

**Cassazione, sentenza 19 dicembre 2014, n. 27075, Sez. V**  
**Pres. MERONE – rel. TERRUSI**

**Svolgimento del processo**

I fratelli Tizio X., Caio X. e Sempronio X. impugnarono un avviso di liquidazione col quale l'agenzia delle entrate di ... aveva accertato come dovute maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale in relazione a un atto di divisione di beni immobili pervenuti per successione ereditaria e per cessione di quota da parte di altro coerede (Filana X.).

Nella resistenza dell'ufficio, l'adita commissione tributaria provinciale di ... respinse il ricorso.

La sentenza fu riformata dalla commissione tributaria regionale ..., la quale, per quanto ancora interessa, ritenne che l'atto di trasferimento della quota di proprietà della coerede Filana X. aveva comportato una mera variazione soggettiva che non aveva alterato l'unicità della comunione ereditaria. Donde la fattispecie non potevasi considerare fiscalmente caratterizzata da masse plurime, come eccepito dall'ufficio, giacché la massa era sempre rappresentata dagli stessi beni originariamente pervenuti per successione.

Contro la sentenza, notificata il 19 dicembre 2008, l'ufficio ha proposto ricorso per cassazione affidato a un unico mezzo.

Gli intimati hanno replicato con controricorso e hanno proposto a loro volta un motivo di ricorso incidentale.

I medesimi hanno infine depositato una memoria.

**Motivi della decisione**

1. - Col ricorso principale l'ufficio deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, in quanto, avendo i quattro fratelli X. ereditato all'esito della morte prima del padre e poi della madre, e avendo successivamente uno di essi ceduto la propria quota ereditaria agli altri, in sede di imposizione di registro, ipotecaria e catastale dell'atto di divisione tra i restanti tre fratelli non poteva esser considerata esistente un' unica comunione ai sensi dell'art. 34 cit., posto che l'ultimo acquisto era avvenuto per atto tra vivi.

Il motivo non è fondato.

2. - Il caso di specie è il seguente.

I fratelli X., eredi in parti eguali dei propri genitori, avevano stipulato una vendita di quota ereditaria. Segnatamente, in data 28 giugno 1997, Filana X. aveva ceduto agli altri la propria quota di - sulla massa immobiliare relitta.

In data 7 giugno 2006 i comunisti Sempronio X, Tizio X. e Caio X. avevano stipulato un atto di divisione degli immobili compresi nella massa, pagando le imposte di registro, ipotecaria e catastale in autoliquidazione.

L'ufficio ha rettificato l'imposta con riguardo all'atto di divisione, ritenendo doversi applicare il principio della pluralità dei titoli di acquisto, secondo il disposto del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, u.c..

L'ufficio assume che la comunione di cui trattasi, in rapporto all'atto soggetto a tassazione, andava considerata derivante da titoli diversi (la successione mortis causa e, poi, l'acquisto per atto inter vivos tra i coeredi).

La norma citata invero stabilisce che agli effetti delle divisioni, "le comunioni tra i medesimi soggetti, che trovano origine in più titoli, sono considerate come una sola comunione se l'ultimo acquisto di quote deriva da successione a causa di morte".

2. - Sennonché può osservarsi che il legislatore, ai fini dell'imposta di registro, considera la divisione come atto avente natura dichiarativa, sottoponendola alla relativa aliquota dettata in tariffa.

Ai fini della base imponibile, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 1, detta i criteri per determinare la c.d. massa comune, e all'uopo distingue tra comunione derivante da successione mortis causa e comunione derivante da titolo diverso.

In base alla norma dianzi citata si desume che conta il nesso tra l'oggetto della comunione e il titolo da cui esso deriva: nella comunione ereditaria, la massa dividenda è costituita dal valore, riferito alla data della divisione, dell'asse ereditario netto; nella comunione ordinaria, la massa comune è costituita dai beni risultanti dal precedente atto che abbia scontato l'imposta dei trasferimenti.

