, 1975, 1010 ss.; Carresi, 1977, 943 ss.; De Paola – Macrì, 1978, 229 ss.; Cian – Casarotto, 1982, 825 ss.; Grasso, 1982, 390; Santosuosso, 1983, 117; Auletta, 1990; Lenzi, 1991, 53; Cenni, 2002, 571 ss.; Galasso, 2003, 139; Lanzillotti – Magurno, 2004, 426; Demarchi, 2005; Ferrando, 2005, 110 ss.; Jannuzzi – Lorefice, 2006, 419 ss.; Cospite, 2009, 302-303; Genghini, 2010, 269 ss.; Testa, 2010, 376 ss.; Avigliano, 2011, 62 ss.; Bernini – Brugnellini – Colucci – De Filippis – Drake – Giarnieri – Guerra – Gurzillo – King – Mazzei – Monegat – Paesano – Pini – Tirini – Trotta, 2011, 91 ss.; Crispino, 2012, 649 ss.

degli atti traslativi, o quello degli atti dichiarativi, o ancora quello previsto per gli atti, non indicati altrove, aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale²⁹.

Per impostare la questione, può essere utile una pericope emblematica: l'atto di costituzione del fondo patrimoniale con trasferimento dei beni è soggetto ad imposta sulle donazioni³⁰; al contrario, l'atto di costituzione avente il solo effetto d'imporre un vincolo di destinazione, per devolvere i frutti ai bisogni della famiglia, senza incidere sulla titolarità dei beni segregati, è gravato da tributo fisso di registro: manca, infatti, il presupposto impositivo della donazione, vale a dire un trasferimento *inter vivos* di beni sorretto da spirito di liberalità³¹. Ma, procediamo con ordine nell'analisi dei *tipi*.

Una prima categoria di fattispecie - nella quale il costituente non si riserva la proprietà dei beni vincolati³² - è riconducibile alle liberalità non donative (art. 809 cod. civ.) e, quindi, soggetta all'imposta sulle donazioni³³. Difatti, se i beni sono di proprietà di uno dei coniugi e l'atto prescinde dalla previsione dell'effetto traslativo, il sintagma dell'art. 168, co.1, cod. civ. assegna la proprietà dei beni conferiti ad entrambi i coniugi.

Il medesimo effetto si ha nell'ipotesi di fondo patrimoniale costituito da un terzo senza riserva di proprietà (art. 167, co.1, cod. civ.)³⁴, nella quale l'effetto traslativo a titolo di liberalità a favore dei coniugi dà ragione della sottoposizione della fattispecie al regime dell'imposta sulle donazioni.

Una seconda tipologia riguarda le ipotesi del costituente che si riserva la proprietà dei beni vincolati³⁵: ciò avviene qualora il bene conferito sia di proprietà di un coniuge e, in deroga all'art. 168, co.1, cod. civ., nell'atto di costituzione, il conferente se ne riservi la proprietà, ovvero qualora il fondo sia costituito da beni di proprietà di entrambi i coniugi o di terzi, ma è espressamente prevista la permanenza della proprietà in capo al costituente.

4. L'ermeneutica del regime tributario della prima categoria – la costituzione di fondo patrimoniale senza riserva di proprietà – registra non pochi contrasti. Difatti, alla luce delle fonti, la disciplina dell'atto unilaterale di costituzione del fondo traslativo appare controvertibile. Sebbene il lessico dell'art. 167, co. 2, cod. civ. sembri richiedere il consenso di entrambi i coniugi solo in caso di costituzione da parte del terzo, deve ritenersi che, in maniera analoga a quanto previsto per la donazione (art. 782, co. 2, cod. civ.), l'atto di costituzione di un coniuge si perfezioni con l'accettazione dell'altro, beneficiario dell'attribuzione: soltanto la dichiarazione di accettazione, completando la

²⁹ Uricchio, 1989a, 481; Dini, 1982, 825; Rosati, 1983, 956.

³⁰ Nastri, 1990, 598.

³¹ Santarcangelo, 2013, 331; Cass. 06.06.2002 n. 8162, Riv. dir. trib., 2003, II, 75.

³² V. *sub* § 4.

³³ Uricchio, 1989a, 481; Santarcangelo, 2013, 332; Circ. Min. Fin. 30.11.2000 n. 221/E, <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={1A79B448-51A5-4162-A574753B963720B3}>.

³⁴ Santarcangelo, 2013, 332.

³⁵ Sul regime tributario delle fattispecie appartenenti a questa tipologia, v. *sub* § 5.

fattispecie, fa sorgere l'obbligo di assoggettare l'atto a registrazione e di corrispondere il tributo³⁶.

Una tesi remota della giurisprudenza tributaria³⁷, sul presupposto che, nell'ipotesi di conferimento unilaterale, l'atto di costituzione attribuisce la proprietà al coniuge non costituente solo per la metà, ferma la proprietà dell'altra metà in capo al conferente, ha sottoposto l'atto, per una metà, alla disciplina dell'art. 3 Tariffa, parte prima (imposta proporzionale di registro dell'1%), come atto dichiarativo, e, per l'altra metà, al regime tributario della donazione, come atto traslativo liberale³⁸.

Alla stregua di quest'impostazione, l'atto rientrerebbe nell'alveo dell'art. 25 TUR, essendo in parte liberale ed in parte non liberale; ciò comporterebbe un'imposizione per metà come donazione e per metà come atto dichiarativo³⁹.

In ragione dell'incongruenza di un'imposizione differenziata per quote - la quota trasferita e quella rimasta nella titolarità del costituente -, una giurisprudenza successiva ha ipotizzato un regime unitario di tassazione⁴⁰: l'imposta di registro in misura fissa, quale trattamento favorevole al coniuge conferente, in forza dell'art. 11 Tariffa, parte prima.

Assecondando questa giurisprudenza, una ricostruzione moderna⁴¹ ha sottolineato che l'atto costitutivo del fondo comporta l'assoggettamento dei beni ad un nuovo regime giuridico: il vincolo di destinazione ai bisogni familiari. All'atto, dunque, non potrebbe riconoscersi natura dichiarativa, in ragione degli effetti modificativi della situazione preesistente, conseguenti alla destinazione specifica e oggettiva dei cespiti ad un fine peculiare, legalmente conformato: quello di fare fronte alle esigenze della famiglia. Difettando la natura dichiarativa, l'atto non sarebbe riconducibile all'art. 3 Tariffa, parte prima, ma rientrerebbe nella categoria residuale dell'art. 11 Tariffa, parte prima (imposta fissa di registro)⁴².

³⁶ Uricchio, 1989a, 482; Russo, 1973, 560; Gabrielli, 1982, 312; Bianca, 1985, 105; *Contra*, Finocchiaro A. – Finocchiaro M., 1975, 487; Santosuosso, 1983, 117.

³⁷ Comm. Trib. 2° grado di Trento 27.11.1981 – 11.01.1982, n. 181, *Il fisco*, 1984, 3532; *Contra*, Comm. Trib. 1° di Rovereto 21.05.1979, *Vita not.*, 1979, 708.

³⁸ Sulla tematica, cfr. Arnao, 2005, 479-480 e 523-524.

³⁹ Circ. Agenzia Entrate 22.01.2008 n. 3, www.agenziaentrate.gov.it; Circolare Min. Fin. 30.11.2000 n. 221/E, <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={1A79B448-51A5-4162-A574-753B963720B3}>; Uricchio, 1989a, 481; Santarcangelo, 2013, 332; Busani, 2009, 862; Arnao, 2005, 479;

⁴⁰ Cfr. Comm. Trib. Centr. 17.05.2007 n. 4229, *Fisconline*.

⁴¹ Cfr. Contrino, 2011, 1015.

⁴² Cass. 06.06.2002 n. 8162, *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 75; Cass. 26.05.2003 n. 8289, *Arch. civ.*, 2004, 565; Cass. 07.07.2003 n. 10666, *Corr. trib.*, 2003, 3591; Cass. 28.10.2005 n. 21056, *Il fisco*, 44, 2005, 1, 6970 ss.; Cass. 14.05.2008 n. 12071, *CED online*; Comm. Trib. II grado di Pavia 18.06.1983 n. 34, *Fisconline*; Comm. Trib. II grado di Udine 21.11.1991 n. 486, *Testi unici – Imposte indirette*, Sez. 1, Tariffa I, art. 9, 28; Comm. Trib. Prov. di Pisa 12.02.1997 n. 287, *Fisconline*; Comm. Trib. Prov. di Pisa 04.03.1998 n. 31, *Fisconline*; Comm. Trib. Prov. di Pisa 16.03.1998 n. 50, *Fisconline*; Contrino, 2011, 1016; Lanzillotti – Magurno, 2004, 427-428; Busani, 2009, 862; Circ. Agenzia Entrate 22.01.2008 n. 3, www.agenziaentrate.gov.it.

La soluzione, declinata *ad escludendum*, avrebbe fondamento nell'inadeguatezza di altre fonti a disciplinare il fenomeno: inadeguatezza dell'art. 1 Tariffa, per l'assenza di onerosità; inadeguatezza dell'art. 9 Tariffa, per mancanza di sinallagmaticità; inadeguatezza dell'art. 3 Tariffa, posto che la costituzione del fondo non sarebbe apprezzabile come rafforzamento, affievolimento o specificazione di situazioni preesistenti.

La segregazione dei beni giustificerebbe l'assoggettamento ad imposta fissa di registro, quale soluzione omogenea alla collocazione della fattispecie nella categoria residuale dell'art. 11 Tariffa, parte prima⁴³.

5. Anche la seconda fattispecie – la costituzione di fondo patrimoniale con riserva di proprietà in capo al costituente – ha sollevato criticità sul regime di tassazione. Un'opzione risalente, attribuendo natura dichiarativa all'atto, lo ha sottoposto all'imposta proporzionale di registro nella misura dell'1%, ritenendo applicabile l'art. 3 Tariffa, parte prima⁴⁴.

Sebbene la dichiarazione di destinare i beni a fondo sia idonea a “costituire” il vincolo di destinazione, ai fini fiscali, non verrebbe meno la qualificazione in termini di atto dichiarativo, posto che il costituente si è riservato la proprietà dei cespiti segregati⁴⁵. L'atto, pur difettando della natura accertativa, non potrebbe alterare la situazione giuridica preesistente, né incidere sulla titolarità dei beni conferiti, per mancanza degli effetti traslativi.

In sintesi, secondo questa impostazione, considerata la sua natura dichiarativa, l'atto sconterebbe l'imposta proporzionale di registro (aliquota 1%)⁴⁶. La conclusione è estesa alla fattispecie dei coniugi che, riservandosi la proprietà, abbiano conferito beni comuni⁴⁷.

In realtà, nella sfera patrimoniale dei coniugi, l'atto ha la mera funzione d'individuare i beni sottratti alla disponibilità personale e destinati ai bisogni familiari⁴⁸; perciò, non può che essere gravato da tributo fisso di registro⁴⁹.

La prassi amministrativa⁵⁰ ha ribadito che, laddove alla costituzione del vincolo di destinazione non si accompagnino effetti traslativi, essendosi il costituente riservato la proprietà dei beni, non è applicabile l'imposta sulle donazioni, limitata alle figure traslative (art. 1, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346).

⁴³ Contrino, 2011, 1016.

⁴⁴ Uricchio, 1989a, 481; Nastri, 1990, 662; Arnao, 2005, 479; Comm. Trib. Centr. 02.03.1996 n. 966, Fisconline.

⁴⁵ Cass. 07.03.2002 n. 3343, Riv. not., 2002, 1483.

⁴⁶ Uricchio, 1989a, 481.

⁴⁷ Uricchio, 1989a, 481.

⁴⁸ Direzione regionale Emilia Romagna 09.08.2000 n. 51349, Fisconline.

⁴⁹ Cass. 06.06.2002 n. 8162, Riv. dir. trib., 2003, II, 75. Sul punto, cfr. Santarcangelo, 2013, 331.

⁵⁰ Circ. Agenzia Entrate 22.01.2008 n. 3, www.agenziaentrate.gov.it.

Nella specie, vengono in considerazione le ipotesi di fondo patrimoniale costituito da entrambi i coniugi o da uno solo con riserva della proprietà dei beni conferiti; per contro, non è pertinente la fattispecie del fondo costituito da un terzo con riserva di proprietà dei beni, nella quale trova applicazione l'imposta sulle donazioni, in quanto i coniugi acquistano a titolo gratuito il vantaggio economico di fare propri i frutti prodotti dai beni vincolati: si tratta di un diritto *sui generis*, il cui valore va determinato applicando l'art. 17, D.Lgs. n. 346/1990, sulla determinazione della base imponibile per le rendite⁵¹.

6. La promessa di pagamento e la ricognizione di debito sono “promesse unilaterali”, strutturalmente delineate nell'art. 1988 cod. civ., che hanno l'effetto di dispensare il beneficiario dall'onere di *provare* il rapporto fondamentale, che si presume fino a prova contraria.

