



## Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 05/06/2008 n. 225

### 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.

### Sintesi:

Un atto contenente piu' cessioni di quote sociali non puo' essere sottoposto a un' unica imposta fissa di registro, a meno che le operazioni descritte non derivino le une dalle altre per loro intrinseca natura. In caso contrario, ogni negozio e' assoggettato ad autonoma tassazione.

### Testo:

#### 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 societa' austriaca da parte dei rispettivi titolari, soci di una societa' 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 societa' o enti di cui al precedente articolo 4". Tale disposizione normativa si applica a tutte le societa', 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 societa' 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 cio', con riferimento al caso in esame, occorre precisare se debba corrispondersi 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 piu' disposizioni che non derivino necessariamente per la loro intrinseca natura le une dalle altre, ciascuna di essa e' 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 da' luogo all'imposizione piu' onerosa".

Appare evidente, quindi, che il legislatore, ai fini dell'imposta di registro individua, quale criterio di imposizione relativo agli atti che recano piu' 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 piu' elementi. Nel collegamento negoziale, invece, i singoli negozi sono strutturalmente autonomi e inquadrabili in distinti schemi causali.

Tutto cio' 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 legittimita', 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 pluralita' delle cause dei singoli negozi, ancorche' 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 volonta' 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 piu' quote sociali da parte di piu' 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.

Ne' 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 societa'..." 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 poiche' 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 rilevarebbe 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 capacita' 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 piu' 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'unicita' 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 e' assoggettata ad autonoma tassazione in base all'articolo 11 della tariffa allegata al TUR, che, come si e' detto, prevede la corresponsione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 168.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinche' i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformita'.