

RISOLUZIONE N. 35/E



Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

Roma, 2 aprile 2015

OGGETTO: Atti di cessione di quote sociali – Tassazione ai fini dell'imposta di registro - Art. 21, commi 1 e 2, e art. 11, Tariffa parte I, DPR n. 131 del 1986 – Orientamento della Corte di Cassazione

Nei diversi gradi di giudizio pendono numerose controversie aventi ad oggetto l'impugnazione di atti impositivi con i quali gli Uffici – in relazione agli atti portati alla registrazione contenenti più cessioni di quote sociali – liquidano l'imposta dovuta assoggettando ad autonoma imposizione ciascuna disposizione contenuta nell'atto, in applicazione dell'articolo 21, primo comma, del DPR 26 aprile 1986, n. 131.

Più specificamente, si tratta di atti assoggettati dai contribuenti ad un'unica imposta fissa, in relazione ai quali gli Uffici contestano la mancata applicazione di tante imposte in misura fissa quanti sono i trasferimenti di quote contenuti nell'atto.

La Corte di Cassazione con orientamento costante ha affermato che le cessioni di quote sociali verso uno o più cessionari, benché siano contenute in unico documento, costituiscono disposizioni negoziali che rilevano, ai sensi dell'articolo 21, primo comma del DPR 26 aprile 1986, n. 131, autonomamente ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro (*Cfr.* Cassazione, ordinanze 19 febbraio 2015, n. 3300; 5 novembre 2014, n. 23518; 29 ottobre 2014, n. 22899; 11 settembre 2014, n. 19245 e n. 19246).

Con le citate pronunce la Suprema Corte ha confermato l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria resa con la risoluzione del 5 giugno 2008, n. 225/E che ha fornito chiarimenti in merito al trattamento fiscale da applicare, ai fini dell'imposta di registro, ad un atto avente ad oggetto più cessioni di quote sociali da parte dei rispettivi titolari.

In particolare, nel citato documento di prassi è stato precisato che le cessioni di più quote sociali da parte di più alienanti, benché contenute in un unico documento, conservano una propria ed autonoma rilevanza giuridica in quanto disposizioni negoziali non necessariamente derivanti le une dalle altre, con la conseguenza che ciascuna di esse rileva autonomamente, ai sensi dell'articolo 21¹, comma 1, del TUR, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Sovente, tuttavia, tali atti vengono presentati per la registrazione con pagamento di una sola imposta fissa, in applicazione dell'articolo 11 della Tariffa parte I.

Nei giudizi avverso gli atti di liquidazione con i quali l'ufficio, ai sensi del predetto articolo 21 del TUR, richiede il pagamento di tante imposte fisse quante sono le disposizioni negoziali contenute nell'atto, i contribuenti sostengono che l'articolo 11 citato introdurrebbe, invece, una "tassa d'atto" riferita allo strumento giuridico utilizzato, che rilevarebbe in quanto unico "documento" a prescindere dai negozi contenuti nello stesso².

Sulla questione si sono espressi i giudici di legittimità che, nelle pronunce richiamate, preliminarmente, hanno rimarcato la distinzione tra i negozi collegati che, ai sensi del comma 1 dell'articolo 21, sono assoggettati distintamente ed autonomamente ad imposta, ed il negozio complesso che, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo, è invece assoggettato ad un'unica imposta³.

¹ Il menzionato articolo 21 stabilisce che "1. Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto. 2. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa (...)."

² L'articolo 11 della Tariffa parte I prevede l'applicazione dell'imposta nella misura fissa agli "atti pubblici e scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società...".

³ Distinzione in virtù della quale "il negozio complesso è contrassegnato da una causa unica, là dove, nel collegamento negoziale, distinti ed autonomi negozi si riannodano ad una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una

La Suprema Corte ha poi evidenziato che, nella sua costante giurisprudenza, *“le disposizioni soggette a tassazione unica sono soltanto quelle fra le quali intercorre, in virtù della legge o per esigenza obiettiva del negozio giuridico, e non per volontà delle parti, un vincolo di connessione, o compenetrazione, immediata e necessaria: occorre, cioè, che sussista tra le convenzioni, ai fini della tassazione unica, un collegamento che non dipenda dalla volontà delle parti, ma sia, con carattere di oggettiva causalità, connaturato, come necessario giuridicamente e concettualmente, alle convenzioni stesse (...)”*.

Sulla base delle argomentazioni sopra rappresentate, la Corte di Cassazione si è espressa nel senso che nelle seguenti specifiche ipotesi ricorre un collegamento negoziale tra distinte pattuizioni – ciascuna adeguatamente giustificata sotto il profilo causale – e non già un negozio complesso:

- atto contenente la cessione di più quote sociali da parte di più cedenti a più cessionari (Cass. ordinanza 11 settembre 2014, n. 19245);
- atto contenente la cessione di più quote sociali da parte di più cedenti ad un unico cessionario (Cass. ordinanze 5 novembre 2014, n. 23518 e 11 settembre 2014, n. 19246);
- atto contenente la cessione di una quota sociale da parte dell'unico titolare a più cessionari (Cass. ordinanza 19 febbraio 2015, n. 3300; ordinanza 29 ottobre 2014, n. 22899).

Ne consegue che, nelle fattispecie descritte, ciascuna cessione di quota contenuta nell'atto – ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del DPR n. 131 del 1986 – rileva autonomamente ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Al riguardo, non ha pregio invocare l'articolo 11, della Tariffa, parte I, allegata al TUR, che, nel caso di specie, individua solo la misura dell'imposta applicabile a ciascuna cessione di quota.

In altri termini, la *ratio* sottesa a tale ultima disposizione citata, volta ad assoggettare a tassazione l'atto di trasferimento delle quote sociali indipendentemente da ogni valutazione in ordine all'effettiva capacità contributiva delle parti contraenti, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, non legittima una deroga ai principi generali dettati in materia di tassazione degli atti che contengono più disposizioni, la cui disciplina si ricava dal combinato disposto degli articoli 20 e 21 del TUR, non compatibile con la tesi prospettata dai contribuenti, incentrata sull'unicità dello strumento giuridico utilizzato.

Da ultimo, si rappresenta che in relazione al caso di specie non è pertinente il richiamo della Circolare n. 44/E del 7 ottobre 2011, la quale ha trattato, invece, la diversa ipotesi della tassazione degli *“atti recanti più disposizioni che non hanno contenuto patrimoniale”*.

Nella citata circolare si chiarisce, infatti, che *“l'articolo 21 del TUR non trova applicazione nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più disposizioni che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”*, con la conseguenza che in tale ipotesi si rende applicabile un'unica imposta fissa.

Detti chiarimenti, invero, non rilevano nella diversa fattispecie di un atto contenente più cessioni di quote sociali che, in tutta evidenza, reca più disposizioni autonome a contenuto patrimoniale.

Nella gestione del contenzioso pendente in materia, gli Uffici⁴ terranno conto dei principi enunciati con la presente risoluzione.

IL DIRETTORE CENTRALE

⁴ Per brevità, per Uffici si intendono le Direzioni regionali e provinciali ed il Centro Operativo di Pescara.