



Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso

Roma, 5 giugno 2008

**OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 –
cessione di quote sociali - art. 11 Tariffa del DPR n. 131 del 1986
– imposta di registro.**

QUESITO

Il notaio Alfa chiede chiarimenti in merito al trattamento fiscale da applicare, ai fini dell'imposta di registro, ad un atto avente ad oggetto quattro cessioni di quote sociali a favore di una società austriaca da parte dei rispettivi titolari, soci di una società semplice.

In particolare, l'istante chiede se l'atto relativo alla predette cessioni debba essere assoggettato ad un'unica imposta di registro in misura fissa, oppure a tante imposte fisse quante sono le cessioni da porre in essere.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'interpellante ritiene che l'atto relativo alla cessione delle quattro quote sociali debba essere assoggettato ad un'unica imposta fissa di registro, sulla base delle seguenti considerazioni:

- la soppressione della tassa sui contratti di borsa, disposta dall'articolo 37 del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, non ha inciso sul trattamento fiscale della cessione di quote sociali. Si applica, pertanto, l'articolo 11 della tariffa allegata al

DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), il quale assoggetta ad imposta fissa gli *“atti pubblici e scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti di cui al precedente articolo 4”*. Tale disposizione normativa si applica a tutte le società, indipendentemente dalla loro natura giuridica.

- L'articolo 11 della Tariffa individua un'ipotesi di tassa “d'atto”, riferita allo strumento giuridico utilizzato: oggetto di imposizione non sono le disposizioni negoziali contenute nell'atto bensì quest'ultimo, che rileva in quanto “documento”. In definitiva, ai fini della negoziazione di quote di partecipazione in società o enti non rilevano il numero e la tipologia di negozi contenuti nel documento da registrare.

PARERE DELLA DIREZIONE

Gli atti di trasferimento delle quote sociali, siano essi effettuati con atto pubblico ovvero con scrittura privata autenticata, scontano, in base all'articolo 11 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, l'imposta di registro in misura fissa (v. circolare 28 dicembre 2007, n. 75).

Atteso ciò, con riferimento al caso in esame, occorre precisare se debba corrisponderci un'unica imposta in misura fissa, ovvero tante imposte (sempre in misura fissa) quanti sono i negozi contenuti nell'atto.

Al riguardo, l'articolo 21, primo comma, del TUR prevede che: *“se un atto contiene più disposizioni che non derivino necessariamente per la loro intrinseca natura le une dalle altre, ciascuna di essa è soggetta ad imposta come se fosse atto distinto”*.

Il successivo secondo comma del medesimo articolo, stabilisce, invece, che *“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 all'imposizione più onerosa”*.

Appare evidente, quindi, che il legislatore, ai fini dell'imposta di registro

individua, quale criterio di imposizione relativo agli atti che recano più disposizioni, quello che attribuisce rilevanza al nesso causale intercorrente tra le disposizioni stesse.

Il legislatore fiscale, quindi, fa propria la distinzione di matrice civilistica tra collegamento negoziale (primo comma dell'articolo 21 del TUR) e negozi complessi (secondo comma dell'articolo 21 del TUR).

Tale distinzione va ricercata nell'elemento causale, vale a dire nella funzione economico-sociale che caratterizza il negozio giuridico (v. Risoluzione del 17 dicembre 2004, n. 156/E).

Il negozio complesso si caratterizza per la fusione nel contenuto di un unico negozio di più elementi. Nel collegamento negoziale, invece, i singoli negozi sono strutturalmente autonomi e inquadrabili in distinti schemi causali.

Tutto ciò comporta che nel negozio complesso i singoli negozi che lo compongono non sono suscettibili di autonoma valutazione, in quanto sono riconducibili ad un unico rapporto giuridico. Si applica, pertanto, ai fini dell'imposta di registro, la disposizione recata dall'articolo 21, secondo comma, del TUR.

Nel negozio collegato, invece, le diverse disposizioni conservano un'autonoma rilevanza, trovando applicazione la previsione recata dall'articolo 21, primo comma, del TUR (v. Risoluzione del 17 dicembre 2004, n. 156/E).

Quanto rappresentato trova conforto anche nella giurisprudenza di legittimità, la quale ha precisato che l'atto complesso va assoggettato ad un'unica tassazione di registro, in quanto le varie disposizioni sono rette da un'unica causa e, quindi, derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre.

Invece, le disposizioni che danno vita ad un mero collegamento negoziale, ma sono rette da cause giuridiche distinte, sono assoggettate ciascuna ad autonoma tassazione.

In sostanza, la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, in quanto autonomamente identificabili, porta ad escludere una derivazione delle

disposizioni le une dalle altre (v. sentenza Cassazione, del 6 settembre 1996, sez. I, n. 8142).

La Suprema Corte ha altresì precisato che l'applicazione del secondo comma dell'articolo 21 del TUR presuppone la connessione tra le diverse disposizioni negoziali che non ricorre nelle ipotesi in cui tali disposizioni siano coordinate e consequenziali in base all'esclusiva volontà delle parti (v. sentenza Cassazione 7 giugno 2004, n. 10789).

In base al quadro normativo e giurisprudenziale sopra delineato, con riferimento alla fattispecie in esame si ritiene che le cessioni di più quote sociali da parte di più alienanti, benché per motivi di tecnica redazionale dell'atto di trasferimento siano contenute in un unico documento, conservano una propria ed autonoma rilevanza giuridica in quanto si tratta di distinte disposizioni negoziali non necessariamente derivanti le une dalle altre. Ne consegue che ognuna di esse rileva, ai sensi dell'articolo 21, primo comma, del TUR, autonomamente ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Né a conclusioni diverse conduce l'invocato articolo 11 della tariffa allegata al TUR, in base al quale per gli *“atti pubblici e scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società...”* deve essere corrisposta l'imposta di registro nella misura fissa di 168 euro.

In proposito non si condivide la soluzione interpretativa prospettata dall'istante, per il quale poiché l'articolo 11 individua un'ipotesi di “tassa d'atto”, riferita, quindi, allo strumento giuridico utilizzato, oggetto di imposizione non sarebbero le singole disposizioni negoziali contenute nell'atto bensì quest'ultimo, che rileverebbe in quanto “documento”, indipendentemente dal numero di negozi contenuti nello stesso.

Al riguardo, si osserva che la *ratio* sottesa all'articolo 11 della tariffa, tesa 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 interpretazione 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 nell'interpello, incentrata sull'unicità dello strumento giuridico utilizzato.

In conclusione, considerato che nel caso in trattazione lo stipulando atto ha ad oggetto quattro distinte disposizioni negoziali (cessioni di quote sociali) non derivanti per la loro intrinseca natura le une dalle altre, ne discende che ciascuna di essa è assoggettata ad autonoma tassazione in base all'articolo 11 della tariffa allegata al TUR, che, come si è detto, prevede la corresponsione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 168.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.