Ordinanza del 23/06/2021 n. 17904 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

che:

Axxxx S.p.A., C.A., C.B., C.M. impugnavano, con separati ricorsi, dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Grosseto, l'avviso di liquidazione n. (XXXXX) conseguente alla registrazione d'ufficio di una scrittura privata, non autenticata, avente ad oggetto la promessa di trasferimento di una quota di partecipazione nella società Fxxxx s.r.l. dai sigg. C.B., C.A., C.M. alla società Axxxx S.p.A.. I ricorrenti sostenevano che la tassazione di una scrittura privata, anche se redatta in forma di accordo preliminare, avente per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società, era sempre soggetta a registrazione a tassa fissa di registro di Euro 168,00, a nulla rilevando che il corrispettivo fosse stato o meno integralmente riscosso o che fossero stati corrisposti gli anticipi in conto prezzo.

Il prezzo della futura cessione della quota veniva stabilito nella misura di Euro 4.000.000,00, di cui Euro 1.530.000,00 da versare in acconto. L'Ufficio, atteso che il contratto preliminare conteneva anche la dazione di un acconto, applicava su tale somma la tassazione in misura proporzionale pari al 3%, comminando la sanzione in misura pari al 120%, e sottoponendo a tassazione il preliminare di cessione di quote, applicando l'imposta fissa pari ad Euro 168,00 ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 10.

L'adita Commissione, con sentenze n. 221/01/13 e n. 222/01/13, accoglieva i ricorsi.

L'Ufficio proponeva avverso le pronunce separati appelli, dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana che, previa riunione, respingeva i gravami con sentenza n. 2085/13/2015.

L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza, svolgendo un solo motivo. La Procura Generale presso la Corte di Cassazione, in data 23.2.2021, ha depositato memorie concludendo per il rigetto del ricorso. Axxxxx S.p.A., C.A., C.B., C.M. si sono costituiti con controricorso, illustrato con memorie.

MOTIVI DELLA DECISIONE

che:

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, allegata Tariffa, parte prima, artt. 9 e 10, e del D.P.R. n. 131 del 1986, allegata Tariffa, parte seconda, artt. 2 e 11, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che, ai sensi delle richiamate disposizioni, nel caso di versamenti di acconti di contratti preliminari (come avvenuto nel caso di specie) l'imposta di registro da versare è proporzionale, nella misura del 3% dell'acconto (e non nella misura fissa).

La Tariffa, art. 10, riguarderebbe i preliminari di ogni specie, e quindi anche quelli relativi alla negoziazione di quote sociali, pertanto, correttamente l'Ufficio avrebbe applicato il citato art. 10, avendo ritenuto, come esplicitato nella motivazione dell'avviso, che al preliminare di cessione di quote societarie si applicasse l'imposta fissa pari ad Euro 168,00 ed all'acconto del prezzo invece l'imposta proporzionale pari al 3%. La Commissione Tributaria Regionale sarebbe, pertanto, incorsa in errore, aderendo acriticamente alla tesi di parte contribuente, sostenendo che la disposizione speciale che disciplina le quote societarie (Tariffa, art. 2 e 11) è destinata a prevalere sulla norma generale che si riferisce ai contratti preliminari (artt. 9 e 10 citati), non essendo sostenibile la tesi del rapporto tra lex generalis e lex specialis tra le une e le altre norme, dovendo ritenersi, con la migliore dottrina, che la ratio della norma di cui alla Tariffa, art. 10, è quella di sottoporre ad imposizione una manifestazione di capacità contributiva, quale è la da-zione di somme in anticipo rispetto al versamento dell'intero corrispettivo pattuito, tanto da considerarne successivamente il recupero, in sede di stipula del contratto definitivo.

