



18037-21

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Oggetto:

Giacomo Maria Stalla	Presidente -	Oggetto
Liberato Paolitto	Consigliere -	R.G.N. 06229/2015
Rita Russo	Consigliere -	Cron.
Antonio Mondini	Consigliere -	CC - 03/03/2021
Stefano Pepe	Consigliere Rel.	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 6229/2015 proposto da:

(omissis) , rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) ed
elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. (omissis) in (omissis)
(omissis) ;

- ricorrente -

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F.: (omissis)), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: (omissis)), presso i cui uffici in Roma, Via dei Portoghesi 12, è domiciliata;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 5049/48/14 della Commissione tributaria Regionale della Lombardia, depositata il 29/9/2014;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 03/03/2021 dal Consigliere Dott. Stefano Pepe;

Ritenuto che

1584
2021

1. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia con la sentenza n. 5049/48/14, depositata il 29/9/2014, confermava la sentenza di primo grado che, previa riunione del ricorso proposto da (omissis) e della società (omissis) Spa, aveva ritenuto legittimi gli avvisi di liquidazione ad essi notificati e afferenti all'imposta di registro relativa al lodo n. 35/2009 del 15.7.2009 dichiarato esecutivo dal Tribunale di Milano; lodo per effetto del quale venivano trasferite al (omissis), ex art 2932 c.c., quote della suindicata società previo pagamento del relativo prezzo.

La CTR riteneva, infatti, corretta la determinazione dell'imposta compiuta dall'Amministrazione finanziaria nella misura del 3% dell'importo pagato dal (omissis) in applicazione dell'art. 21, comma 2, d.p.r. n. 131 del 1986 e dell'art. 8 lett. b) della Tariffa Parte I allegata.

2 Avverso tale sentenza il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

4. L'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso.

5. In prossimità della camera di consiglio il ricorrente ha depositato memoria.

Considerato che

1. Con il primo motivo il contribuente deduce, ex art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000 e dell'art 3 della legge n. 241 del 1990 per non avere la CTR dichiarato l'invalidità dell'avviso di liquidazione per carenza assoluta di motivazione.

2. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta, ex art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione della legge comunitaria ed italiana (artt.5 e 6 Direttiva n. 7/2008 CE, art 21 e 37 d.p.r. n. 131 del 1986 e gli artt. 8 e 11 della allegata Tariffa Parte I.

Il contribuente rileva che la CTR avrebbe, in contrasto con le indicate disposizioni, sottoposto a tassazione proporzionale il trasferimento coattivo di quote societarie avvenute per effetto di un lodo emesso ex art. 2932 c.c. dovendosi, al contrario, applicare l'imposta in misura fissa ex art 8, comma 1, lett. a) e 11 della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 prevista per il suindicato trasferimento per atto pubblico. Rileva, ancora, il ricorrente, che

seguendo la soluzione adottata dal CTR si perviene alla contraddittoria conclusione che qualora la cessione di quote sociali avvenga a seguito di un atto notarile essa sconterebbe l'imposta in misura fissa mentre se, come nel caso di specie, essa è conseguenza di un provvedimento dell'Autorità Giudiziaria sarebbe sottoposta ad imposta in misura proporzionale.

Infine, il ricorrente lamenta che la CTR ha erroneamente ritenuto il lodo quale espressione di un atto complesso, ex art 21 d.p.r. n. 131 del 1986, caratterizzato dalla cessione di quote e dalla autonoma statuizione di "condanna" del ricorrente al relativo loro pagamento e, in ragione di ciò, lo ha assoggettato all'imposta del 3%; laddove nel caso di specie non si è in presenza di alcun atto complesso risultando tale pagamento quale mera controprestazione per la cessione delle quote societarie.

3. Con il terzo motivo il contribuente deduce, ex art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 12 della Direttiva n. 17/7/1969 n. 69/335/CEE e artt. 5 e 6 della Direttiva Comunitaria 12/2/2008 n. 2008/7/CE, ponendosi l'applicazione dell'imposta proporzionale nei termini sopra indicati in contrasto con la normativa richiamata.

4. Il primo motivo non è fondato.

A parere del ricorrente il vizio denunciato risiederebbe nel fatto che l'avviso di liquidazione impugnato non era motivato non essendo all'uopo sufficiente il riferimento in esso contenuto alla pronuncia giudiziale presupposto della pretesa erariale.

Sul punto il Collegio intendere dare continuità al principio espresso da questa Corte (Cass. n. 21713 del 08/10/2020 Rv. 660076 - 01) secondo cui *«In tema di imposta di registro relativa a sentenza civile, l'Amministrazione finanziaria è esonerata dall'obbligo di allegare all'avviso di liquidazione la sentenza su cui esso si fonda, in quanto trattasi di atto di cui il contribuente, parte del relativo giudizio, è a conoscenza; diversamente tale incombente si risolverebbe in un adempimento superfluo ed ultroneo che, da un lato, determinerebbe un eccessivo aggravamento degli oneri connessi all'esercizio della potestà impositiva e, dall'altro, non varrebbe a fornire elementi utili e significativi per la*

tutela del diritto di difesa nei confronti della pretesa tributaria, ponendosi così in contrasto con i canoni generali della collaborazione e della buona fede».