Ora il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, disciplina, invece, il fenomeno delle c.d. masse plurime, che ricorre quando gli stessi soggetti risultano comproprietari di più beni derivanti da titoli diversi.

Questo generalmente accade quando i condividenti siano comproprietari di beni acquistati, in comunione pro indiviso e per quote uguali, con distinti atti negoziali.

In tal caso, ogni titolo di acquisto genera una comunione in rapporto al bene che ne è oggetto, sicché può dirsi infine che ogni bene è oggetto di un'autonoma comunione.

Qualora si proceda alla divisione di questi beni non si ha fiscalmente un unico negozio, ma tanti quanti sono i titoli di acquisto.

4. - Non costituiscono autonomo titolo di acquisto gli atti afferenti quote ideali degli stessi beni della massa divisionale.

La regola di cui all'art. 34, comma 4, nell'ambito della disciplina complessiva, pone difatti un'eccezione finalizzata ad affermare che ove l'ultimo acquisto di beni sia avvenuto per successione mortis causa (nell'esempio fatto, i comproprietari di beni ereditano, in comunione pro indiviso e per quote uguali, un ultimo immobile), le comunioni, sebbene derivanti da titoli diversi, sono considerate come una sola comunione.

In questa prospettiva l'eccezione appunto prevista dal citato comma 4 considera come riferibile (ai fini dell'imposta di registro) a una sola massa la divisione finanche relativa a masse plurime, se l'ultimo titolo di acquisto di quote (in ordine di tempo) sia costituito da una successione mortis causa. Perché appunto la norma presuppone sempre il rapporto tra il titolo e i beni di cui si compone la massa.

5.- Nel caso di specie è vero che l'ultimo acquisto di quota era quello per atto inter vivos, ma pur sempre trattavasi di acquisto di una quota ideale dei medesimi beni già compresi nella massa ereditaria. Dunque, nel rapporto tra il titolo e la massa dei beni, la comunione era sempre quella causalisticamente ancorata al titolo successorio.

Correttamente allora la commissione tributaria ha affermato che, nelle condizioni date, la cessione di quota da un coerede agli altri non avendo determinato in sé alcuna alterazione dell'oggetto della comunione, aveva rappresentato una variazione di tipo meramente soggettivo. Può essere pertanto fissato il seguente principio di diritto: "in tema di imposta di registro (nonché di imposte ipotecaria e catastale), il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, suppone doversi tener conto, ai fini della tassazione della divisione tra coeredi, del rapporto genetico tra il titolo e la massa dividenda. Ne consegue che la cessione di una quota da un coerede a un altro, non determinando acquisizione di nuovi beni alla massa dividenda, va intesa come semplice variazione di tipo soggettivo, e questo, inalterato l'oggetto della comunione, postula che, fiscalmente, la comunione sia infine considerata pur sempre unica e di origine successoria".

E, alla luce del principio, il ricorso dell'amministrazione finanziaria va rigettato.

6.- Con l'unico motivo del ricorso incidentale, gli eredi X. denunciano la violazione del D.lgs. n. 546 del 1992, artt. 68 e 69 e dell'art. 2033 c.c., affermando di aver diritto a ottenere, in base al titolo d'appello favorevole, la restituzione dell'intero importo corrisposto in forza dell'originaria cartella di pagamento.

Il ricorso incidentale è inammissibile, vuoi perché formulato in maniera perplessa, astrattamente solo ipotizzandosi che la statuizione di rimborso, effettuata dalla commissione tributaria regionale, possa essere interpretata diversamente da come i contribuenti sostengono, vuoi perché non sorretto in ogni caso da un concreto interesse.

Invero i contribuenti potranno richiedere il rimborso integrale in base al titolo passato in giudicato all'esito del rigetto del ricorso principale.

7. - L'esito dei ricorsi determina la compensazione delle spese processuali.

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso principale e dichiara inammissibile l'incidentale; compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 6 novembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 19 dicembre 2014