Entrambe le fattispecie comportano una situazione d'incertezza, che il debitore intende eliminare con effetto retroattivo mediante un atto che non è fonte di obbligazione – il vincolo di prestazione sottostante alla dichiarazione del debitore è già esistente⁵² –, né modifica o estingue l'obbligazione, ma si limita a dispensare il creditore dall'onere di provare il rapporto fondamentale: c.d. astrazione processuale⁵³.

Si tratta, dunque, di atti unilaterali che non producono effetti novativi o estintivi dell'obbligazione, ma rimuovono dubbi, incertezze e contestazioni tramite dichiarazioni di scienza rilevanti sul piano probatorio⁵⁴.

Nella prassi corrente, l'atto di ricognizione è stato talvolta ascritto alla categoria degli «atti diversi da quelli altrove indicati, aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale» (art. 9 Tariffa, parte prima), e assoggettato all'imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 3%⁵⁵.

Tuttavia, l'effettività di questo regime di tassazione sembra preclusa dalla struttura e dagli effetti della fattispecie: l'atto di ricognizione non ha ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, né determina modifiche del rapporto suscettibili di valenza economica⁵⁶. Di qui, il tentativo d'inquadrare la figura tra gli atti di natura dichiarativa (art. 3 Tariffa, parte prima) o tra quelli che non hanno ad oggetto prestazioni patrimoniali (art. 11 Tariffa, parte prima).

⁵¹ Contrino, 2011, 1016; negli stessi termini, cfr. Lanzillotti – Magurno, 2004, 428; Santarcangelo, 2013, 333; Circ. Min. Fin. 30.11.2000 n. 221/E, <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getPrassiDetail.do?id={1A79B448-51A5-4162-A574-753B963720B3}>.

⁵² Lanzillotti – Magurno, 2004, 328.

⁵³ Contrino, 2011, 1016; negli stessi termini, cfr. Busani, 2009, 972.

⁵⁴ Uricchio, 1989a, 482.

⁵⁵ Sulla ricostruzione di questa visuale, cfr. Trabace, 2012, 154-155.

⁵⁶ Comm. Trib. Reg. Puglia 27.06.2006 n. 36, Fisconline; Cass. 20.01.2008 n. 16829, CED Cassazione; Comm. Trib. Prov. di Alessandria 07.07.2010 n. 119, Fisconline. *Contra*, Risoluzione Ministeriale 30.03.1984 n. 241239, Fisconline; Lanzillotti – Magurno, 2004, 326 e 329.

La tesi della natura dichiarativa, che applica l'imposta proporzionale di registro con l'aliquota dell'1% (art. 3 Tariffa, parte prima)⁵⁷, valorizza l'argomento che la ricognizione del debito non può essere assimilata alla remissione del debito (art. 1236 ss. cod. civ.), che è un modo di estinzione dell'obbligazione a carattere non soddisfacente con cui il creditore dismette il credito.

Difatti, come si è detto, la ricognizione non ha effetti novativi o estintivi dell'obbligazione, ma si limita ad eliminare dubbi o contestazioni di situazioni anteriori tramite una dichiarazione di scienza rilevante sotto il profilo probatorio⁵⁸: non potendo essere assoggettata al regime della remissione (art. 6 Tariffa, parte prima), la ricognizione sconterebbe l'imposta proporzionale di registro nella misura stabilita dal citato art. 3.

In realtà, posto che l'art. 3 Tariffa non trova applicazione per gli atti di mero accertamento, tra i quali rientra la ricognizione di debito, ma copre soltanto gli atti dichiarativi, che incidono sulla realtà preesistente, rafforzando, specificando o affievolendo situazioni giuridiche pregresse⁵⁹, la ricognizione di debito, quale mera dichiarazione di scienza, andrebbe ricompresa tra gli atti previsti dall'art. 11 Tariffa, parte prima, e assoggettata all'imposta fissa di registro⁶⁰.

In ordine ai termini di esecuzione della formalità, la ricognizione per scrittura privata non autenticata va registrata solo in caso d'uso (art. 4, comma 1, Tariffa, parte seconda); la ricognizione per atto pubblico o per scrittura privata autenticata va registrata in termine fisso (art. 11, co.1, Tariffa, parte prima)⁶¹.

Infine, qualora la ricognizione di debito sia contestuale alla costituzione di una garanzia reale (pegno o ipoteca), con menzione del rapporto sottostante, l'imposta di registro in misura fissa, dovuta per la ricognizione (art. 11 Tariffa, parte prima), andrebbe cumulata con l'imposta proporzionale dello 0,50%, da corrispondere per gli atti di costituzione delle garanzie (art. 6 Tariffa, parte prima)⁶².

⁵⁷ Cass. 28.05.2007 n. 12432, CED Cassazione; Cass. 20.06.2008 n. 16829, CED Cassazione; Comm. Trib. Prov. di Torino 11.08.1997 n. 152, Fisconline; Comm. Trib. Reg. di Firenze 17.12.1999 n. 292, Fisconline; Comm. Trib. Prov. di Macerata 18.04.2006 n. 26, Fisconline; Comm. Trib. Reg. Puglia 27.06.2006 n. 36, Fisconline; Comm. Trib. Reg. Toscana 15.04.2008 n. 15, Fisconline; Comm. Trib. Prov. di Alessandria 07.07.2010 n. 119, Fisconline; Direttiva Agenzia delle Entrate – Direzione Liguria 18.06.2010 n. 16524, Fisconline; Direttiva Agenzia delle Entrate 16.09.2011 n. 114394, Fisconline. In dottrina, Uricchio, 1989a, 482.

⁵⁸ Uricchio, 1989a, 482.

⁵⁹ Contrino, 2011, 1017; Busani, 2009, 972 ss.; Trabace, 2012, 154; Santarcangelo, 2011, 882; Uckmar – Dominici, 1986, 584; Lanzillotti – Magurno, 2004, 329.

⁶⁰ V. *supra*, § 2. A decorrere dal 1° gennaio 2014, l'imposta fissa di registro è pari ad euro 200,00, in luogo del precedente importo di euro 168,00, per effetto delle modifiche apportate dai commi 2 e 3 dell'art. 26, D.L. 12 settembre 2013, n. 104, recante "*Misure urgenti in materia di istruzione, università e ricerca*", convertito con modifiche dalla legge 8 novembre 2013, n. 128. Sulla questione, cfr. Busani, 12 settembre 2013, 24; Busani, 2013; Lomonaco – Mastroiacovo, 13 settembre 2013; Busani, 20 dicembre 2013, 27; Santarcangelo, 2013, 385; Studio n. 1011-2013/T, 23 dicembre 2013, 25 ss.

⁶¹ Busani, 2009, 973.

⁶² Contrino, 2011, 1017.

In merito, ferma la cumulabilità delle imposte, quanto alla prestazione della garanzia, sembra preferibile distinguere tra l'ipotesi della garanzia prestata dal debitore, nella quale il tributo sarà corrisposto in misura fissa, e quella della garanzia prestata da un terzo, nella quale l'imposta sarà versata nella misura proporzionale dello 0,50% dell'importo garantito (art. 6 Tariffa, parte prima)⁶³. In questa seconda ipotesi, l'atto di ricognizione andrebbe tassato con la sola imposta di registro proporzionale (0,50%), in virtù della prevalenza della garanzia ipotecaria e della considerazione che il riconoscimento del debito, non avendo effetti sulla situazione patrimoniale delle parti, rappresenta soltanto la premessa per la costituzione dell'ipoteca⁶⁴.

Sarebbe, quindi, da accantonare la tesi che, a prescindere dall'esistenza del riconoscimento o dall'indicazione del rapporto sottostante, sottopone l'atto unilaterale di costituzione dell'ipoteca alla sola imposta fissa di registro, richiesta per la costituzione delle garanzie reali⁶⁵.

È importante sottolineare che, qualora la concessione della garanzia sia effettuata da un terzo in modo unilaterale, stante l'assenza del debitore, non può parlarsi di ricognizione di debito e, quindi, l'enunciazione del debito altrui non determina la tassazione del rapporto enunciato: manca il presupposto impositivo richiesto dall'art. 22 TUR, ossia che l'atto enunciato sia perfezionato tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione⁶⁶.

Nell'ipotesi di concessione di garanzia riferita all'obbligo di pagamento incorporato in un titolo cambiario, l'astrattezza del titolo e la perentorietà dell'art. 11, co. 1, Tabella, che esonera da imposizione le cambiali e i vaglia cambiari, portano a concludere che la tassazione deve riguardare esclusivamente la concessione della garanzia e non il debito incorporato nel titolo⁶⁷.

Infine, se il riconoscimento del debito rappresenta un'articolazione interna ad un unitario rapporto di finanziamento, imponibile ai fini iva, la fattispecie, come ribadito dall'amministrazione finanziaria⁶⁸, in applicazione del principio di alternatività iva-registro⁶⁹, va assoggettata ad imposta di registro in misura fissa (art. 40, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131)⁷⁰.

7. La divisione è l'atto con il quale i condividenti procedono allo scioglimento della comunione, assegnando in proprietà esclusiva a ciascuno di essi beni compresi nella

⁶³ Busani, 2009, 974-975.

⁶⁴ Comm. Trib. Centr. 03.11.2005 n. 863, Fisconline.

⁶⁵ Lanzillotti – Magurno, 2004, 329.

⁶⁶ Busani, 2009, 975; Comm. Trib. II grado di Ferrara 25.09.1982 n. 135, Corr. trib., 1982, 2307.

⁶⁷ Busani, 2009, 975; Risoluzione Ministeriale 02.08.1985 n. 200453, Fisconline.

⁶⁸ Risoluzione Ministeriale 07.10.1998 n. 152/E, Fisconline.

⁶⁹ In materia, cfr. Nastri, 2012.

⁷⁰ Santarcangelo, 2013, 130, nt. 14.

massa comune per un valore pari alla quota di diritto, che segna la misura di partecipazione del comunista alla comunione (art. 1111 ss. cod. civ.)⁷¹.

La fattispecie si fonda su una manifestazione di volontà in forza della quale i condividenti sono reputati titolari esclusivi dei beni assegnati fin dal sorgere della comunione (art. 757 cod. civ.)⁷². Nella divisione, quindi, ciascun condividente consegue la titolarità esclusiva di una porzione autonoma del diritto (*pars quanta*), precedentemente appartenente in quota (*pars quota*), nel suo complesso e sull'intero, a tutti i contitolari⁷³.

Il contratto, dunque, ha effetti estintivi del rapporto di comunione, atteso che consente di sciogliere la massa comune attraverso l'*apporzionamento*, ossia l'assegnazione a ciascun compartecipe di una *porzione* di beni di valore corrispondente alla *quota* indivisa sull'intero⁷⁴.

La corrispondenza tra la quota di fatto e la quota di diritto va intesa in senso economico, non materiale: è sufficiente che il valore dei beni assegnati al condividente sia pari al valore del diritto vantato sulla massa comune, senza che assuma rilievo la composizione concreta di ciascuna porzione⁷⁵. Da ciò deriva la legittimità di attribuire ad un condividente tutti i beni mobili e ad un altro tutti gli immobili⁷⁶.

La chiara rappresentazione del fenomeno non ha permesso di superare i dubbi sulla natura della fattispecie⁷⁷, malgrado l'inadeguatezza della ricostruzione che assegna alla divisione natura costitutiva, cioè traslativa⁷⁸, a fronte della tesi che le riconosce natura dichiarativa con efficacia retroattiva (art. 757 cod. civ.)⁷⁹.

⁷¹ Mirabelli, 1949, 34; Arnao, 2005, 139 e 148; Donnataria, 1982, 57; Morelli, 1986, 192; Formica, 1990, 87; Luminoso, 2008, 8 ss.; Minussi, 2008, 370 ss.; Amadio, 2009, 248 ss.; Formica, 2010, 668; Pistolesi, 2011, 835; De Belvis, 2013, 1 ss.; inoltre, cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 42.

⁷² Busani, 2009, 761.

⁷³ Busani, 2009, 829. Negli stessi termini, cfr. Formica, 2010, 669.

⁷⁴ Capozzi, 2009, 1317; Lanzillotti – Magurno, 2004, 91.

⁷⁵ Santarcangelo, 2013, 215.

⁷⁶ Santarcangelo, 2013, 215.

⁷⁷ Buldini, 2011, 1803 ss.; Miraglia, 2010, 34 ss.; Formica, 1990, 87-88; Bullo, 2009, 733; Amadio, 2009, 259-260; Ciatti, 2009, 1188 ss.; Formica, 2010, 669; Bonilini, 2005, 314-315.

⁷⁸ Forchielli – Angeloni, 2000, 22 ss.; Capozzi, 2009, 1319; Santoro Passarelli, 1975, 32; Burdese, 1980, 206 ss.