1.1. Il motivo è infondato per i principi di seguito enunciati.

a) Non è contestato, ed è stato oggetto di accertamento in fatto da parte del giudice del merito, che la scrittura privata non autenticata sottoscritta in data (XXXXX) tra C.A., C.B. e C.M. (prominenti venditori) e C.F., quale legale rappresentante della Alabama s.p.a. (promittente acquirente), è un preliminare di vendita di partecipazioni societarie con esplicita previsione di un acconto prezzo di Euro 1.530.000,00 da corrispondersi alla firma.

L'Agenzia delle Entrate ha provveduto, ai sensi dell'art. 15 TUR, comma 1, lett. b), alla registrazione d'ufficio dell'atto. La norma dispone, infatti, che la registrazione possa essere eseguita d'ufficio, previa riscossione dell'imposta dovuta: a) quando le scritture private non autenticate siano depositate presso uffici pubblici o 2) quando l'Amministrazione finanziaria ne sia venuta legittimamente in possesso in base ad una legge che autorizzi il sequestro o ne abbia avuta visione nel corso di accessi, ispezioni o verifiche eseguiti ai fini di altri tributi. Nella fattispecie, si evince dalla motivazione dell'atto impositivo (il cui contenuto è stato riportato in ricorso in ossequio al principio di autosufficienza) che, nel corso di operazioni di verifica a carico di C.M., la Guardia di Finanza di (XXXXX) aveva acquisito la suddetta scrittura privata denominata "contratto preliminare di cessione di partecipazioni societarie". Ne consegue che correttamente l'Amministrazione ha provveduto alla registrazione d'ufficio, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 15.

b) La compravendita di partecipazioni sociali è il contratto mediante il quale un soggetto trasferisce ad altro soggetto la proprietà delle azioni o delle quote sociali detenute in società verso un corrispettivo. Le cessione delle azioni o quote di una società ha come oggetto

immediato la partecipazione sociale e solo quale oggetto mediato la quota parte del patrimonio sociale che tale partecipazione rappresenta.

Con il contratto preliminare di vendita le parti si sono obbligate a stipulare reciprocamente un successivo contratto definitivo, prevedendo il pagamento di una somma di denaro quale acconto del prezzo da versare alla stipula del preliminare.

Va premesso che dal punto di vista fiscale la vicenda negoziale preliminare - definitivo deve essere apprezzata come un'unica manifestazione di capacità contributiva, trattandosi di un'unica operazione economica nell'ambito del sistema dell'imposta di registro.

La vicenda contrattuale, suddivisa in due momenti, infatti, esprime l'unicità dell'affare, in cui si avvicendano fattispecie contrattuali diverse (preliminare - definitivo), ma finalizzate al perseguimento di un unico risultato finale, nella specie la cessione di partecipazioni societarie.

La valutazione dell'unicità della operazione negoziale investe il profilo della tassazione dell'imposta di registro, sicchè si condividono le conclusioni rassegnate dal Procuratore Generale nella memoria depositata in data (XXXXX), secondo cui: " Non vi è ragione» per escludere dal novero degli atti di negoziazione di quote di partecipazione di società il preliminare di compravendita (cessione) delle quote sociali, considerato da un canto, che la generale categoria atti di negoziazione è idonea dal punto di vista semantico a comprendere anche il contratto preliminare, e dall'altro, che non risulta congruo che il preliminare che prevede il versamento di acconto sul prezzo sia soggetto all'imposta in misura percentuale quando il definitivo sarà soggetto a imposta in misura fissa".

A tale riguardo, non può trovare accoglimento la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate laddove ritiene di rimarcare la distinzione tra contratto preliminare e contratto definitivo, sulla base del rilievo che un contratto apparentemente definito come "preliminare di negoziazione di quote sociali", consista, poi, in una definitiva cessione d'azienda, con la conseguenza che l'atto definitivo, non sconterà l'imposta in misura fissa, ma in misura proporzionale, secondo quanto stabilito dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 23.

