

Giurisprudenza

Atto unico con sei acquirenti: sei negozi con altrettanti tributi

22 Luglio 2015

La cessione di distinte quote societarie, seppure disposta con un solo rogito notarile, sconta l'imposta fissa di registro per ogni quota trasferita a diversi soggetti



L'articolo 21 del Dpr n. 131/1986 (di approvazione del Testo unico sull'imposta di registro), disciplina, come noto, la tassazione sugli atti che contengono più disposizioni, prevedendo al primo comma che, se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto.

La questione oggetto dell'intervento della Cassazione (sentenza n. 3300/2015) concerne la tassazione di un atto notarile avente per oggetto la cessione, da parte di un unico alienante, di una quota di partecipazione in una società in accomandita semplice a sei acquirenti, avendo l'ufficio finanziario ritenuto che si trattasse di un atto avente distinte disposizioni.

A sua volta, il notaio rogante l'unico atto, nella sua qualità di responsabile d'imposta, aveva eccepito l'applicabilità dell'articolo 11 della tariffa allegata al Testo unico ove si prevede la registrazione in termine fisso degli atti pubblici e delle scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società di cui al precedente articolo 4, con l'applicazione dell'imposta fissa di registro, attualmente fissata in 200 euro.

La decisione della Corte di legittimità che si commenta concorda con la tesi avanzata dall'Amministrazione finanziaria, evidenziando che *"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"*. In tal modo, si ritiene sussistere una continuità normativa con le precedenti versioni della legge di registro, vuoi quella contenuta nell'articolo 20 del Dpr n. 634/1972, vuoi dell'articolo 9 del Rd n. 3269/1923, che per escludere la tassazione plurima doveva sussistere tra le convenzioni enunciate in un unico atto un collegamento che non dipenda dalla volontà delle parti, ma sia, con carattere di oggettiva causalità, connaturato alle convenzioni stesse.

A tal fine, la decisione del Supremo collegio in rassegna cita i propri precedenti giurisprudenziali espressi dalle sezioni unite n. 406/1973 e, a sezione semplice, n. 1202/1972, n. 1886/1973, n. 2215/1980, n. 10789/2004 e n. 10180/2009, la quale ultima riconobbe che la duplice cessione sia dell'azienda sia dei contratti di locazione degli immobili, in cui viene svolta l'attività d'impresa, evidenzia due atti da assoggettare ad autonoma tassazione.

Tale conclusione appare condivisibile in quanto, seppure la cessione riguarda un'unica quota societaria, questa è stata suddivisa in quanto le diverse frazioni di essa sono state attribuite a distinti soggetti *uti singuli*, mentre diversamente sarebbe la soluzione laddove l'unica quota originaria venisse ceduta a distinti soggetti, ma in comunione tra loro, in quanto vale, appunto il rilievo oggettivo e non soggettivo.

L'eccezione contraria secondo cui l'atto in questione, risolvendosi in una modifica statutaria, si sarebbe dovuto considerare in maniera unitaria risulta infondata, in quanto attinente al soggetto ceduto e non al cedente, come fondata appare l'inapplicabilità del secondo comma dell'articolo 21, per il quale, 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.

In termini simili a quelli della decisione della Cassazione in commento si è espressa l'Amministrazione finanziaria nelle circolari n. 225/2008 e n. 44/2011, in quest'ultima riprendendo quanto affermato dalla Corte di cassazione nelle citate sentenze n. 10789/2004 e n. 10180/2009, nella quale ultima la Corte di cassazione ha statuito che *"l'imposta di registro... si commisura all'atto sottoposto a registrazione, e trova applicazione in occasione della stipula o della formazione di atti a contenuto economico, in quanto assunti dal legislatore come indici di capacità contributiva. Quando un documento contenga più <atti>, ciascuno espressione di capacità contributiva, è normale e ragionevole che l'imposta si applichi distintamente ad ognuno di essi, della qual cosa vi è conferma, oltre che nell'articolo 21, comma 1, in esame, nelle disposizioni di cui agli articoli 22, 23 e 25"* del Tur.

Tale posizione amministrativa è stata confermata dalla recentissima risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 35/2015, nella quale viene riassunta la posizione della suprema Corte in tema di tassazione di un "*atto contenente la cessione di più quote sociali da parte di più cedenti a più cessionari (Cass. ordinanza 11 settembre 2014, n.19245); di un 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) e di un 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)*".

a cura di Giurisprudenza delle imposte edita da ASSONIME

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/atto-unico-sei-acquirenti-sei-negozi-altrettanti-tributi>