⁷⁹ Messineo, 1952, 568; Giannattasio, 1980, 7; Azzariti, 1982, 417; Azzariti, 1990, 671; Barbero, 1965, 992; Branca, 1982, 11-17; Cicu, 1961, 389 ss.; Gazzara, 1964, 423; Casulli, 1960, 53 ss.; Bonilini, 1990, 485; De Cesare – Gaeta, 1994, 24 ss.; Dogliotti, 2006, 120 ss.; Gazzoni, 2007, 525; Cass. 26.07.1983 n. 5133, Rep. Foro it., 1983, n. 34; Cass. 22.12.1986 n. 7840, Giust. civ. Mass., 1986, 12; Cass. 05.03.1987 n. 2320, Nuova giur. civ. comm., 1987, I, 456; Cass. 20.03.1991 n. 2975, CED Cassazione; Cass. 18.05.1994 n. 4828, Giust. civ. mass., 1994, 671; Cass. 10.12.1996 n. 10977, Nuova giur. civ. comm., 1998, I, 591; Cass. 13.08.1998 n. 7954, Giust. civ. mass., 1998, 1699; Cass. 24.07.2000 n. 9659, Repertorio generale annuale Foro it., 2000, voce Divisione, 13; Trib. Messina 12.06.2001, Giust. civ., 2001, 2654; Cass. 26.03.2006 n. 7231, Giust. civ., 2006, 6, I, 1142.

In realtà, la dichiaratività è una prerogativa indelebilmente coniata nel regime degli effetti, posto che la fattispecie regola situazioni giuridiche preesistenti ed individua, in ciò che fino a un certo momento è *indistintamente* di proprietà dei condomini, la parte del tutto che diventa di proprietà individuale e che è attribuita *distintamente* alla titolarità autonoma di ciascuno dei condividenti⁸⁰.

In altri termini, il negozio con cui le parti dividono i beni in comproprietà, pur potendo rivestire formule redazionali diverse, ha natura dichiarativa, dal momento che i condividenti si limitano a trasformare il diritto di ciascuno, dà diritto sulla quota ideale dell'intero a diritto esclusivo su uno o più beni determinati⁸¹.

Invero, la vetusta valorizzazione della prospettiva traslativa si fonda più su ragioni di diritto tributario che su fattori di teoria generale, atteso che l'atto di divisione produce l'effetto tipico di ogni contratto, ossia quello di costituire, regolare o estinguere un rapporto giuridico patrimoniale (art. 1321 cod. civ.)⁸².

Sul piano astratto, quindi, non può negarsi il carattere costitutivo del negozio di divisione, considerato l'effetto tipico che produce: costituire nuove situazioni giuridiche⁸³. Tuttavia, onde evitare la doppia imposizione, è ragionevole configurare la divisione come negozio dichiarativo, che non comporta un nuovo trasferimento di diritti e prescinde dall'imposta dovuta per gli atti traslativi⁸⁴.

Agli effetti del regime d'imposizione, l'elaborazione consente di applicare l'art. 3 Tariffa e di assoggettare l'atto all'imposta di registro con l'aliquota proporzionale dell'1%⁸⁵. Per l'atto di divisione di unità da diporto, tuttavia, l'imposta si applica in termine fisso, ma in misura fissa, ai sensi dell'art. 7 Tariffa, secondo un importo che varia in funzione del tipo e della lunghezza dell'imbarcazione⁸⁶.

Nell'architettura del regime di tassazione, dunque, se si esclude la fattispecie della divisione con conguaglio, assimilata agli atti di trasferimento, allorquando i conguagli siano superiori al cinque per cento del valore della quota di diritto (art. 34, co. 2, D.P.R.

⁸⁰ Contrino, 2011, 1018. Negli stessi termini, cfr. Formica, 2010, 669.

⁸¹ Cass. 25.10.2005 n. 20645, Giust. civ. mass., 2005, 9.

⁸² Per la ricostruzione del profilo, cfr. Santarcangelo, 2013, 213, nt. 1.

⁸³ Santarcangelo, 2013, 213, nt. 1.

⁸⁴ Santarcangelo, 2013, 213, nt. 1.

⁸⁵ Uckmar – Dominici, 1986, 584; Donnamaria, 1982, 57; Formica, 1990, 89; Batistoni Ferrara, 1989, 1; Arnao, 2005, 139 e 479; Formica, 2010, 670-671; Pistolesi, 2011, 835; Trabace, 2012, 113; Santarcangelo, 2006, 113 ss.; Nastri, 1990, 610; Scarano, 1989a, 227-228; Scarano, 1989b, 483; Lanzillotti – Magurno, 2004, 92; Montesano – Ianniello, 2010, 195 e 538; Santarcangelo, 2013, 213; Risoluzione Ministeriale 07.12.1988 n. 310927, Lanzillotti – Magurno, 2004, 104-105; Risoluzione Ministeriale 15.02.1990 n. 310701, Lanzillotti – Magurno, 2004, 105-106; Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/hsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/arc+hivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 42-43; Comm. Trib. Centr. 10.11.1961 n. 82544, Riv. giur. edilizia, 1962, I, 513; Comm. Trib. Centr. 15.07.1964 n. 12787, Riv. giur. edilizia, 1966, I, 963; Comm. Trib. Centr. 14.07.1977 n. 1857, Fisconline.

⁸⁶ Busani, 2009, 829; Formica, 2010, 671, nt. 38; Montesano – Ianniello, 2010, 538; Santarcangelo, 2013, 213; Formica, 1990, 90, nt. 11.

n. 131/1986)⁸⁷, l'atto di divisione non produce alcuna efficacia traslativa tra i condividenti; ciò rende inapplicabile l'art. 1 Tariffa, che disciplina i negozi di attribuzione patrimoniale⁸⁸.

Per concludere, la divisione ha natura dichiarativa se la porzione attribuita al condividente (porzione di fatto) corrisponde ai diritti *pro quota* spettanti nella comunione (quota di diritto); ha efficacia traslativa per la parte superiore al cinque per cento che il condividente riceve in eccedenza alle sue ragioni sulla massa comune⁸⁹. In tal caso, sull'intero conguaglio, è dovuta non la minore imposta contemplata per gli atti dichiarativi, ma quella più gravosa prevista per gli atti traslativi⁹⁰. Nella prima ipotesi, il valore dei beni divisi è interamente assoggettato all'imposta più lieve; nella seconda, è colpito in parte dall'imposta più lieve e in parte da quella più gravosa⁹¹.

8. Nella prassi, l'art. 3 Tariffa è stato talvolta richiamato per assoggettare ad imposizione figure negoziali che, pur affini, divergono dalla divisione. Possono registrarsi le seguenti ipotesi: la divisione di usufrutto di quota di un bene indiviso, qualificata come atto di divisione di una comunione di godimento⁹²; la divisione di un'area a parcheggio condominiale⁹³; la divisione con frazionamento di mutuo⁹⁴; la divisione con assegnazione separata ai condividenti dell'usufrutto e della nuda proprietà⁹⁵; la divisione conseguente allo scioglimento della comunione legale (art. 177 ss. cod. civ.) o convenzionale (art. 210 ss. cod. civ.) tra i coniugi⁹⁶.

In merito, la tesi dichiarativa, più appropriata ai caratteri delle fattispecie, comporta l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale dell'1% (art. 3 Tariffa)⁹⁷, calcolata su una base imponibile costituita dal valore della massa comune; ciò anche qualora i condividenti siano destinatari di agevolazioni fiscali a carattere soggettivo⁹⁸.

⁸⁷ V. *sub* § 9.

⁸⁸ Arnao, 2005, 139 e 479; Donnamaria, 1982, 57; Montesano – Ianniello, 2010, 538; Santarcangelo, 2013, 213.

⁸⁹ Formica, 1990, 89; negli stessi termini, cfr. Batistoni Ferrara, 1989, 1; Formica, 2010, 672-673; Santarcangelo, 2013, 215.

⁹⁰ Formica, 1990, 89-90. Negli stessi termini, cfr. Batistoni Ferrara, 1989, 1; Santarcangelo, 2013, 216; Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E,

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/insi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 43-44.

⁹¹ Formica, 1990, 90.

⁹² Risoluzione Ministeriale 30.03.1983 n. 240092, Fisconline.

⁹³ Risoluzione Agenzia delle Entrate 16.11.2007 n. 334, www.agenziaentrate.gov.it.

⁹⁴ Comm. Trib. Centr. sez. XIX 03.07.1985 n. 6488, Corr. trib., n. 38/1985, 2668.

⁹⁵ Contrino, 2011, 1018.

⁹⁶ In questa ipotesi, la legge o la convenzione è l'unico titolo di formazione della massa comune; ciò rende inoperante il parametro delle masse plurime, fiscalmente più oneroso (art. 34 TUR), e comporta la sussunzione della fattispecie nel regime di cui all'art. 3 Tariffa (Contrino, 2011, 1018).

⁹⁷ Contrino, 2011, 1018; Busani, 2009, 830.

⁹⁸ Risoluzione Ministeriale 07.12.1988 n. 310927, Lanzillotti – Magurno, 2004, 104-105; Risoluzione Ministeriale 15.02.1990 n. 310701, Lanzillotti – Magurno, 2004, 105-106; Santarcangelo, 2013, 882.

Nell'ipotesi di scioglimento della comunione legale per convenzione di separazione dei beni (art. 215 ss. cod. civ.), talune elaborazioni hanno proposto di assoggettare l'atto all'imposta di registro in misura fissa (art. 11 Tariffa) e non proporzionale (art. 3 Tariffa)⁹⁹: l'effetto del passaggio dal regime di comunione legale a quello di separazione convenzionale non riguarderebbe la divisione, ma la condizione giuridica dei beni, dapprima in comunione legale (art. 177 ss. cod. civ.) e poi in comunione ordinaria (art. 1100 ss. cod. civ.). Nel manifestare la volontà di addivenire alla separazione, difatti, i coniugi non intenderebbero affatto attribuirsi porzioni di proprietà distinte dei cespiti comuni¹⁰⁰.

La lettura è stata indirettamente ribadita dalla giurisprudenza di legittimità, chiamata a pronunciarsi su una fattispecie analoga - la divisione di cespiti ereditari ricognitiva delle attribuzioni della scheda testamentaria - trattata con imposta fissa di registro¹⁰¹.

9. Nella fenomenologia divisoria, il conguaglio ha la funzione di superare la discrasia tra la porzione di fatto, ottenuta in sede di divisione, e la quota di diritto, spettante al condividente sulla massa comune. L'ineguaglianza in natura della porzione di fatto rispetto alla quota di diritto è compensata da un equivalente monetario: appunto, il conguaglio (art. 728 cod. civ.)

La fattispecie ricorre allorché ad un condividente siano assegnati in titolarità esclusiva beni di valore superiore alla quota di diritto: il condividente locupletato è tenuto a corrispondere una somma di danaro (o una diversa prestazione) al condividente che riceve beni di valore inferiore alla quota di diritto¹⁰².

Agli effetti fiscali, il conguaglio è assimilato alla vendita e sottoposto alle aliquote previste per gli atti traslativi (artt. 1 e 2 Tariffa), qualora superi il 5% della quota di diritto (art. 34, co. 2, TUR)¹⁰³.

⁹⁹ Comm. Trib. Centr. 19.07.2005 n. 6742, Fiscoonline.

¹⁰⁰ Comm. Trib. Centr. 19.07.2005 n. 6742, cit.

¹⁰¹ Cass. 12.06.2009 n. 13655, CED Cassazione.

¹⁰² Montesano – Ianniello, 2010, 196-197; Formica, 2010, 683; Pistolesi, 2011, 837; Trabace, 2012, 114; Santarcangelo, 2013, 215; Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 43; Cass. 16.12.2016 n. 26048, CED Cassazione; Cass. 24.10.2006 n. 22833, CED Cassazione.

¹⁰³ Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 43. In dottrina, cfr. Contrino, 2011, 1019; Pistolesi, 2011, 837; Trabace, 2012, 114; Santarcangelo, 2013, 216; Montesano – Ianniello, 2010, 197 e 538; Formica, 2010, 683; Lanzillotti – Magurno, 2004, 93 ss.; Busani, 2009, 832; Santarcangelo, 2011, 882; Batistoni Ferrara, 1989, 1; Scarano, 1989a, 229; Donnataria, 1982, 57; Arnao, 2005, 143-144 e 479; Formica, 1990, 95; Schiavon, 1985, 2742 ss.; Amati, 1987, 162 ss. In giurisprudenza, prima dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 131/1986, cfr. Comm. Trib. Centr. 06.07.1977 n. 1877, Comm. Trib. centr., 1977, I, 439; Cass. 29.10.1977 n. 4469,

Difatti, l'art. 34, co. 2, TUR dispone che i conguagli superiori al cinque per cento della quota di diritto, ancorché attuati mediante accollo di debiti della comunione, sono tassati con l'aliquota propria dei trasferimenti mobiliari fino a concorrenza del valore complessivo dei beni mobili e dei crediti compresi nella quota e con l'aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per l'eccedenza¹⁰⁴. Pertanto, sulla prestazione del conguaglio, si applica l'imposta proporzionale di registro prevista per gli atti traslativi e, dunque, un'imposta con un'aliquota maggiore di quella applicata alla divisione¹⁰⁵.

La disciplina delle aliquote riferite agli atti traslativi immobiliari (art. 1 Tariffa, parte prima) è stata novata dall'art. 10, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, recante "Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale", come modificato dall'art. 26, co.1, D.L. 12 settembre 2013, n. 104, convertito dalla L. 8 novembre 2013, n. 128, che, a far data dal 1° gennaio 2014, ha semplificato la tassazione degli atti onerosi traslativi della proprietà di beni immobili o traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi gli atti di rinuncia pura e semplice ai medesimi, dei provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e dei trasferimenti coattivi: in luogo della pluralità di aliquote precedenti (1, 3, 7, 8 e 15%), è stata prevista un'aliquota unica nella misura del 9%.

In caso di divisione con conguaglio di fabbricati abitativi per i quali, in presenza dei requisiti di cui alla nota II-*bis* dell'art. 1, Tariffa, parte prima, siano richieste le agevolazioni "prima casa", a decorrere dal 1° gennaio 2014, l'imposta di registro è applicata con l'aliquota proporzionale dell'1% sulla massa al netto del conguaglio, ai sensi dell'art. 3 Tariffa, e con quella del 2% sul conguaglio, ai sensi dell'art. 1, secondo periodo, Tariffa e della nota II-*bis*, sempre a seguito delle modifiche apportate dall'art. 10, D.Lgs. n. 23 del 2011 e dall'art. 26, co.1, D.L. n. 104 del 2013, convertito dalla L. n. 128 del 2013¹⁰⁶.

In sintesi, l'aliquota sul conguaglio è ridotta al 2% qualora il trasferimento abbia ad oggetto case di abitazione (e relative pertinenze), eccettuati gli immobili appartenenti alle categorie catastali A1, A8 e A9, purché ricorrano le condizioni di cui alla nota II-*bis*. La disposizione, da un lato, prescrive che l'imposta non può essere

Riv. legisl. fisc., 1978, 356; Cass. 14.01.1979 n. 168, Vita not., 1979, 182; Comm. Trib. Centr. sez. XIX 03.07.1985 n. 6488, Corr. trib., n. 38/1985, 2668.

¹⁰⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E,

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 44.

¹⁰⁵ Montesano – Ianniello, 2010, 197. Negli stessi termini, cfr. Formica, 2010, 685-686; Trabace, 2012, 114.

¹⁰⁶ Celeste – Monteleone – Mastroiacovo, 28 marzo 2011; Santarcangelo, 2013, 381 ss.; Busani, 12 settembre 2013, 24; Busani, 2013; Lomonaco – Mastroiacovo, 13 settembre 2013; Busani, 20 dicembre 2013, 27; Studio n. 1011-2013/T, 23 dicembre 2013, 7 ss.; Telara, 2014; Simonetti, 2014, 125 ss.; Trabace, 2012, 114-115.

comunque inferiore ad euro 1.000,00; dall'altro, sopprime le esenzioni e le agevolazioni tributarie già in vigore, anche se previste da leggi speciali¹⁰⁷.

Per concludere, in forza di una presunzione *iuris et de iure*, il conguaglio non irrisorio è assimilato al "prezzo" di una "compravendita" e tassato come tale¹⁰⁸, ma il legislatore ha fissato una franchigia fino 5% della quota di diritto: solo oltre questa soglia è applicata l'imposta sui trasferimenti¹⁰⁹.

Nell'ottica del legislatore tributario, il contenimento del conguaglio entro il 5% è reputato uno scostamento non rilevante della "quota di fatto" dalla "quota di diritto", ai fini della tassazione più gravosa¹¹⁰. La norma ha una funzione equitativa, volta a rigettare l'irrealistica pretesa di una perfetta corrispondenza tra la porzione di fatto e la quota di diritto¹¹¹.

Il conguaglio è soggetto a tassazione con l'imposta proporzionale sui trasferimenti a prescindere dalla sua reale corresponsione. Il legislatore, infatti, ha introdotto una presunzione assoluta in virtù della quale la divergenza quantitativa tra la porzione di fatto e la quota di diritto fa reputare che il conguaglio sia stato definitivamente versato¹¹².

Nel sistema delle fonti, non è precisato se il conguaglio di entità superiore al 5% della quota di diritto debba essere assoggettato alla tassazione più onerosa per l'intero importo o solo per la parte eccedente la franchigia¹¹³.

In una prospettiva storico-sistemica, sembra corretta la seconda soluzione¹¹⁴, argomentando dal raffronto tra l'attuale normativa (art. 34, D.P.R. n. 131/1986) e quella previgente (art. 32, D.P.R. n. 634/1972). Difatti, la soppressione diacronica della congiunzione condizionale "se", prima del lemma "superiori", non riveste un valore meramente formale, ma ha un rilievo sostanziale, che porta a limitare la tassazione del conguaglio alla sola parte eccedente il 5%¹¹⁵.

¹⁰⁷ Celeste – Monteleone – Mastroiacovo, 28 marzo 2011; Santarcangelo, 2013, 381 ss.; Busani, 12 settembre 2013, 24; Busani, 2013; Lomonaco – Mastroiacovo, 13 settembre 2013; Busani, 20 dicembre 2013, 27; Studio n. 1011-2013/T, 23 dicembre 2013, 2 ss.; Telara, 2014; Simonetti, 2014, 125 ss.

¹⁰⁸ Busani, 2009, 834.

¹⁰⁹ Formica, 2010, 684, nt. 70; Scarano, 1989a, 229; Cannizzo, 1999, 193; Formica, 19 ottobre 2005; Santarcangelo, 2013, 216.

¹¹⁰ Busani, 2009, 834, nt. 1117; Arnao, 2005, 144.

¹¹¹ Risoluzione Ministeriale 25.03.1991 n. 260455, Fisconline; Formica, 2010, 684, nt. 70.

¹¹² Montesano – Ianniello, 2010, 197. Negli stessi termini, cfr. Pistolesi, 2011, 837; Arnao, 2005, 174; Risoluzione Agenzia delle Entrate 14.06.2007 n. 136/E, www.agenziaentrate.gov.it; Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E,

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 43-44.

¹¹³ Montesano – Ianniello, 2010, 197.

¹¹⁴ Pistolesi, 2011, 837; Montesano – Ianniello, 2010, 197; Scarano, 1989a, 229; Risoluzione Ministeriale 25.03.1991 n. 260455, Fisconline.

¹¹⁵ Scarano, 1989a, 229; Montesano – Ianniello, 2010, 197; Pistolesi, 2011, 837; Formica, 19 ottobre 2005.

Parimenti problematico è stabilire se l'aliquota dell'1%, prevista per la divisione, vada applicata sull'intera massa comune o sul valore decurtato dell'importo del conguaglio¹¹⁶. Il problema si risolve nell'individuazione della base imponibile su cui applicare l'aliquota dell'1%¹¹⁷.

Una prima tesi, accolta dalla prassi amministrativa, ha fondamento nell'art. 21 TUR, in forza del quale, qualora un atto contenga più disposizioni che, per loro intrinseca natura, non derivano necessariamente le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto¹¹⁸. Nel caso in esame, la fattispecie, da un alto, parrebbe volta a realizzare l'intento di tutti i comproprietari di attribuire a ciascun dividendo una porzione specifica di beni di valore pari alla quota di diritto; dall'altro, tenderebbe ad attuare la volontà di alcuni dei dividendi di alienare ad altri una parte della propria quota: la presunzione di trasferimento, connessa all'esistenza del conguaglio, assumerebbe autonomia rispetto al negozio di divisione, dando luogo ad una distinta tassazione con l'aliquota dei trasferimenti, che si cumulerebbe con quella della divisione¹¹⁹.

In breve, la fattispecie sarebbe sottoposta ad una duplice imposizione: l'imposta proporzionale dell'1% sulla massa comune; l'imposta proporzionale traslativa sul conguaglio tassabile, ossia sulla parte del conguaglio eccedente il 5% della quota di diritto¹²⁰.

Sostanzialmente diverso è il risultato pratico dell'elaborazione che applica l'aliquota dell'1% sulla massa da dividere, decurtata del conguaglio, e valorizza la lettera dell'art. 34, co. 1, TUR, che, ai fini fiscali, reputa vendita la divisione con conguaglio, limitatamente al conguaglio, prevenendo una duplicazione d'imposta¹²¹.

Difatti, per il conguaglio, si ha il mutamento del titolo della tassazione: dall'aliquota ridotta, prevista per la divisione, si sconta l'aliquota maggiore, disposta per i trasferimenti¹²². L'imposta di registro, dunque, va applicata con un regime graduale: l'aliquota dell'1%, fino alla concorrenza della quota di diritto; l'aliquota per gli atti traslativi, sull'eccedenza che supera il 5%.

Il regime attenua l'onere fiscale gravante sul conguaglio¹²³, senza precludere di assoggettare la divisione all'aliquota dell'1%, nel caso di conguagli pari o inferiori al 5% della quota di diritto¹²⁴.

¹¹⁶ Montesano – Ianniello, 2010, 198.

¹¹⁷ Arnao, 2005, 145; Formica, 1990, 96.

¹¹⁸ Montesano – Ianniello, 2010, 198; Arnao, 2005, 145-146.

¹¹⁹ Arnao, 2005, 145-146.

¹²⁰ Montesano – Ianniello, 2010, 198; Arnao, 2005, 145.

¹²¹ Montesano – Ianniello, 2010, 198; Arnao, 2005, 145; Formica, 2010, 686; Cannizzo, 1999, 163; Armati, 1994, 394.

¹²² Arnao, 2005, 145. Inoltre, sulla tematica, cfr. Cass. 20.03.1991 n. 3003, Corr. trib., n. 31/1991, 2324.

¹²³ Formica, 2010, 684; Cannizzo, 1999, 193.

¹²⁴ Scarano, 1989b, 483.

La disciplina declinata ha rilievo tanto per i conguagli volontari, pattuiti dai dividendi, quanto per quelli coattivi, derivanti da rettifiche d'ufficio dei valori dichiarati dai dividendi¹²⁵. Non si può escludere, pertanto, che, in relazione ad un atto di divisione in cui i dividendi abbiano dichiarato che i lotti assegnati a ciascuno siano pari alla quota di diritto o si mantengano in un margine di scostamento non superiore al 5%, l'ufficio, elevando i valori di tutti o parte dei lotti, determini scostamenti tra le porzioni di fatto e le quote di diritto tali da attivare la presunzione di trasferimento¹²⁶.

In proposito, l'art. 34, co. 3, dispone testualmente che, qualora il valore dei beni assegnati ad un dividendo, determinato a norma dell'art. 52, sia superiore a quello dichiarato, la differenza si considera conguaglio¹²⁷. Dunque, a prescindere dalla fonte - la volontà delle parti o l'accertamento in rettifica dell'amministrazione finanziaria -, ai fini fiscali, i conguagli sono trattati in maniera uniforme¹²⁸.

Il richiamo all'art. 52, da parte dell'art. 34, co. 3¹²⁹, solleva un ulteriore problema¹³⁰. L'art. 52, come si è detto, disciplina il regime di rettifica del valore dichiarato: occorre verificare se, in sede di rettifica, per configurare un conguaglio, sia sufficiente l'accertamento di un maggior valore dei beni assegnati ad uno dei dividendi¹³¹. L'interpretazione letterale fa propendere per la tesi affermativa¹³², ma, alla luce della *ratio legis* e di un'ermeneutica sistematica, la soluzione non sembra plausibile¹³³.

Il conguaglio, infatti, comporta un raffronto tra la porzione di fatto e la quota di diritto: non è sufficiente un mero aumento aritmetico del valore dei beni compresi nel lotto di uno dei dividendi o l'accertamento di un maggior valore della massa comune¹³⁴. L'accertamento di un valore superiore può originare conguagli soltanto se

¹²⁵ Contrino, 2011, 1019; Busani, 2009, 833, nt. 1116; Formica, 2010, 683-684; Risoluzione Ministeriale 17.09.1974 n. 301132, Codice Imposte Indirette e INVIM, Sez. 1, art. 32, n. 2.

¹²⁶ Arnao, 2005, 146; Formica, 2010, 684; Armati, 1994, 391; Nastri L. – Nastri M., 1996, 151.

¹²⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E,

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/hsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 44.

¹²⁸ Lanzillotti – Magurno, 2004, 93. Il conguaglio volontario può aversi in due ipotesi: qualora, in sede di divisione, uno o più dei dividendi ottengano beni di valore superiore alla quota di diritto; qualora gli stessi concordino di fare accollare ad uno o più di essi una parte di debiti superiore alla quota di spettanza, in deroga al principio che, nella divisione, ciascun dividendo riceve, insieme all'attivo, una quota proporzionale delle passività gravanti sulla comunione (artt. 752 e 754 cod. civ.) (Lanzillotti – Magurno, 2004, 92). Negli stessi termini, cfr. Arnao, 2005, 143; Formica, 2010, 683-684.