In tal caso, infatti, la valutazione dell'operazione negoziale posta in essere successivamente dalle parti è vicenda che non attiene al presente giudizio e non può condizionare in questa sede la tassazione dell'atto soggetto ad imposizione, in quanto l'asserita eventuale possibilità che un contratto apparentemente definito come preliminare sia poi una definitiva cessione di azienda non è stato oggetto di contestazione da parte dell'Ufficio.

c) Fatte queste brevi premesse, con riferimento al preliminare redatto con scrittura privata non autenticata, nel sistema dell'imposta di registro per stabilire se un determinato atto debba essere obbligatoriamente registrato in termine fisso (decorrente di regola dalla data della sua formazione), ovvero sia soggetto a registrazione solo in caso d'uso, occorre verificare se esso sia riconducibile ad una delle categorie specificate nel D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, allegata tariffa, parte prima e seconda. Il citato D.P.R. n. 131, art. 5, comma 1, stabilisce che: " sono soggetti a registrazione in termine fisso gli atti indicati nella parte prima della tariffa e in caso d'uso quelli indicati nella parte seconda". La citata Tariffa, parte prima, art. 10, include la categoria negoziale

dei "contratti preliminari di ogni specie" fra gli atti soggetti all'obbligo di registrazione in termine fisso.

Ai sensi del citato art. 10, il contratto preliminare di compravendita deve essere registrato entro venti giorni dalla sua sottoscrizione, e comporta il versamento dell'imposta di registro in misura fissa pari ad Euro 168,00 (nella versione ratione temporis applicabile), indipendentemente dal prezzo stabilito dalle parti nell'atto di compravendita.

Il testo unico del 1986 ha previsto, nella nota al citato art. 10, le modalità di tassazione di quelle disposizioni accessorie incluse nel preliminare che non rientrano nel contenuto minimo dello stesso, costituito dall'assunzione dell'obbligo di stipulare il definitivo. Si tratta, in particolare, delle clausole che prevedono il pagamento di acconti di prezzo non soggetti a IVA o di dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria. La nota all'art. 10, prevede che acconti di prezzo e caparre confirmatorie siano soggetti ad autonoma tassazione in sede di registrazione del preliminare, ma che l'imposta corrisposta a tale titolo possa essere poi imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del definitivo e, quindi, detratta da quest'ultima. Più precisamente, per gli acconti di prezzo sarà applicabile la Tariffa, art. 9, e, quindi, l'aliquota del 3%, mentre per la caparra confirmatoria viene invece richiamato la Tariffa, art. 6, che prevede l'aliquota dello 0,50, per cento. L'art. 10 cit., infatti, dispone che: " se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di caparra confirmatoria si applica il precedente art. 6; se prevede il pagamento di acconti prezzo non soggetti all'imposta sul valore aggiunto ai sensi del testo unico, art. 5, comma 2, e art. 40, si applica il precedente art. 9.

In entrambi i casi l'imposta pagata è imputata all'imposta principale dovuta per la registrazione del contratto definitivo (....)".

La detraibilità dell'imposta di registro assolta alla registrazione del preliminare da quella dovuta sul definitivo dimostra la considerazione unitaria dell'operazione che si realizza nella sequenza preliminare - definitivo, da intendere come unica manifestazione di capacità contributiva. Gli acconti prezzo, qualora riguardino operazioni "soggette ad IVA" da un lato rilevano al momento del pagamento (o della fatturazione) agli effetti di questo tributo, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 4, comportando l'addebito o l'esenzione dall'IVA secondo il regime dell'operazione a cui si riferiscono, da un altro lato rilevano sotto il profilo dell'applicazione dell'imposta di registro secondo il regime dell'alternatività disposto dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40.

Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, precisa che, se con riferimento a una cessione di beni si verifichi, pur anteriormente al verificarsi dell'effetto traslativo, il pagamento, ancorchè parziale, del corrispettivo, si avrà, con riferimento a tale prestazione, l'immediato assoggettamento a IVA; qualora l'acconto non sia soggetto a IVA, ai sensi del richiamo al D.P.R. n. 131 del 1986, allegata Tariffa, parte prima,, art. 9, l'imposta di registro sarà applicata in misura proporzionale con aliquota al 3%.

c) Ai fini dell'imposta di registro, l'obbligo di registrazione dell'atto preliminare di cessione di quote sociali è determinato dalla forma assunta nel caso concreto dal negozio giuridico utilizzato e, per contro, nessuna rilevanza riveste il suo oggetto, ossia il trasferimento di

partecipazioni. L'imposizione in misura fissa non è collegata alla natura e agli effetti che l'atto presentato alla registrazione produce, ma alla mera esecuzione della formalità. L'imposizione in misura fissa è collegata alla rilevanza dell'atto come documento e non come negozio giuridico. Nella fattispecie, come si è detto, il contratto preliminare ha previsto l'anticipazione del corrispettivo pattuito (D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 6), e trattandosi di operazione non soggetta ad IVA (cessione di partecipazioni societarie), va applicata l'imposta di registro, in ragione del principio alternatività IVA - registro, previsto dall'art. 40 TUR. L'imposta di registro sulla somma versata a titolo di acconto - prezzo, con riferimento alla cessione di quote di partecipazione societarie, va applicata in misura fissa, in ragione dei principi di seguito enunciati.

d) L'Ufficio ha applicato, nella fattispecie, l'imposta in misura proporzionale, facendo riferimento alla nota della citata tariffa, art. 10, secondo cui, come si è detto, nel caso di acconti prezzo "non soggetti ad IVA", l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale nella misura del 3% di cui alla citata tariffa, parte prima, art. 9, relativo agli atti di obbligazione, e, più in generale, alle prestazioni aventi contenuto patrimoniale.

Ha ritenuto di richiamare, nella fattispecie, l'art. 9 TUIR, secondo cui, se il contratto preliminare prevede la dazione di somme a titolo di acconto prezzo si applica l'imposta di registro in misura proporzionale, atteso che il versamento di un acconto rappresenta l'anticipazione del corrispettivo pattuito.

Le disposizioni in commento tuttavia non trovano applicazione nella fattispecie in esame, tenuto conto che gli atti di negoziazione o compravendita di azioni o quote di partecipazione in società sono soggetti a registrazione in termine fisso con assolvimento dell'imposta in misura fissa di Euro 168,00 (attualmente pari a Euro 200,00), se redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata (D.P.R. n. 131 del 1986, allegata Tariffa, Parte I, art. 11), ovvero soggetti a registrazione in caso d'uso, sempre pagando l'imposta di registro nella misura fissa di Euro 168,00, se redatti nella forma della scrittura privata non autenticata (D.P.R. n. 131 del 1986, allegata Tariffa, parte II, art. 2).

Infatti, sotto il profilo dell'imposta di registro, la negoziazione o compravendita di azioni o quote di partecipazione in società o enti, se effettuata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata deve essere registrata in termine fisso e sconta l'imposta di registro nella misura fissa ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, allegata Tariffa, Parte Prima, art. 11; se effettuata mediante scrittura privata non autenticata deve essere registrata solo in caso d'uso ed è soggetta all'imposta di registro nella misura fissa ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, allegata Tariffa, Parte Seconda, art. 2.

L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione 35/E/ del 2.4.2015 ha espressamente ritenuto applicabile l'art. 11 cit., agli atti di cessione di quote sociali a contenuto patrimoniale.

La citata tariffa, Parte I, art. 11, è norma speciale espressamente riferita agli atti di negoziazione di quote di partecipazioni in società, con la conseguenza che, con riferimento al preliminare di cessione di partecipazioni societarie, non può trovare applicazione la disciplina prevista dall'art. 10, trattandosi di disposizione generale riferibile ai contratti preliminari in genere.

L'articolo dispone l'applicazione dell'imposta in misura fissa per "atti pubblici e scritture private autenticate, escluse le procure di cui alla parte seconda, art. 6, non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale; atti pubblici e scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società o enti di cui al precedente art. 4, o di titoli di cui all'art. 8 della tabella o aventi per oggetto gli atti previsti dalla stessa tabella, esclusi quelli di cui agli artt. 4, 5, 6, 11, 11 bis e 11 ter; atti di ogni specie per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta in misura fissa".

