

Civile Ord. Sez. 5 Num. 17904 Anno 2021

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: FASANO ANNA MARIA

Data pubblicazione: 23/06/2021

ORDINANZA

sul ricorso 13878-2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente
domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12,
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO,
che la rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

2021

2104

_____, elettivamente domiciliati in

ROMA, Piazza Cavour presso la cancelleria della Corte di Cassazione, rappresentati e difesi dall' avvocato ;

- **controricorrenti** -

avverso la sentenza n. 2085/2015 della COMM.TRIB.REG.TOSCANA, depositata il 02/12/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 18/03/2021 dal Consigliere Dott. ANNA MARIA FASANO;

lette le conclusioni scritte del pubblico ministero in persona del sostituto procuratore generale dott.

che ha chiesto rigetto del ricorso avverso la sentenza della CTR di Firenze n. 2085/13/2015 depositata il 2 dicembre 2015;

**RITENUTO CHE:**

... S.p.A., ...) , ... eo impu-
 gnavano, con separati ricorsi, dinanzi alla Commissione Tributaria
 Provinciale di Grosseto, l'avviso di liquidazione n. 2012/ORA00013
 conseguente alla registrazione d'ufficio di una scrittura privata, non au-
 tenticata, avente ad oggetto la promessa di trasferimento di una quota
 di partecipazione nella società _____ s.r.l. dai sigg. ^{mi} _____
 _____ alla società _____ a S.p.A. I ricorren-
 ti sostenevano che la tassazione di una scrittura privata, anche se redat-
 ta in forma di accordo preliminare, avente per oggetto la negoziazione
 di quote di partecipazione in società, era sempre soggetta a registrazio-
 ne a tassa fissa di registro di euro 168,00, a nulla rilevando che il corri-
 spettivo 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 da-
 zione 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 dell'art. 10 del
 d.P.R. n. 131 del 1986.

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 (art. 2 e 11 della Tariffa) 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 all'art. 10 della Tariffa è quella di sottoporre ad imposizione una manifestazione di capacità contributiva, quale è la dazione 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 29.9.2008 tra _____ a e _____ (promittenti venditori) e _____ quale legale rappresentante della _____ 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, comma 1, lett. b) del TUR 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 autentiche 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 auto-sufficienza) che, nel corso di operazioni di verifica a carico di

...so, la Guardia di Finanza di Grosseto 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 dell'art. 15 del d.P.R. n. 131 del 1986.

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-definitiva 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 23.2.2021, 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 dall'art. 23 del d.P.R. n. 131 del 1986.

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 nella prima e nella seconda parte della tariffa, allegata al d.P.R. 26 aprile n. 131. L'art. 5, comma 1, d.P.R. n. 131 cit. 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". L'art. 10 della tariffa parte prima cit. include la categoria negoziale dei "contratti preliminari di ogni specie" fra gli atti soggetti all'obbligo di registrazione in termine fisso.

Ai sensi dell'art. 10, cit. 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 registra-



zione del definitivo e, quindi, detratta da quest'ultima. Più precisamente, per gli acconti di prezzo sarà applicabile l'articolo 9 della Tariffa e, quindi, l'aliquota del 3%, mentre per la caparra confirmatoria viene invece richiamato l'articolo 6 della Tariffa, 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 degli artt. 5, comma 2 e 40 del testo unico 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 dell'art. 6, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972, 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 dall'art. 40 d.P.R. n. 131 del 1986.

L'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 precisa che, se con riferimento a una cessione di beni si verifici, 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 all'articolo 9 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del

1986, 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 (ex art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972), 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 del 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 dell'art. 10 della tariffa cit. 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 all'art. 9 della tariffa parte prima cit., relativo agli atti di obbligazione, e, più in generale, alle prestazioni aventi contenuto patrimoniale.

Ha ritenuto di richiamare, nella fattispecie, l'art. 9 del 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 (art. 11 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986), 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 (art. 2 della Tariffa, parte II, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986).

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 dell'art. 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986; 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 dell'art. 2 della Tariffa, Parte Seconda, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986.

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.

L'art. 11 della tariffa, Parte I, cit., 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 all'art.6 della parte seconda, 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 – definitiva 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'articolo 3 della Costituzione 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 tas-

Come di Cassazione - copia non firmata

sazione 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 atteggiavano 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 ritenendo che “la disposizione speciale che disciplina la negoziazione di quote societarie (art. 2 e 11 citati) è destinata a prevalere sulla norma generale che si riferisce ai contratti preliminari (artt. 9 e 10 citati)”.

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 del 18.3.2021, effettuata

Corte di Cassazione - Ufficio di Cancelleria