¹²⁹ Su talune questioni applicative, cfr. Ghinassi, 1996, 34-35.

¹³⁰ Cfr. Batistoni Ferrara, 1989, 2.

¹³¹ Montesano – Ianniello, 2010, 197; Arnao, 2005, 146. Sulla tematica, cfr. Formica, 1990, 95-96.

¹³² Scarano, 1989a, 229; Montesano – Ianniello, 2010, 197; Pistolesi, 2011, 838.

¹³³ Arnao, 2005, 146; Montesano – Ianniello, 2010, 197; Scarano, 1989a, 229; Pistolesi, 2011, 838.

¹³⁴ Scarano, 1989a, 229; Pistolesi, 2011, 838; Montesano – Ianniello, 2010, 197. Inoltre, sulla tematica, cfr. Risoluzione Ministeriale 17.09.1974 n. 301132, Codice Imposte Indirette e INVIM, Sez. 1, art. 32, n. 2; Risoluzione Ministeriale 25.03.1991 n. 260455, Fisconline.

in grado di modificare il *rapporto* tra la porzione di fatto e la quota di diritto¹³⁵, non se riguarda l'intera massa senza incidere su tale rapporto¹³⁶.

Per aversi un conguaglio fiscalmente apprezzabile, dunque, è necessario che i beni assegnati ad un convivente eccedano la sua quota di diritto, rivalutata a seguito dell'accertamento di un maggior valore di tutti i beni compresi nella massa comune¹³⁷.

In questa prospettiva, anche le maggiori assegnazioni risultanti dal giudizio di stima di cui agli artt. 726 e 766 cod. civ. potrebbero configurare conguagli, ai sensi dell'art. 34, co. 3, se eccedenti il valore accertato delle quote di diritto¹³⁸.

10. Per effetto dell'art. 34, il valore dei cespiti da dividere è determinato con modalità differenti a seconda dell'origine della comunione: la successione ereditaria o altre fonti, quali gli atti *inter vivos* a titolo oneroso (ad esempio, una compravendita a favore di una pluralità di acquirenti) o gratuito (ad esempio, una donazione a favore di più donatari)¹³⁹.

Nella prima ipotesi, trovano applicazione le regole dettate per l'imposta sulle successioni e donazioni: la base imponibile è costituita dalla differenza tra il valore complessivo delle attività ereditarie e l'ammontare delle passività deducibili, alla data di apertura della successione (art. 8, D.Lgs n. 346/1990)¹⁴⁰. Tuttavia, se la divisione ha ad oggetto singoli beni di provenienza successoria, il criterio va disapplicato, in quanto dettato per la divisione dell'intera massa ereditaria, quale complesso di rapporti attivi e passivi, compresi i debiti e i crediti non divisibili¹⁴¹.

Dalla massa sono esclusi i beni presenti al momento di apertura della successione, ma alienati in data anteriore alla divisione. Infatti, oggetto dell'atto sono soltanto i cespiti esistenti all'epoca della divisione, posto che questa si concretizza in attribuzioni

¹³⁵ Montesano – Ianniello, 2010, 198; Scarano, 1989a, 229.

¹³⁶ Pistolesi, 2011, 838.

¹³⁷ Arnao, 2005, 146; Penco, 1986, 185.

¹³⁸ Pistolesi, 2011, 838; Formica, 2010, 685; Risoluzione Ministeriale 17.09.1974 n. 301132, Codice Imposte Indirette e INVIM, Sez. 1, art. 32, n. 2.

¹³⁹ Montesano – Ianniello, 2010, 195; Formica, 2010, 675; Pistolesi, 2011, 835; Busani, 2009, 830-831; Fedele, 1991, 82; Scarano, 1989a, 228. Inoltre, cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 42.

¹⁴⁰ Pistolesi, 2011, 835; Montesano – Ianniello, 2010, 195; Formica, 2010, 675; Arnao, 2005, 140; Formica, 1990, 90-91; Batistoni Ferrara, 1989, 1; Scarano, 1989a, 228; Donnamaria, 1982, 57; Cass. 05.03.1991 n. 2312, Corr. trib., 1991, 1035; Risoluzione Ministeriale 08.08.1992 n. 350089, Fisconline; Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 42.

¹⁴¹ Scarano, 1989a, 228. Negli stessi termini, cfr. Pistolesi, 2011, 836.

di beni specificamente individuati, suscettibili di formare oggetto di assegnazione solo se ancora esistenti nel compendio ereditario¹⁴².

Dunque, non è consentito tener conto dei beni venduti per far fronte ai debiti ereditari o dei beni alienati dagli eredi e il cui ricavato non sia stato dedotto in comunione¹⁴³ o delle attività aggiunte alla massa ereditaria a titolo di collazione (art. 737 ss. cod. civ.)¹⁴⁴.

Nella seconda ipotesi, per contro, si applicano le regole di valutazione dettate per i singoli beni¹⁴⁵, utilizzando, nelle fattispecie ammesse, il parametro del valore catastale¹⁴⁶.

Ai fini del tributo di registro, la massa da dividere è costituita da beni pervenuti con atti gravati da imposta sui trasferimenti (art. 34, D.P.R. n. 131/1986)¹⁴⁷: è decisivo che l'atto costitutivo della comunione abbia scontato a monte l'imposta sui trasferimenti¹⁴⁸; solo così si può assoggettare la divisione al trattamento meno oneroso (aliquota 1%) di cui all'art. 3 Tariffa, riservato agli atti di natura dichiarativa¹⁴⁹.

In sintesi, la comunione può derivare da qualsiasi atto idoneo a determinare il trasferimento dei diritti, purché abbia scontato l'imposta traslativa, la quale non deve essere necessariamente quella di registro, potendosi trattare anche dell'iva o

¹⁴² Montesano – Ianniello, 2010, 196; Arnao, 2005, 140-141. Inoltre, sulla tematica, cfr. Penco, 1986, 183.

¹⁴³ Circolare Assonime 30.03.1979 n. 28, Aa.Vv., *Imposta di registro*, Collana tributaria del Banco di Roma, 1980, 137.

¹⁴⁴ Pistolesi, 2011, 835. Dopo la soppressione dell'aliquota successoria progressiva (art. 69, l. 21 novembre 2000, n. 342), la collazione, che già non incideva sulla determinazione dell'asse ereditario e sul calcolo delle quote, non può assumere rilievo neppure per la liquidazione dell'imposta di successione, atteso che il nuovo regime impositivo è caratterizzato dall'aliquota fissa sul valore della quota di eredità o del legato e non dell'asse. L'interpretazione trova conferma nella recente giurisprudenza di legittimità, secondo la quale, per effetto della soppressione del sistema dell'aliquota progressiva (art. 69, l. n. 342 del 2000), deve ritenersi abrogato l'art. 8, comma 4, d.lgs. n. 346/1990, che, in materia d'imposta di successione, prevedeva il cumulo del *donatum* con il *relictum* al solo fine di determinare l'aliquota progressiva, attesa la sua incompatibilità con il regime impositivo dell'aliquota fissa sul valore della quota o del legato (Cass. 16.12.2016 n. 26050, CED Cassazione; Cass. 06.12.2016 n. 24940, Corr. trib., n. 8/2017, 617). Sul regime previgente, cfr. Montesano – Ianniello, 2010, 196; Formica, 2010, 679-680; Pistolesi, 2011, 835; Cannizzo, 1999, 191 ss.; Arnao, 2005, 141; Notaro, 1994, 6477; Formica, 1990, 101; Risoluzione Ministeriale 12.05.1987 n. 250249, Corr. trib., n. 29/1987, 2035; Cass. 10.04.2006 n. 8335, CED Cassazione. In ordine alla natura della collazione, dal punto di vista tributario, cfr. Formica, 2002, 207 ss.

¹⁴⁵ Contrino, 2011, 1019.

¹⁴⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 06.02.2007 n. 6/E, www.agenziaentrate.gov.it; *Contra*, Risoluzione Agenzia delle Entrate 14.06.2007 n. 136/E, www.agenziaentrate.gov.it.

¹⁴⁷ Batistoni Ferrara, 1989, 1; Formica, 2010, 681; Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/ntsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 42.

¹⁴⁸ Arnao, 2005, 143; Scarano, 1989a, 228; Pistolesi, 2011, 836; Formica, 1990, 92.

¹⁴⁹ Arnao, 2005, 143.

dell'imposta sulle donazioni: ciò che conta è l'assoggettamento dell'atto ad imposta traslativa¹⁵⁰.

Difatti, in assenza di un atto di trasferimento iniziale, manca il titolo per procedere alla divisione¹⁵¹: come si è detto, soltanto il presupposto che l'atto che ha originato la comunione abbia scontato l'imposta sui trasferimenti giustifica l'applicazione di un regime meno oneroso di tassazione per l'atto di divisione¹⁵².

11. Un ulteriore profilo tende a verificare l'applicazione al negozio divisorio del meccanismo del "prezzo-valore" (art. 1, co. 497, L. 23 dicembre 2005, n. 266), che comporta la determinazione della base imponibile delle imposte di registro, ipotecarie e catastali tramite la rivalutazione delle rendite catastali, indipendentemente dal corrispettivo o valore dichiarato nel contratto¹⁵³.

In un primo tempo, sul punto specifico, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che, per le divisioni immobiliari, potessero operare le regole sulla valutazione automatica contenute nell'art. 52, co. 4 e 5, TUR¹⁵⁴, sul presupposto che l'art. 52, co. 5 *bis*, preclude la valutazione catastale disposta dai co. 4 e 5 solo per le cessioni diverse da quelle a cui si applica il regime del prezzo-valore.

A distanza di pochi mesi, mutando orientamento¹⁵⁵, l'amministrazione finanziaria ha adottato la diversa soluzione che il meccanismo del prezzo-valore può essere applicato alla divisione con conguaglio, ma non a quella senza conguaglio, mancando in quest'ultima, a differenza della prima, una "cessione" rilevante ai fini fiscali¹⁵⁶.

Successivamente, la stessa amministrazione¹⁵⁷, per uniformare l'ermeneutica delle disposizioni, ha chiarito che la divisione senza conguaglio esula dal criterio del prezzo-valore, ma, per essa, continua a valere la preclusione di rettifica del valore di cui all'art. 52, co. 4 e 5; mentre, per la divisione con conguaglio, opera sia il criterio del prezzo-

¹⁵⁰ Montesano – Ianniello, 2010, 196; Formica, 2010, 681; Arnao, 2005, 143; Pistolesi, 2011, 836.

¹⁵¹ Arnao, 2005, 143.

¹⁵² Montesano – Ianniello, 2010, 196.

¹⁵³ Sulla questione, cfr. Santarcangelo, 2013, 218; Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/ntsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 44. Per un approfondimento del particolare meccanismo di determinazione della base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale denominato "prezzo-valore", cfr. Busani, 2009, 257 ss.; Busani – Canali, 2010, 91 ss.; Salanitro, 2011, 918 ss.; Trabace, 2012, 79; Studio n. 116-2005/T, 2006, 502 ss.; Ghinassi, 2006, 10 ss.; D'Orsogna, 2006, 508 ss.; Bullo – Ciriotta, 2005, 7564 ss.; Lipari, 2006, 4037 ss.; Petrelli, 2006, 948 ss.; Manente, 2005, 4062 ss.; Montesano, 2008, 4505 ss.; Pischetola, 2008, 1458 ss.

¹⁵⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 06.02.2007 n. 6/E, www.agenziaentrate.gov.it.

¹⁵⁵ Risoluzione Agenzia delle Entrate 14.06.2007 n. 136/E, www.agenziaentrate.gov.it. Sulla questione, cfr. Busani, 2009, 831, nt. 1114; Busani, 19 giugno 2007; Formica, 2010, 674-675; Trabace, 2012, 83 e 113.

¹⁵⁶ Trabace, 2012, 84.

¹⁵⁷ Nota Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale dell'Emilia Romagna n. 909-6231/2008, Fisconline.

valore, limitatamente al conguaglio, sia la preclusione di cui all'art. 52, co. 4 e 5, sul valore residuo.

L'utilizzo del criterio del "prezzo-valore", per la determinazione della base imponibile del conguaglio, presuppone che l'assegnazione riguardi un'immobile abitativo e talune pertinenze¹⁵⁸ e che l'assegnatario sia una persona fisica che non agisca nell'esercizio d'impresa, arte o professione¹⁵⁹. Il criterio è circoscritto alla quota di valore dell'immobile la cui assegnazione ha originato il conguaglio¹⁶⁰.

All'uopo, agli effetti pratici, occorre procedere alle seguenti operazioni: determinare la parte del conguaglio monetario versato in corrispettivo del valore dell'immobile abitativo, riferendo il conguaglio al valore complessivo netto della massa comune, compreso il valore attribuito ai beni diversi dagli immobili abitativi; calcolare il rapporto tra la quota parte del conguaglio e il valore complessivo dell'immobile abitativo; applicare questo rapporto al valore catastale dell'immobile per la determinazione del prezzo-valore¹⁶¹.

Laddove nella massa comune siano presenti, accanto ad immobili ad uso abitativo, immobili diversi, è necessario determinare in via preliminare la parte di conguaglio riferibile all'immobile abitativo¹⁶².

Dunque, tirando le fila del discorso, qualora, nella divisione con conguaglio, siano assegnati ad un condividente beni immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, per la determinazione della base imponibile riferita al conguaglio potrà trovare applicazione il criterio del prezzo-valore di cui all'art. 1, co. 497, L. n. 266 del 2005¹⁶³.

12. Nello "stralcio di quota divisionale", l'effetto dello scioglimento della comunione è limitato a taluni condividenti¹⁶⁴, ai quali sono assegnati solo alcuni beni

¹⁵⁸ Ad esempio, le pertinenze censite nelle categorie catastali C2 o C6.

¹⁵⁹ Pistolesi, 2011, 837; Formica, 2010, 686; Trabace, 2012, 84 e 114; Risoluzione Agenzia delle Entrate 14.06.2007 n. 136/E, www.agenziaentrate.gov.it; Circ. Agenzia delle Entrate 06.02.2007 n. 6/E, www.agenziaentrate.gov.it.

¹⁶⁰ Risoluzione Agenzia delle Entrate 14.06.2007 n. 136/E, www.agenziaentrate.gov.it; Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/insi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 44.

¹⁶¹ Circ. Agenzia delle Entrate 06.02.2007 n. 6/E, www.agenziaentrate.gov.it; Risoluzione Agenzia delle Entrate 14.06.2007 n. 136/E, www.agenziaentrate.gov.it; Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/insi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 44; Formica, 2010, 686.

¹⁶² Trabace, 2012, 114.

¹⁶³ Sulla questione, cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/insi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 44.

¹⁶⁴ Formica, 2010, 697; Formica, 1990, 102-103; Donnamaria, 1982, 58; Santarcangelo, 2013, 226.

della massa comune, in modo da restringere la comunione tra gli altri comunisti sui restanti beni.

La fattispecie, denominata pure “divisione soggettivamente parziale”, è gravata dall’imposta di registro proporzionale dell’1%, ai sensi dell’art. 3 Tariffa¹⁶⁵, ma la base imponibile è costituita dal valore della quota stralciata e non dal valore della massa comune¹⁶⁶. L’espansione delle quote dei comunisti che restano in comunione è un effetto indiretto dello stralcio divisionale, la cui essenza resta la sottrazione di quanto stralciato alla massa comune¹⁶⁷.

In altre parole, nello “stralcio divisionale”, pur permanendo la comunione tra gli altri partecipanti, dal patrimonio comune si distacca la porzione di beni spettante ad uno o più comproprietari¹⁶⁸.

A riguardo, può dirsi superato, in quanto *ante litteram*, un orientamento della giurisprudenza tributaria¹⁶⁹ che applicava l’imposta di registro sull’intera massa allo stralcio divisionale che disponeva l’uscita dalla comunione del maggior numero dei condividenti e del maggior valore della massa, nonostante l’assegnazione di lotti soltanto ad alcuni comunisti e la permanenza della restante parte dei beni ancora in comunione tra gli altri¹⁷⁰.

Tuttavia, se i comproprietari sono soltanto due, lo stralcio di quota comporta la divisione dell’intera massa e l’applicazione dell’aliquota dell’1% sul valore del patrimonio comune. Nella specie, infatti, si ha una fattispecie di divisione di *tutti* i beni tra *tutti* i comunisti¹⁷¹.

Pure la divisione oggettivamente parziale, che ha ad oggetto una parte dei beni comuni con permanenza della comunione sui restanti, va assoggettata ad imposta di registro con l’aliquota dell’1%, ma la base imponibile è costituita dai soli beni oggetto di divisione parziale¹⁷².

La differenza tra la divisione totale e la divisione oggettivamente parziale, da un lato, e lo stralcio divisionale, dall’altro, è nella diversità oggettiva e soggettiva della struttura della fattispecie: nella prima ipotesi, la comunione è sciolta nei confronti di

¹⁶⁵ Trabace, 2012, 115; Santarcangelo, 2011, 882; Formica, 2010, 697; Santarcangelo, 2013, 226.

¹⁶⁶ Trabace, 2012, 115; Lanzillotti – Magurno, 2004, 97; Formica, 2010, 697; Santarcangelo, 2013, 226; Pistolesi, 2011, 836; Formica, 1990, 102; Cass. 17.12.1994 n. 10857, Corr. trib., n. 8/1995, 524. Negli stessi termini, seppur con riferimento alla precedente normativa, cfr. Donnamaria, 1982, 58; Cass. 14.03.1939, Riv. legisl. fisc., 1939, 535.

¹⁶⁷ Contrino, 2011, 1019; Busani, 2009, 842; Cass. 17.12.1994 n. 10857, Corr. trib., n. 8/1995, 524.

¹⁶⁸ Lanzillotti – Magurno, 2004, 97. Negli stessi termini, cfr. Formica, 2010, 697; Santarcangelo, 2013, 226.

¹⁶⁹ Comm. Trib., II grado Piacenza 26.11.1984, Riv. fisc., 1986, voce Registro (Imposta di), n. 139.

¹⁷⁰ Formica, 2010, 698.

¹⁷¹ Donnamaria, 1982, 58. Negli stessi termini, cfr. Formica, 2010, 698; Nasti, 1990, 175; Trabace, 2012, 115; CNN Quesito n. 138-2008/T, http://www.notaio Ricciardi.it/UFFICIO/Rassegna_Notizie_Notarili/Rassegna%20Notizie%20Notarili%202008%20-%202011.pdf.

¹⁷² Santarcangelo, 2013, 223.

tutti i condividenti o sono create comunioni diverse da quella preesistente; nella seconda, si ha l'assegnazione definitiva di uno o più beni ad uno o più condividenti e la contestuale comunione dei restanti comunisti sul residuo patrimonio¹⁷³.

Dunque, nella divisione oggettivamente parziale, si assiste ad una "variazione oggettiva" della comunione, restando i medesimi condividenti proprietari di una massa comune ridotta; per contro, nello stralcio di quota divisionale, si determina anche una "variazione soggettiva" dei comproprietari, uscendone alcuni e rimanendo gli altri in una compagine soggettiva ed oggettiva ridotta di comunione¹⁷⁴. Quest'ultimo risultato può essere perseguito anche mediante più atti collegati di "assegnazione in conto futura divisione"¹⁷⁵.

13. Nello scioglimento della comunione per "assegnazione in conto futura divisione", l'atto ha ad oggetto soltanto alcuni dei beni compresi nella massa comune, mentre la comunione permane sui restanti cespiti nelle medesime quote di diritto: i condividenti provvederanno al pareggio delle quote in sede di divisione definitiva¹⁷⁶.

L'atto è gravato da imposta di registro con l'aliquota dell'1% anche qualora i beni assegnati ad uno dei condividenti siano di valore superiore alla quota di diritto, atteso che le parti procedono ad un mero anticipo della futura divisione¹⁷⁷.

La differenza di questa fattispecie dallo stralcio divisionale è del tutto evidente: nello stralcio divisionale, l'assegnazione al condividente stralciato è definitiva, per cui il medesimo, essendo interamente apporzionato, fuoriesce dalla comunione; nell'assegno in conto futura divisione, il condividente riceve un bene a titolo di acconto della futura divisione, continuando a partecipare nelle medesime quote di diritto alla comunione. Il valore del bene a lui assegnato sarà computato in occasione della divisione definitiva della massa comune¹⁷⁸.

14. La divisione di cosa futura è una fattispecie negoziale con effetti obbligatori immediati ed effetti reali differiti: questi ultimi si verificheranno al momento della venuta ad esistenza della *res*. L'atto sarà gravato da imposta di registro in misura fissa; una volta venuta ad esistenza la *res*, sconterà la consueta imposta divisionale¹⁷⁹.

¹⁷³ Lanzillotti – Magurno, 2004, 97.

¹⁷⁴ Formica, 2010, 697. Sul punto, v. *sub* § 13.

¹⁷⁵ Formica, 2010, 697, nt. 99; Nastri, 1990, 160. Sul punto, v. *sub* § 13.

¹⁷⁶ Santarcangelo, 2013, 225.

¹⁷⁷ Santarcangelo, 2013, 225.

¹⁷⁸ Campanile – Crivellari – Genghini, 2011, 601; Lanzillotti – Magurno, 2004, 97. Inoltre, sulla tematica, cfr. Formica, 2010, 697; Arnao, 2005, 148-149; Cass. 17.12.1994 n. 10857, Corr. trib., n. 8/1995, 524.

¹⁷⁹ Santarcangelo, 2013, 224.

Si ha una fattispecie divisoria pure quando taluni beni comuni sono assegnati in *comunione* ad alcuni soltanto dei condividenti; tali beni concorreranno a determinare il valore della massa da dividere e saranno tassati con l'imposta di divisione¹⁸⁰.

15. Nella divisione di beni provenienti da titoli diversi – c.d. fenomeno delle masse plurime -, l'aliquota della divisione trova applicazione fino a concorrenza della proporzione tra il valore della quota di fatto e quello della quota di diritto, mentre l'eccedenza è tassata come permuta¹⁸¹.

La fattispecie ricorre in caso di comproprietà, tra gli stessi comunisti, di beni provenienti da titoli diversi¹⁸²: ogni titolo di acquisto genera un'autonoma comunione. Perciò, qualora si proceda alla divisione della massa comune, non si avrà un unico negozio, ma tanti negozi quanti sono gli originari titoli¹⁸³.

Nella divisione simultanea delle comunioni plurime, le assegnazioni ai condividenti non possono essere repute meramente dichiarative, qualora non corrispondano esattamente alle quote spettanti a ciascuno sulle singole masse comuni¹⁸⁴. Per contro, non costituiscono autonomo titolo gli acquisti di quote ideali sui beni della massa divisionale¹⁸⁵.

Infine, qualora l'ultimo acquisto sia avvenuto per successione *mortis causa*, le comunioni tra i medesimi comproprietari, sebbene derivanti da titoli diversi, sono fiscalmente considerate come una sola comunione (art. 34, co. 4, TUR)¹⁸⁶.

16. Il condominio precostituito, non delineato testualmente dal legislatore ma diffuso nella prassi, è una figura negoziale volta a soddisfare l'esigenza concreta di

¹⁸⁰ Santarcangelo, 2013, 224.

¹⁸¹ Santarcangelo, 2013, 222.

¹⁸² Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E,

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/insi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 45.

¹⁸³ Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E,

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/insi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 45.

¹⁸⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E,

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/insi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 45.

¹⁸⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E,

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/insi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 45.

¹⁸⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 29.05.2013 n. 18/E,

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/insi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circolari/archivio+circolari/circolari+2013/maggio+2013/circolare+18+29052013/circolare+18e.pdf>, 45.

costruire un edificio condominiale su un suolo edificabile comune, individuando preventivamente le unità immobiliari di proprietà esclusiva e le parti comuni dell'edificando fabbricato, mediante l'ausilio di un progetto di costruzione allegato all'atto¹⁸⁷.

Per individuare il regime dell'imposta di registro, occorre risolvere preliminarmente la controversa questione della natura giuridica della fattispecie¹⁸⁸.

Una ricostruzione autorevole¹⁸⁹ riconduce il condominio precostituito ad una mera convenzione d'uso, mediante la quale i comproprietari dell'area disciplinano l'utilizzo della cosa comune nello spazio, ai sensi dell'art. 1102 cod. civ.: la convenzione non produrrebbe effetti traslativi della proprietà o di diritti reali limitati, ma sarebbe diretta a regolare la sola utilizzazione edificatoria dell'area comune.

Un orientamento più risalente¹⁹⁰, per contro, inquadra il condominio precostituito nel fenomeno delle reciproche concessioni negoziali *ad aedificandum*: tramite la convenzione, strutturata sullo schema causale della permuta (art. 1552 ss. cod. civ.), i comproprietari dell'area costituirebbero reciproci diritti di superficie, vale a dire diritti di costruire e mantenere al di sopra del suolo piani o porzioni di piani in proprietà esclusiva (art. 952 ss. cod. civ.).

In realtà, la tesi è incongruente, atteso che, se così fosse, all'ultimazione dei lavori, i condomini sarebbero titolari della proprietà superficiaria delle singole unità immobiliari, non già della piena proprietà¹⁹¹.

La giurisprudenza prevalente¹⁹², pur argomentando da regole esterne ai modelli divisorii, riporta l'istituto alla figura della divisione di cosa futura (l'erigendo fabbricato), consentita dall'art. 1348 cod. civ., che ammette i negozi aventi ad oggetto cose future, salvo gli espressi divieti di legge (ad esempio, la donazione di cosa futura, inibita *ex art. 771 cod. civ.*). Nella specie, la divisione avrebbe effetti obbligatori immediati, ma effetti reali differiti al tempo in cui il bene (ossia, il fabbricato da costruire), venuto ad esistenza, cadrà in comunione tra i comproprietari del suolo.