L'imposta di registro in misura fissa si applica non solo riguardo alla cessione della partecipazione ma anche con riferimento a tutti i diritti, poteri, obblighi e facoltà ad essa necessariamente connessi ed anche se gli stessi abbiano natura patrimoniale e siano valutabili autonomamente al punto di concorrere alla determinazione del prezzo.

Come si è detto, dal punto di vista fiscale la vicenda preliminare - definitivo è unitaria sicchè non si comprenderebbe come la tassazione del contratto preliminare per il quale sono previsti acconti possa eccedere quella (prevista con l'applicazione dell'imposta in misura fissa) del contratto definitivo. A tale ragionamento si oppone una fondamentale riflessione in termini di capacità contributiva. In tanto il contratto preliminare è tassato in quanto considerato "un tutt'uno" con il contratto definitivo, essendo unica la manifestazione di capacità contributiva espressa dalla sequenza "preliminare/definitivo", che si realizza però solo al momento della stipula del definitivo.

Infatti, se quella espressa dal contribuente che cede la quota di partecipazione è stata ritenuta dal legislatore (per evidenti ragioni di agevolazione) meritevole di imposizione in misura fissa, non sarebbe coerente, oltre che non compatibile con il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., che impone di trattare con eguale criterio le identiche manifestazioni di capacità contributiva, una lettura dell'atto di preliminare di cessione di quote con acconto prezzo che non tenesse conto del fatto che è strumentale alla stipula del contratto definitivo, per il quale il legislatore ha previsto un regime agevolativo. La tassazione del contratto preliminare è, infatti, una mera anticipazione del carico tributario dovuto per la stipula del contratto definitivo, in quanto solo con la stipula del contratto definitivo il contribuente manifesta la propria capacità contributiva: pertanto, da un lato, la tassazione con l'imposta proporzionale dell'acconto del contratto preliminare, a prescindere dal contratto definitivo, rappresenterebbe un prelievo non supportato da alcuna manifestazione di capacità contributiva; dall'altro appare una valutazione incongrua a fronte di una tassazione del definitivo in misura fissa. Se si aderisce a questa tesi, deve necessariamente darsi ingresso anche ad un diritto al rimborso dell'importo pari alla maggiore tassazione del contratto preliminare rispetto al contratto definitivo, con la conseguenza che tale tassazione verrebbe applicata solo temporaneamente, con la consapevolezza che, in caso di mancata stipula del definitivo, essa darà luogo a un diritto di rimborso. Oltre al fatto che, essendo il corrispettivo pattuito irrilevante ai fini della tassazione del definitivo, tenuto conto che si applica l'imposta in misura fissa, nell'ipotesi in cui si aderisse alla tesi della tassazione in misura proporzionale dell'acconto-prezzo versato in sede di preliminare, si verificherebbe una tassazione del definitivo addirittura inferiore alle somme pagate in sede di registrazione del preliminare per l'acconto prezzo. In tal caso la tassazione di tali somme, che si atteggiano come anticipazione della tassazione del definitivo, comportano un'eccedenza di

imposta con l'effetto sostanziale di variare di fatto l'unitario assoggettamento ad imposta di registro dell'operazione preliminare - definitivo.

2. La Commissione Tributaria Regionale ha fatto buon governo dei principi espressi ritendo che "la disposizione speciale che disciplina la negoziazione di quote societarie (citati artt. 2 e 11) è destinata a prevalere sulla norma generale che si riferisce ai contratti preliminari (citati artt. 9 e 10)".

In definitiva, il ricorso va rigettato. Le spese di lite seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte soccombente al rimborso delle spese di lite che liquida in complessivi Euro 5.600,00 per compensi, oltre Euro 200,00 per esborsi, spese forfetarie nella misura del 15% ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale, effettuata da remoto, il 18 marzo 2021.

Depositato in Cancelleria il 23 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza