Sentenza del 21/06/2019 n. 16708 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. L'agenzia delle entrate propone un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n. 175/23/12 del 17 luglio 2012, con la quale la commissione tributaria regionale della Campania, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione e di irrogazione sanzioni notificato al notaio R.G. in relazione all'imposta di registro su atto di cessione plurima di quote sociali da lui rogato e registrato in via telematica; imposta che il notaio aveva autoliquidato in tassa fissa unitaria, invece che in tassa fissa plurima per ciascuna cessione contenuta in atto.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che l'autoliquidazione unitaria operata dal notaio fosse corretta, posto che: - la tassazione di specie non colpiva la capacità contributiva, ma costituiva il corrispettivo del servizio di registrazione reso dall'amministrazione finanziaria in relazione all'unico documento contenente le plurime cessioni; - si trattava di atto con causa unitaria comportante la modificazione dell'atto costitutivo; - rilevava nella specie non già il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, allegato, prima parte, Tariffa, art. 11 (atti pubblici e scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società).

Resiste con controricorso il notaio.

p. 2.1 Con l'unico motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art. 360 c.p.c., n. 3 - violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 20 e 21, nonchè art. 11 tariffa all. A. Per avere la Commissione Tributaria Regionale omesso di considerare che la fattispecie andava inquadrata nell'art. 21 cit. e non nell'art. 11 di Tariffa, trattandosi sì di unico atto, ma contenente plurime disposizioni negoziali autonome e non conseguenti le une dalle altre; tanto più che, quando il legislatore ha inteso affermare la regola di tassazione unitaria su atto plurimo, lo ha espressamente enunciato (come nel D.L. n. 331 del 1993, art. 66, comma 6 bis, sulle operazioni agevolate delle società cooperative edilizie di abitazione).

p. 2.2 Il motivo è fondato.

Stabilisce il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21: "Atti che contengono più disposizioni. 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." Ora, nel caso in esame l'atto conteneva plurime cessioni di quote sociali a favore di vari beneficiari, senza tuttavia che tra di esse potesse instaurarsi alcuna relazione necessaria di dipendenza o derivazione causale.

Diversamente da quanto stabilito dalla Commissione Tributaria Regionale, si trattava dunque di un'ipotesi tipica di tassazione plurima, così come disciplinata dall'art. 21, comma 1; là dove il richiamato art. 11 fungeva (considerata la conformazione tariffaria che connota l'imposta di registro) da norma meramente determinativa della misura (fissa) dell'imposta unitariamente applicabile su ciascuna disposizione negoziale, non anche del presupposto imponibile.

Si è più volte affermato, nell'indirizzo di legittimità, che: "In tema di imposta di registro, nel caso di contestuali cessioni di quote di società di persone, ciascuna di esse è soggetta ad imposta ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 21, comma 1, poichè non viene in rilievo un negozio complesso, soggetto, ai sensi del citato art. 21, comma 2, ad un'unica tassazione, ma dei negozi collegati, ognuno dei quali adeguatamente giustificato sotto il profilo causale ed estraneo all'effetto modificativo del contratto sociale, che, ai sensi dell'art. 2252 c.c., sorge in forza del successivo consenso di tutti i soci" (Cass.n. 22899/14; così Cass.nn. 19245/14; 14866/16 e, più recentemente, 25341/18).

Il fondamento dell'indirizzo di legittimità così formatosi (poi recepito dall'amministrazione finanziaria con la Circolare 2 aprile 2015 n. 35/E) poggia sulla considerazione che, nel caso di cessione plurima di quote sociali ('da partè e/o 'a favorè di plurimi soggetti), si configura un'ipotesi di mero collegamento tra disposizioni negoziali aventi causa autonoma, non già di atto complesso connotato da un'unica causa; il che è reso evidente dal fatto che la connessione tra le varie disposizioni trova nell'unitarietà dell'atto una contingente modalità attuativa frutto della volontà delle parti, ma non un vincolo di necessità causale.

Nè varrebbe obiettare che l'atto plurimo sortirebbe comunque un effetto unitario nella modificazione, con l'avvicendamento dei soci, dell'atto costitutivo della società; va infatti considerato che tale modificazione non costituisce l'oggetto dell'atto, operando "a valle" ed in conseguenza delle cessioni autonomamente e distintamente operate le quali, del resto, non richiedono la partecipazione ed il consenso di tutti i soci.

Non è dunque conferente il richiamo, pure operato dal controricorrente, al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 4 lett. c), Tariffa all., il quale si limita a stabilire che le modifiche statutarie, diverse da quelle descritte nelle lettere precedenti, scontano l'imposta in misura fissa; posto che ci si trova di fronte, nuovamente, ad una disposizione di natura strettamente tariffaria e di quantificazione dell'imposta, mentre il presupposto dell'imposizione (ricollegabile alla natura negoziale dell'atto presentato alla registrazione) va individuato nella previsione generale di cui all'art. 21 citato.

Disposizione, quest'ultima, che nel prevedere espressamente la plurima tassazione di autonome disposizioni negoziali ancorchè contenute in un unico atto, di per sè esclude che l'imposizione colpisca quest'ultimo a titolo di 'corrispettivò del mero servizio di registrazione dell'unico supporto documentale che funga da veicolo di più volontà negoziali.

Ne segue la cassazione della sentenza impugnata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito, ex art. 384 c.p.c., mediante rigetto del ricorso introduttivo del notaio.

Le spese dell'intero giudizio vengono compensate, in ragione del consolidarsi soltanto in corso di causa del su riportato orientamento interpretativo.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo di parte contribuente;

- compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, il 22 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 21 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza