

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 16 aprile 2015, n. 7809

In fatto

Il contribuente, notaio che ha rogato un atto contenente tre cessioni di quote di una società a responsabilità limitata, intercorse tra più cedenti e più cessionari, ha impugnato l'avviso di liquidazione notificatogli dall'Agenzia delle Entrate, sostenendo l'applicabilità dell'art. 11 della Tariffa allegata al d.p.r. 131/86, che prevede la registrazione a termine fisso degli atti pubblici e delle scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società e, quindi, l'assoggettabilità dell'atto a tre imposte di registro in misura fissa, in luogo delle più imposte fisse, in numero corrispondente a quello delle cessioni, pretese dall'ufficio.

La Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso e quella regionale ha respinto l'appello dell'ufficio, sostenendo l'applicabilità dell'articolo 11 della parte prima della tariffa allegata al TUR, anche in considerazione della misura fissa dell'imposizione, collegata alla mera esecuzione della formalità e, quindi, unica. Ciò in quanto, ha sottolineato il giudice d'appello, «la circostanza che la cessione abbia riguardato più quote non fa perdere all'atto la sua natura unitaria e la tassa fissa è dovuta esclusivamente in ragione dell'unica e complessa formalità di registrazione».

Propone ricorso l'Agenzia delle Entrate a contribuente, per ottenere la cassazione della sentenza, affidandolo ad un unico motivo, al quale il contribuente replica con controricorso.

In diritto

1. - il ricorso può essere definito in camera di consiglio, risultando, oltre che ammissibile, in quanto, contrariamente a quanto sostenuto in controricorso, individua esattamente la questione di diritto controversa, manifestamente fondata.

2. - Fondato è il motivo di ricorso, proposto ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., concernente la violazione e falsa applicazione dell'art. 21 del d.p.r. n. 131 del 1986 nonché dell'art. 11 della prima parte della tariffa al decreto allegata, là dove la sentenza ha escluso l'assoggettabilità a separata tassazione delle plurime cessioni contenute nell'atto.

2.1 - Al caso in esame si attaglia il consolidato orientamento della Corte, secondo cui il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 21, nello stabilire il regime tributario di registro applicabile nel caso in cui l'atto contenga più disposizioni, detta il criterio distintivo tra tassazione unica (da applicare con riguardo alla disposizione soggetta all'imposizione più onerosa: comma 1) e tassazione separata delle singole disposizioni (comma 2), individuandolo - in linea con il principio generale della tassazione secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto, a prescindere dal nomen iuris adoperato (art. 20) - nella sussistenza, o meno, del requisito che esse "derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre".

2.2. - In particolare, la Corte costantemente interpreta tale criterio - anche con riferimento al previgente D.P.R. n. 634 de 1972, art. 20, di contenuto identico alla norma attuale, e, prima ancora, al R.D. n. 3269 del 1923, art. 9, il quale a sua volta già esprimeva un concetto del tutto analogo -, nel senso 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: occorre, cioè, che sussista tra le convenzioni, ai fini della tassazione unica, un collegamento che non dipenda dalla volontà delle parti, ma sia, con carattere di oggettiva causalità, connaturato, come necessario giuridicamente e concettualmente, alle convenzioni stesse (tra le altre, Cass., sez. un., n. 406 del 1973 e Cass. nn. 1202 del 1972, 1886 del 1973, 2215 del 1980; più recentemente, Cass. nn. 10789 del 2004, 10180 del 2009 e, con riguardo a fattispecie simili a quella in esame, 29 ottobre 2014, n. 22899 e 19245/14). Là dove è del tutto inconferente il richiamo, su cui insiste il contribuente in controricorso, a Cass. 25087/06, che concerne la distinta questione dell'inapplicabilità dell'esenzione di cui all'art. 1, 8° comma, d.leg. n. 435/1997; è a questo riguardo che la Corte ha affermato l'assoggettabilità ad imposta fissa di registro e di bollo della scrittura privata avente ad oggetto cessioni di quote di società.

2.3. - In definitiva, la distinzione tra il 1° ed il 2° comma dell'art. 21 del d.p.r. 131/86 coglie la differenza fra il negozio complesso ed i negozi collegati, in virtù della quale il negozio complesso è contrassegnato da una causa unica, là dove, nel collegamento negoziale, distinti ed autonomi negozi si riannodano ad una fattispecie complessa pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili.

2.4. - Nel caso in esame, allora, è evidente il collegamento negoziale tra più pattuizioni, ciascuna adeguatamente giustificata sotto il profilo causale e non già il negozio complesso richiesto dalla giurisprudenza.

2.5. - Va, poi, segnalato che l'art. 21 è norma di carattere generale, riferito alle modalità di applicazione dell'imposta in caso di atti che comprendono più disposizioni, di guisa che la distinzione che la sentenza e, di seguito, il contribuente vorrebbero introdurre fra atti da assoggettare ad imposta fissa ed atti da sottoporre ad imposta proporzionale, al fine di ritenere regolati dalla norma soltanto i secondi, appare del tutto inconferente:

- è inconferente sul piano letterale, giacché l'art. 21 concerne l'applicazione dell'imposta di registro ed a questa si riferisce senza distinzioni di sorta tra imposta fissa ed imposta proporzionale;

- è inconferente sul piano sistematico, poiché l'articolo 11 della parte prima della tariffa, che prevede l'imposta fissa per «gli atti pubblici e scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di società...» si riferisce con ogni evidenza all'atto come disposizione di volontà e non già all'atto come documento, quindi al contenuto, che può essere plurimo e non già al contenente unitario;

- è inconferente sul piano della ratio, in quanto la stessa giustificazione addotta dal contribuente, secondo cui l'imposta di registro in misura fissa risponde alla funzione di corrispettivo del servizio pubblico di registrazione, non esclude, anzi, è coerente con la necessità che se occorra registrare più atti, intesi come atti dispositivi, sia pure contenuti in un unico documento, occorre corrispondere altrettanti corrispettivi. Il che fa giustizia anche del dubbio di legittimità costituzionale prospettato in atti.

2.6. - In definitiva, la combinazione tra l'articolo 21 e l'articolo 11 della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986 conduce a ritenere che, a norma dell'art. 20, a ciascun atto dispositivo contenuto nell'unitario documento va applicata la propria imposta che, in base all'art. 11, sconta la misura fissa e non già proporzionale.



3. - Irrilevante è, infine, l'eccezione di giudicato sul capo non impugnato inerente alle sanzioni, prospettandosi l'applicazione del 2° comma dell'art. 336 c.p.c., a norma del quale «la riforma o la cassazione estende i suoi effetti ai provvedimenti e agli atti dipendenti dalla sentenza riformata o cassata», e non sembra configurabile alcun ragionevole dubbio sulla dipendenza delle sanzioni dell'avviso di liquidazione.

4. - Derivano da quanto precede l'accoglimento del ricorso, la cassazione della sentenza e, non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, nel decidere nel merito, il rigetto dell'impugnazione originariamente proposta.

4.1. - Il recente consolidamento della giurisprudenza di legittimità, tuttavia, comporta la compensazione di tutte le voci di spesa.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'impugnazione originariamente proposta. Compensa le spese.

