

La tassazione dell'atto contenente il trasferimento di più partecipazioni societarie



Gentile Cliente,

Con la presente desideriamo informarLa che l'atto di cessione di partecipazioni operato:

- i) **da soggetto non IVA, sconta**, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86 o dell'articolo 2 della Tariffa, parte II, allegata al DPR 131/86, **l'imposta di registro nella misura fissa di 200,00 euro e l'imposta di bollo di 15,00 euro;**
- ii) **da un soggetto IVA, è esente da imposta sul valore aggiunto**, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 4 del DPR 633/1972 e, in forza del principio di alternatività IVA/registro, sancito dall'articolo 40 del DPR 131/1986, **risulta soggetto ad imposta di registro in misura fissa (200,00 euro).**

L'aspetto più controverso della disciplina in rassegna è **quello riconducibile alla misura dell'imposta di registro nel caso in cui**, in un unico atto di cessione, **siano presenti più disposizioni di cessione di partecipazioni societarie**: in tale circostanza, infatti, non è sempre stato chiaro il comportamento da seguire.

A chiarire ogni incertezza è intervenuta:

- i) la medesima Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 225/E/2008 e Risoluzione n. 35/E/2015) ribadendo che **l'atto contenente più cessioni di quote sociali è soggetto a tante imposte di registro fisse quante sono le cessioni realizzate;**
- ii) la Giurisprudenza di Legittimità (Ordinanza Corte di Cassazione del 11.7.2022 n. 21805) che ha sostanzialmente assunto **un orientamento coerente con la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate.**

La Circolare è composta da N° 4 pagine inclusa la presente

Premessa

L'atto di cessione di partecipazioni operato:

- **da soggetto non IVA**, sconta, ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86 o dell'articolo 2 della Tariffa, parte II, allegata al DPR 131/86, **l'imposta di registro nella misura fissa di 200,00 euro e l'imposta di bollo di 15,00 euro;**
- **da un soggetto IVA**, è esente da imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 4 del DPR 633/1972 e, in forza del principio di alternatività IVA/registro, sancito dall'articolo 40 del DPR 131/1986, **risulta soggetto ad imposta di registro in misura fissa** (200,00 euro).

Osserva

L'aspetto più controverso della disciplina in rassegna è **quello riconducibile alla misura dell'imposta di registro nel caso in cui**, in un unico atto di cessione, **siano presenti più disposizioni di cessione di partecipazioni societarie**: in tale circostanza, infatti, non è sempre stato chiaro il comportamento da seguire.

A tal riguardo, una parte della dottrina e la stessa Amministrazione Finanziaria (Risoluzione n. 225/E/2008) hanno da **sempre sostenuto che sono dovute tante imposte di registro quante sono le disposizioni di cessione contenute nel medesimo atto.**

Osserva

Di diverso avviso, invece, **la prassi notarile** (Studio n. 238/2008/T) e **parte della giurisprudenza di merito** (C.T. Reg Torino n. 91/30/13; C.T. Prov. Brescia 19.3.2013 n. 70/64/13), la quale ha assunto, in particolari fattispecie, una posizione maggiormente favorevole per il contribuente, nel senso di ritenere applicabile un'imposta unica di registro, a nulla rilevando le disposizioni di cessione ivi contenute.

A chiarire ogni incertezza è intervenuta:

- la medesima Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 225/E/2008 e Risoluzione n. 35/E/2015) ribadendo che **l'atto contenente più cessioni di quote sociali è soggetto a tante imposte di registro fisse quante sono le cessioni realizzate;**
- la **Giurisprudenza di Legittimità** (Ordinanza Corte di Cassazione del 11.7.2022 n. 21805) che ha sostanzialmente **assunto un orientamento coerente con la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate.**

La prassi dell'agenzia delle entrate

Come anticipato in premessa, l'Amministrazione finanziaria, con la Risoluzione n. 225/E/2008 si era già espressa specificatamente sulla problematica in oggetto, in risposta ad una istanza di interpello presentata da un Notaio all'Amministrazione Finanziaria, tesa a conoscere il corretto trattamento impositivo da riservare,

ai fini della imposta di registro, ad un atto avente ad oggetto la cessione di più quote sociali di una società di persone: non era chiaro, infatti, se l'atto in parola dovesse scontare un'unica imposta fissa di registro, ovvero tante imposte fisse quante erano le cessioni di quote ivi contenute.

Osserva

A far chiarezza al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato 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. Con la conseguenza, perciò, che ognuna di esse rileva, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, D.P.R. 131/1986, autonomamente ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro e, quindi, per ogni disposizione di cessione è dovuta l'imposta fissa di registro.

La recente posizione della giurisprudenza di legittimità

A risolvere definitivamente la problematica relativa alla corretta tassazione degli atti di cessione quote, è intervenuta la Corte di Cassazione (ordinanza 11.7.2022 n. 21805), sancendo che l'atto con cui due diversi soci cedono ad un soggetto terzo le quote da essi detenute in una società, **deve scontare plurime imposte di registro**, in quanto le diverse disposizioni, pur incluse nel medesimo atto non danno luogo ad un negozio complesso (bensì costituiscono atti collegati), **non sussistendo tra di essi il vincolo di derivazione necessaria** richiesto dall'articolo 21, comma 2 del DPR 131/86 per applicare la tassazione unica.

Osserva

In buona sostanza, l'articolo 21 del DPR 131/86 **delinea due diversi criteri di tassazione degli atti contenenti più disposizioni**, a seconda che le varie disposizioni siano legate, o meno, da un vincolo di derivazione necessaria. In particolare:

- ✓ in **presenza del vincolo di derivazione necessaria tra le disposizioni**, trova applicazione il principio **della "tassazione unica"**, ovvero l'atto viene tassato come se "l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa" (comma 2);
- ✓ in **assenza del vincolo di derivazione necessaria tra le disposizioni**, **si applica la "tassazione autonoma"** (o "tassazione plurima") e ogni disposizione viene assoggettata a imposta di registro come se fosse un atto distinto (comma 1).

Sempre nel contesto della richiamata ordinanza, i **giudici di legittimità precisano che la distinzione tra il primo e il secondo comma** del citato articolo 21 rispecchia **la differenza tra il negozio complesso e i negozi collegati**.

Osserva

Secondo i Giudici di Legittimità, **il negozio complesso è contrassegnato da una causa unica**, mentre il collegamento negoziale **si caratterizza per la presenza di distinti e autonomi atti negoziali**, che si riannodano in una "fattispecie complessa pluricausale, **della quale ciascuno realizza una parte**".

Conseguentemente, affinché l'imposta di registro **possa applicarsi secondo il criterio della tassazione unica**, non è sufficiente il collegamento negoziale tra le disposizioni, ma **è necessario che si tratti di negozio complesso**, ovvero che tra le varie disposizioni vi sia "*una necessaria e reciproca dipendenza*", per cui "*ciascuna disposizione non possa produrre i propri effetti se non in correlazione con le altre disposizioni*".

Osserva

Tale vincolo non può derivare dalla sola volontà delle parti, ma deve derivare dalla "legge o per esigenza obiettiva del negozio giuridico" (Sentenza Cassazione n. 25341/2018).

Fine della Circolare N° 38/2023