La raffigurazione comporta l'operatività dell'accessione verticale (art. 934 ss. cod. civ.), atteso che la precostituzione del condominio, lungi dall'essere una convenzione che "vince" l'accessione, si limita a regolarne gli effetti¹⁹³ ed è conforme alla prospettiva che ritiene plausibile la divisione di cosa futura¹⁹⁴, quale contratto

¹⁸⁷ Lanzillotti – Magurno, 2004, 272; Campanile – Crivellari – Genghini, 2011, 625-626.

¹⁸⁸ Cfr. Pennarola, 1986, 461.

¹⁸⁹ Branca, 1982, 78 ss.

¹⁹⁰ Cass. 02.08.1977 n. 3410, CED Cassazione; Cass. 15.06.1981 n. 3863, Riv. not., 1982, 1100 ss.

¹⁹¹ Campanile – Crivellari – Genghini, 2011, 626.

¹⁹² Cass. 12.12.1974 n. 4231, CED Cassazione; Cass. 10.05.1978 n. 2263, CED Cassazione; Cass. 23.06.1980 n. 3929, Boll. trib., 1981, 230; Cass. 01.07.1980 n. 4145, Boll. trib., 1981, 630; Cass. S.U. 05.07.1982 n. 400, Giust. civ. mass., 1982, 1; Cass. 15.01.1990 n. 102, CED Cassazione; Comm. Trib. Centr. sez. X01.12.1999 n. 7288, Il fisco, 2000, 6510.

¹⁹³ Campanile – Crivellari – Genghini, 2011, 627.

¹⁹⁴ Forchielli – Angeloni, 2000, 12.

definitivo, attributivo di diritti con efficacia reale, i cui effetti si verificano nel momento della venuta ad esistenza della *res*¹⁹⁵.

Quanto alle implicazioni fiscali, se si guarda all'orientamento che riconduce il condominio precostituito ad una mera convenzione d'uso della cosa comune (art. 1102 cod. civ.)¹⁹⁶, l'atto di costituzione non può scontare alcuna imposta proporzionale, ma va sottoposto ad imposta fissa di registro¹⁹⁷.

Per la visuale che definisce il condominio precostituito una reciproca permuta di concessioni *ad aedificandum*¹⁹⁸, per contro, l'atto andrebbe assoggettato all'imposta di registro con l'aliquota proporzionale del 9%¹⁹⁹.

In realtà, in conformità all'orientamento della giurisprudenza prevalente²⁰⁰, più congruente con i principi, la qualifica della fattispecie come divisione di cosa futura comporta la determinazione dell'imposta di registro con l'aliquota proporzionale dell'1% (art. 3 Tariffa)²⁰¹.

La base imponibile è costituita dal valore delle singole unità costituenti l'erigendo edificio, al momento dell'anticipata divisione, dedotto il valore degli spazi che, per legge o per convenzione, costituiscono proprietà indivisa di tutti i condomini²⁰².

Difatti, se dal contenuto della convenzione non risulta l'esistenza di reciproche concessioni *ad aedificandum*, l'atto con il quale i comproprietari dell'area, acquistata *pro indiviso*, convengono di edificare un fabbricato condominiale, determinando il dettaglio delle porzioni dell'edificio destinate a proprietà esclusiva di ciascuno – in modo da non rendere necessari ulteriori atti traslativi o dichiarativi al momento della venuta ad esistenza della costruzione –, lungi dall'integrare reciproche concessioni *ad*

¹⁹⁵ Formica, 2010, 701.

¹⁹⁶ Branca, 1982, 78 ss.

¹⁹⁷ Attualmente, l'importo dell'imposta fissa di registro è pari ad euro 200,00, così elevato, a decorrere dal 1° gennaio 2014, in luogo del precedente di euro 168,00, per effetto delle modifiche apportate dal comma 2 dell'art. 26 del D.L. 12 settembre 2013, n. 104, convertito dalla L. 8 novembre 2013, n. 128. Sulla questione, cfr. Busani, 12 settembre 2013, 24; Busani, 2013; Lomonaco – Mastroiacovo, 13 settembre 2013; Busani, 20 dicembre 2013, 27; Santarcangelo, 2013, 385; Studio n. 1011-2013/T, 23 dicembre 2013, 25 ss.

¹⁹⁸ Cass. 02.08.1977 n. 3410, CED Cassazione; Cass. 15.06.1981 n. 3863, Riv. not., 1982, 1100 ss.

¹⁹⁹ Lanzillotti – Magurno, 2004, 272. A decorrere dal 1° gennaio 2014, l'aliquota originaria dell'8% fu aumentata di un punto percentuale (per un importo complessivo pari al 9%) dall'art. 10, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e dall'art. 26, comma 1, D.L. 12 settembre 2013, n. 104, convertito dalla L. 8 novembre 2013, n. 128 (v. *supra*, § 9).

²⁰⁰ Cass. 12.12.1974 n. 4231, CED Cassazione; Cass. 10.05.1978 n. 2263, CED Cassazione; Cass. 23.06.1980 n. 3929, Boll. trib., 1981, 230; Cass. 01.07.1980 n. 4145, Boll. trib., 1981, 630; Cass. S.U. 05.07.1982 n. 400, Giust. civ. mass., 1982, 1; Cass. 15.01.1990 n. 102, CED Cassazione; Comm. Trib. Centr. sez. X 01.12.1999 n. 7288, Il fisco, 2000, 6510.

²⁰¹ Lanzillotti – Magurno, 2004, 272-273; Formica, 2010, 701; Pistolesi, 2011, 836-837; Formica, 1990, 103; Comm. Trib. Reg. L'Aquila sez. III 08.07.1999 n. 54, Fisconline; Comm. Trib. I grado Pordenone sez. III 24.06.1995 n. 187, Fisconline; Comm. Trib. Centr. sez. XVI 16.01.1981 n. 151, Codice Imposte Indirette e INVIM, Sez. 1, Tariffa I, art. 3, n. 6; Comm. Trib. II grado di Ravenna sez. II 02.05.1988 n. 42, Codice Imposte Indirette e INVIM, Sez. 1, Tariffa I, art. 3, n. 40; Cass. 02.06.1977 n. 2230, Giust. civ. mass., 1977, 4.

²⁰² Contrino, 2011, 1019; Formica, 1990, 104; Lanzillotti – Magurno, 2004, 273; Formica, 2010, 703.

aedificandum, è un atto di divisione di cosa futura, finalizzato a garantire, a ciascuno dei condidenti, l'attribuzione automatica in proprietà esclusiva delle diverse porzioni dell'erigendo fabbricato²⁰³.

Riferimenti bibliografici

Amadio G. (2009). La Divisione – Disposizioni generali in *Diritto civile*, diretto da N. Lipari - P. Rescigno, coordinato da A. Zoppini, II, *Successioni, donazioni, beni*, tomo I, *Le successioni e le donazioni*. Milano: Giuffrè, p. 248 ss.

Amati A. (1987). Divisione dei beni provenienti da più comunioni. – La complessa problematica dei conguagli e delle permutate. *Il fisco*, p. 162 ss.

Armati P. (1994). La disciplina tributaria della divisione in *Successioni e Donazioni*, a cura di P. Rescigno, II. Padova: Cedam, p. 394.

Arnao G. (2005). *Manuale dell'imposta di registro. Con massimario*. Milano: Ipsoa.

Ascarelli T. (1953). *Studi in tema di contratti*. Milano: Giuffrè.

Auletta T. (1990). Il fondo patrimoniale in *Comm. Schlesinger*. Milano: Giuffrè.

Avigliano L. (2011). *Famiglia*. Milano: Gruppo 24 Ore.

Azzariti G. (1982). La divisione in *Trattato di diritto privato*, diretto da Rescigno P., II. Torino: Utet.

Azzariti G. (1990). *Le successioni e le donazioni*. Napoli: Jovene, p. 671.

Barbero D. (1965). *Sistema istituzionale del diritto privato italiano*. Torino: Utet.

Batistoni Ferrara F. (1989). Divisione, IV) Disciplina tributaria. *Enc. giur. Treccani*, XI. Roma: Istituto della Enciclopedia Italiana, p. 1 ss.

Bernini A. - Brugnattini L. - Colucci V. - De Filippis B. - Drake M. - Giarnieri E. - Guerra F. - Gurzillo I. - King F. - Mazzei F. - Monegat M. - Paesan G. - Pini M. - Tirini M. - Trotta G. (2011). *Il regime patrimoniale della famiglia, la comunione legale ed il trust*. Padova: Cedam.

Bianca C.M. (1985). *Diritto civile*, II. Milano: Giuffrè.

Bonilini G. (1990). Divisione. *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, VI. Torino: Utet, p. 485.

Bonilini G. (2005). *Manuale di diritto ereditario e delle donazioni*. Torino: Utet Giuridica.

Braccini R. (1963). La nozione di atto di rettifica catastale agli effetti fiscali. *Dir. prat. trib.*, II, p. 205.

Branca G. (1982). Comunione e condominio negli edifici in *Commentario del codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca. Bologna – Roma: Zanichelli, p. 11-17.

Buldini A. (2011). Commento art. 757 c.c. in *Codice delle successioni e donazioni*, a cura di Sesta M., I. Milano: Giuffrè, p. 1803 ss.

Bullo L. (2009). Commento art. 757 cod. civ. in *Commentario breve al codice civile*, a cura di G. Cian e A. Trabucchi. Padova: Cedam, p. 733.

²⁰³ Contrino, 2011, 1019. Negli stessi termini, cfr. Formica, 1990, 103; Pistolesi, 2011, 836-837.

- Bullo A. - Ciriotta G. (2005). Trasferimenti immobiliari: il valore (e non il prezzo) rappresenta la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale. *Il fisco*, p. 7564 ss.
- Burdese A. (1980). La divisione ereditaria in *Trattato Vassalli*. Torino: Utet, p. 206 ss.
- Busani A. (19 giugno 2007). Divisioni di immobili con il valore catastale. *Il Sole 24-Ore*.
- Busani A. (2009). *L'imposta di registro*. Milano: Ipsoa.
- Busani A. (2013). Più care società ed eredità. www.ilsole24ore.com.
- Busani A. (12 settembre 2013). Imposta di registro tra sconti e rincari. *Il Sole 24-Ore*, n. 250, p. 24.
- Busani A. (20 dicembre 2013). Vecchio Registro per le stipule 2013. *Il Sole 24-Ore*, n. 349, p. 27.
- Busani A. - Canali C.M. (2010). *L'agevolazione per l'acquisto della "prima casa"*. Milano: Ipsoa.
- Camarola B. (2003). Fondo patrimoniale e riserva di proprietà. *Dir. prat. trib.*, n. 2, p. 608 ss.
- Campanile T. - Crivellari F. - Genghini L. (2011). *I diritti reali*. Padova: Cedam.
- Cannizzo M. (1999). Il trattamento tributario della divisione in *Le Successioni* (IV, Divisione), in *Diritto Privato nella Giurisprudenza*, a cura di P. Cendon. Torino: Utet Giuridica, p. 191 ss.
- Capozzi G. (2009). *Successioni e donazioni*, II. Milano: Giuffrè.
- Carresi F. (1977). Del fondo patrimoniale in *Commentario alla riforma del diritto di famiglia*, a cura di L. Carraro - G. Oppo - A. Trabucchi, I, pt. 1^a. Padova: Cedam, p. 943 ss.
- Casulli V.R. (1960). Divisione ereditaria (dir. civ.). *Noviss. dig. it.*, VI. Torino: Utet, p. 53 ss.
- Celeste G. - Monteleone G. - Mastroiacovo V. (28 marzo 2011). Le novità del federalismo fiscale municipale. *CNN Notizie*, n. 58.
- Cenni M.L. (2002). Il fondo patrimoniale in *Trattato Zatti*, III, *Regime patrimoniale della famiglia*, a cura di F. Anelli - M. Sesta. Milano: Giuffrè, p. 571 ss.
- Cian G. - Casarotto G. (1982). Fondo patrimoniale della famiglia. *Noviss.dig. it., Appendice*, III. Torino: Utet, p. 825 ss.
- Ciatti A. (2009). La comunione ereditaria e la divisione in *Diritto delle successioni*, a cura di R. Calvo - G. Perlingieri, II. Napoli: Esi, p. 1188 ss.
- Cicu A. (1961). Successioni per causa di morte. Parte generale in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da A. Cicu e F. Messineo e continuato da L. Mengoni. Milano: Giuffrè, p. 389 ss.
- CNN Quesito n. 138-2008/T.
http://www.notaioricciardi.it/UFFICIO/Rassegna_Notizie_Notarili/Rassegna%20Notizie%20Notarili%202008%20-%20%2011.pdf
- Contrino A. (2011). Commento art. 3 Tariffa – Parte I del D.P.R. n. 131/1986 in G. Falsitta - A. Fantozzi - G. Marongiu - F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*. Padova: Cedam, p. 1013-1014.

- Cospite N. (2009). Commento art. 167 cod. civ. in *Comm. Cian - Trabucchi*. Padova: Cedam, p. 302-303.
- Crispino R. (2012). Il fondo patrimoniale in *Trattato notarile*, diretto da F. Preite, *Atti notarili - Volontaria giurisdizione*, a cura di F. Preite - A. Cagnazzo, II, *Il regime patrimoniale della famiglia*. Torino: Utet Giuridica, p. 649 ss.
- De Belvis E. (2013). Disposizioni generali in *La divisione ereditaria*, a cura di G. Amadio e S. Patti. Milano: Ipsoa, p. 1 ss.
- De Cesare T. - Gaeta G. (1994). La comunione e la divisione ereditaria in *Successioni e donazioni*, a cura di P. Rescigno, II. Padova: Cedam, p. 24 ss.
- Del Vaglio M. (2002). I contrastanti orientamenti giurisdizionali sul trattamento tributario degli atti costitutivi del fondo patrimoniale: il caso del fondo patrimoniale costituito con i beni di un solo coniuge che se ne riserva la proprietà. *Riv. not.*, 2, p. 1484 ss.
- Demarchi P.G. (2005). *Fondo patrimoniale*. Milano: Giuffrè.
- De Paola V. - Macrì A. (1978). *Il nuovo regime patrimoniale della famiglia*. Milano: Giuffrè.
- Dini R. (1982). Fondo patrimoniale costituito con atto unilaterale. *Boll. trib.*, p. 825.
- Dogliotti M. (2006). Comunione e condominio in *Trattato di diritto civile*, diretto da R. Sacco. Torino: Utet, p. 120 ss.
- Donnamaria G. (1982). Divisione (Diritto Tributario). *Noviss. dig. it, Appendice*, III. Torino: Utet, p. 57.
- D'Orsogna F.P. (2006). I pseudo premi per l'acquisto della casa previsti dalla Finanziaria 2006: i commi 496, 497 e 498 della L. 23 dicembre 2005, n. 266. *Il fisco*, p. 508 ss.
- Falzea A. (1965). Efficacia giuridica. *Enc. dir.*, XIV. Milano: Giuffrè, p. 495.
- Fedele A. (1991). Sulla nozione di «massa» ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro agli atti che producono lo scioglimento della comunione. *Riv. dir. trib.*, III, p. 82.
- Ferrando G. (2005). *Manuale di diritto di famiglia*. Roma - Bari: Laterza.
- Finocchiaro A. - Finocchiaro M. (1975). *La riforma del diritto di famiglia*. Milano: Giuffrè.
- Forchielli P. - Angeloni F. (2000). Della divisione, Art. 713-768 in *Commentario del codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca. Bologna - Roma: Zanichelli, p. 22 ss.
- Formica F. (1990). Divisione nel diritto tributario. *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, V. Torino: Utet, p. 87.
- Formica F. (19 ottobre 2005). Tassazione dei conguagli nelle divisioni (Studio CNN, n. 73-2005/T). *CNN Notizie*.
- Formica F. (2010). La divisione nel diritto tributario in *Trattato breve delle Successioni e Donazioni*, diretto da P. Rescigno, coordinato da M. Ieva, II. Padova: Cedam, p. 668.

- Formica F. (2002). Tassazione di divisione ereditaria con collazione di immobili in natura (Studio CNN, n. 50-2000/T del 22 settembre 2000). *CNN, Studi e Materiali*. Milano: Giuffrè, p. 207 ss.
- Gabrielli G. (1982). Patrimonio familiare e fondo patrimoniale. *Enc. dir.*, XXXII, Milano: Giuffrè, p. 312.
- Galasso A. (2003). Del fondo patrimoniale in *Regime patrimoniale della famiglia -Comm.* Scialoja-Branca, a cura di F. Galgano, Libro I, Tomo I. Bologna: Zanichelli, p. 139.
- Gazzara G. (1964). Divisione ereditaria (dir. priv.). *Enc. dir.*, XIII. Milano: Giuffrè, p. 423.
- Gazzoni F. (2007). *Manuale di diritto privato*. Napoli: Esi, p. 525.
- Genghini L. (2010). *La volontaria giurisdizione e il regime patrimoniale della famiglia*. Padova: Cedam.
- Ghinassi S. (1996). *Imposte di registro e di successione. Profili soggettivi ed implicazioni costituzionali*. Milano: Giuffrè.
- Ghinassi S. (2006). La base imponibile nei trasferimenti immobiliari: il sistema del c.d. prezzo-valore in Aa.Vv. *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*. Milano: Il Sole 24 Ore, p. 10 ss.
- Giannatasio C. (1980). Delle successioni. Divisione. Donazione in *Comm. Cod. civ.* Torino: Utet, p. 7.
- Giorgianni M. (1939). *Il negozio di accertamento*. Milano: Giuffrè.
- Giorgianni M. (1958). Accertamento (negozio di). *Enc. dir.*, I. Milano: Giuffrè, p. 227.
- Grassetti A. (2003). Il fondo patrimoniale con riserva di proprietà dei beni conferiti va tassato in misura fissa. *Corr. trib.*, p. 3591 ss.
- Grasso B. (1982). *Il fondo patrimoniale*. Torino: Utet.
- Jannuzzi A. - Lorefice P. (2006). *La volontaria giurisdizione*. Milano: Giuffrè.
- Lanzillotti S. - Magurno F. (2004). *Il notaio e le imposte indirette*. Roma: Stamperia Nazionale.
- Lenzi R. (1991). Struttura e funzione del fondo patrimoniale. *Riv. not.*, p. 53 ss.
- Lipari B. (2006). La novità del “prezzo valore” per le cessioni di fabbricati: conseguenze della simulazione del prezzo negli atti di compravendita. *Il fisco*, p. 4037 ss.
- Lomonaco A. - Mastroiacovo V. (13 settembre 2013). Dal 2014 novità in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale. *CNN Notizie*.
- Luminoso A. (2008). Divisione e sistema dei contratti in Aa.Vv., *Contratto di divisione e autonomia privata*. Milano: Giuffrè, p. 8 ss.
- Macrì A. (1975). *Fondo patrimoniale*. Milano: Giuffrè.
- Manente M. (2005). Trasferimenti immobiliari: il problema del “prezzo valore”. Un'occasione persa. Commento alla sentenza 9 settembre 2004, n. 18150 della Suprema Corte di Cassazione. *Il fisco*, p. 4062 ss.
- Marino G. (2002). La Cassazione muta indirizzo. È soggetta a tassa fissa di registro la costituzione del fondo patrimoniale. *Il fisco*, p. 5990 ss.
- Messineo F. (1952). *Manuale di diritto civile e commerciale*, I. Milano: Giuffrè.

- Milone L. (1975). Appunti per uno studio sul fondo patrimoniale. *Vita not.*, p. 1010 ss.
- Minussi D. (2008). *Le successioni*. Napoli: Simone.
- Mirabelli G. (1949). Intorno al negozio divisorio. *Arch. giur.*, V, p. 34.
- Miraglia C. (2010). La divisione ereditaria in *Trattato breve delle Successioni e Donazioni*, diretto da P. Rescigno, coordinato da M. Ieva, II. Padova: Cedam, p. 34 ss.
- Montesano A. (2008). Applicazione del sistema del “prezzo valore” alla cessione di fabbricati e relative pertinenze. *Il fisco*, p. 4505 ss.
- Montesano A - Ianniello B. (2010). *Imposte di registro, ipotecaria e catastale*. Milano: Il Sole 24 Ore.
- Morelli R. (1986). La comunione e la divisione ereditaria in *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale*, fondata da W. Bigiavi. Torino: Utet.
- Nastri L. (1990). *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*. Milano: Giuffrè.
- Nastri L. - Nastri M. (1996). *Il manuale applicativo delle imposte indirette*. Milano: Giuffrè.
- Nastri M.P. (2012). *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*. Torino: Giappichelli.
- Notaro R. (1994). Ancora sull'art. 34, co. 1 del Testo Unico sull'imposta di registro. *Il fisco*, p. 6477.
- Nussi M. (2011). Commento art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu. Padova: Cedam, p. 783 ss.;
- Penco P. (1986). *Manuale dell'imposta di registro*. Milano: Ipsoa.
- Pennarola C. (1986). Acquisto pro indiviso di un'area per costruzione di un edificio condominiale: divisione di cosa futura o concessione ad aedificandum?. *Riv. giur. ed.*, I, p. 461.
- Perlingieri P. – Femia P. (2017). L'effetto giuridico in P. Perlingieri e Av.Vv., *Manuale di diritto civile*. Napoli: Esi.
- Petrelli G. (2006). Immobili abitativi. La nuova disciplina tributaria della base imponibile ai fini delle imposte indirette. *Il fisco*, p. 948 ss.
- Pischetola A. (2008). In tema di prezzo valore e diritto di superficie a tempo indeterminato. *Studi e Materiali*. Milano: Giuffrè, p. 1458 ss.
- Pischetola A. (2014). Commento art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 in A. Fedele – G. Mariconda – V. Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*. Milanofiori Assago (MI): Utet Giuridica, p. 110 ss.
- Pistolesi F. (2011). Commento art. 34 del D.P.R. n. 131/1986 in G. Falsitta - A. Fantozzi - G. Marongiu - F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*. Padova: Cedam, p. 835.
- Rosati F. (1983). Fondo patrimoniale e imposte indirette. *Vita not.*, p. 956.
- Russo E. (1973). *Il fondo patrimoniale*. Milano: Giuffrè.
- Salanitro G. (2003). Sul regime tributario dell'atto costitutivo del fondo patrimoniale. *Riv. dir. trib.*, n. 2, p. 75 ss.

- Salanito G. (2011). Commento art. 52 del D.P.R. n. 131/1986 in G. Falsitta - A. Fantozzi - G. Marongiu - F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*. Padova: Cedam, p. 918 ss.
- Santarcangelo G. (2006). *Elementi di diritto tributario*. Roma: Stamperia Nazionale.
- Santarcangelo G. (2011). *La tassazione degli atti notarili*. Torino: Utet Giuridica.
- Santarcangelo G. (2013). *Guida alla tassazione degli atti notarili*. Milanofiori Assago (Mi): WoltersKluwer Italia.
- Santoro Passarelli F. (1975). *La transazione*. Napoli: Jovene, p. 32;
- Santosuosso F. (1983). *Delle persone e della famiglia – Il regime patrimoniale della famiglia*. Torino: Utet.
- Scarano G. (1989a). Commento art. 34 del D.P.R. n. 131/1986 in N. d’Amati (a cura di), *La nuova disciplina dell’imposta di registro*. Torino: Utet, p. 227-228.
- Scarano G. (1989b). Commento art. 3 Tariffa – Parte I del D.P.R. n. 131/1986 in N. d’Amati (a cura di), *La nuova disciplina dell’imposta di registro*. Torino: Utet, p. 483.
- Schiavon F. (1985). La divisione della comunione ereditaria. *Il fisco*, p. 2742 ss.
- Simonetti P. (2014). La nuova tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso. *Riv. notarile*, n. 1, p. 125 ss.
- Studio n. 116-2005/T (2006). Finanziaria 2006: La nuova disciplina tributaria delle cessioni di immobili abitativi ai fini delle imposte indirette (prezzo-valore). *Studi e Materiali*. Milano: Giuffrè, p. 502 ss.
- Studio n. 1011-2013/T (est. Area Scientifica – Settore Studi Tributarî) (23 dicembre 2013). La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014. *CNN Notizie*, p. 25 ss.
- Telara A. (2014). Imposta di registro, cosa cambia nel 2014 per chi compra casa. http://economia.panorama.it/tasse/imposta-registro-2014-casa?utm_source=facebook&utm_medium=social&utm_campaign=fan_page%C3%B9.
- Testa A. (2010). *Rapporti patrimoniali e famiglia nell’evoluzione interpretativa della riforma del diritto di famiglia*. Milano: Ipsoa.
- Trabace R. (2012). *Le imposte indirette nell’attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*. Milano: Ipsoa.
- Uckmar V. - Dominici R. (1986). Registro (imposta di). *Noviss. dig. it., Appendice*, VI. Torino: Utet, p. 584.
- Uricchio A. (1989a). Commento art. 3 Tariffa – Parte I del D.P.R. n. 131/1986 in N. d’Amati (a cura di), *La nuova disciplina dell’imposta di registro*. Torino: Utet, p. 478.
- Uricchio A. (1989b). Commento art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 in N. d’Amati (a cura di), *La nuova disciplina dell’imposta di registro*. Torino: Utet, p. 178 ss.
- Uricchio A.F. (2017). *Percorsi di diritto tributario*. Bari: Cacucci.
- Zunino G.E. (1978). Atto di rettifica catastale ed imposta di registro. *Dir. prat. trib.*, II, p. 334.