La CTR ha fatto corretta applicazione di tale principio e, nel condividere la sentenza dei primi giudici, ha affermato che *«in caso di liquidazione dell'imposta (n.d.r. di registro) a seguito di provvedimento dell'Autorità Giudiziaria, la motivazione dell'atto si ritiene raggiunta attraverso il puntuale riferimento all'atto registrato ossia delle indicazioni dei suoi estremi non essendo richiesto né la sua qualificazione giuridica né la riproduzione del calcolo di imposta»*

5. Il secondo e terzo motivo, da trattarsi congiuntamente stante la loro stretta connessione, sono fondati.

5.1 La questione rimessa al Collegio attiene alla individuazione dell'aliquota, fissa o variabile, applicabile alla sentenza ex art. 2932 c.c. avente ad oggetto un trasferimento di quote societarie.

5.2 Orbene, va premesso che in materia di imposta di registro l'art. 37 (Atti dell'Autorità giudiziaria) del d.p.r. n. 131 del 1986, al comma 1, sancisce che *«1. Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili, che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato».*

Ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta su tali atti occorre individuare la base imponibile, cioè il valore economico dell'atto da tassare, sia l'aliquota applicabile, cioè la misura percentuale di incidenza del tributo, avendo comunque previsto il legislatore che l'imposta liquidata non potrà in nessun caso essere inferiore alla misura fissa indicata nell'art. 11 della Tariffa medesima, parte I, attualmente pari ad euro 200,00, salvo quanto previsto dagli artt. 5 e 7 della Tariffa stessa (ex art. 41, comma 2, del d.p.r. n. 131 cit.).

Per determinare la base imponibile di un atto giudiziario occorre far riferimento agli effetti che esso in concreto determina, laddove l'art. 43, co. 4, del cennato d.p.r. – attraverso un rinvio per *relationem* – rende applicabili ai provvedimenti giurisdizionali gli stessi criteri di computo della base imponibile previsti per gli altri tipi di atti (pubblici e privati) che producono analoghi effetti giuridici.

Per quanto attiene alle aliquote l'art. 8 della Tariffa, Parte prima allegata al d.P.R. cit., dopo aver sostanzialmente richiamato il testo dell'art. 37 quanto all'individuazione degli atti dell'Autorità Giudiziaria oggetto di imposta, alla lettera a) precisa che essi, qualora dispongono il trasferimento o la costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti sono sottoposti alle stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti.

5.3 Nel caso di sentenza emessa ex art 2932 c.c., diversamente da quanto affermato dalla CTR, non si è in presenza di una statuizione di condanna nei confronti della parte tenuta a pagare il prezzo del trasferimento; pagamento che assume valore di condizione sospensiva a tale trasferimento, e ciò in quanto la sentenza costitutiva in esame è attuazione di un rapporto negoziale voluto dalle parti con la previsione di un effetto traslativo attraverso la stipula del contratto preliminare che costituisce la fonte dell'obbligo di stipula del contratto definitivo di compravendita, quest'ultimo sostituito dalla sentenza ex 2932 c.c.

In sostanza, il contratto definitivo o concluso *ope iudicis* non costituisce il frutto di una coazione *iure imperii* al trasferimento della proprietà in quanto l'obbligazione a concludere il contratto definitivo viene volontariamente assunta dalle parti.

In tali casi, il trasferimento della proprietà in esecuzione specifica dell'obbligo di concludere il contratto di compravendita scaturente da contratto preliminare intercorso tra le parti, ai sensi dell'art. 2932 c.c. è, dunque, soggetto all'imposta stabilita per il corrispondente atto ex art. 8, lett. a) della Tariffa Parte prima (ex *plurimis* e da ultimo Cass. n. 4739 del 2021).

Tale principio è stato, da ultimo, affermato da questa Corte - in fattispecie simile relativa sempre alla registrazione di sentenza di registrazione di un lodo con oggetto diverso da quello in esame - secondo cui «*In tema di imposta di registro,*

se l'atto da registrare è una sentenza o un lodo arbitrale (nella specie recante la condanna al pagamento dei maggiori corrispettivi derivanti da azione di adempimento contrattuale), per stabilire i presupposti ed i criteri di tassazione, in conformità al disposto degli artt. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 8 sub c) della tariffa allegata, occorre fare riferimento al contenuto e agli effetti emergenti dalla pronuncia stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si è formato il giudicato. (Cass. n. 12013 del 19/06/2020 Rv. 657931 - 01)

5.4 Alla luce di quanto sopra, con riferimento agli atti di cessione di quote societarie l'art. 11 della Tariffa, Parte prima prevede che gli «(...); *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 nella stessa tabella, esclusi quelli di cui agli artt. 4, 5, 11, 11-bis e 11-ter; atti di ogni specie per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta in misura fissa*» di €. 168,00 secondo il testo in vigore al momento del decreto di esecutività del lodo emesso dal Tribunale di Milano il 14.7.2009.

Questa Corte (Cass. n. 25087 del 27/11/2006 Rv. 594970 - 01), ha affermato che le scritture private autenticate, aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società di qualunque tipo, sono assoggettate all'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro. Nella stessa pronuncia la Suprema Corte ha aggiunto, altresì, che le scritture private non autenticate, aventi lo stesso oggetto di cui sopra, sono soggette a registrazione in caso d'uso, con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 2 della Tariffa, parte seconda, del Testo Unico dell'imposta di registro.

5.5 In ragione del quadro normativo e giurisprudenziale sopra riportato deve, quindi, affermarsi che l'atto di cessione di quota societaria si applica, ex art. 11 cit. l'imposta di registro in misura fissa; misura che, per effetto del rinvio *per relationem* operato dal legislatore, non può non applicarsi anche ai casi in cui tale cessione avviene per effetto di una sentenza ex art. 2932 c.c.

Non appare di ostacolo a tale soluzione la previsione contenuta nell'art. 2 della Tariffa, Parte prima, il quale stabilisce la regola generale per cui gli atti traslativi a titolo oneroso di beni sono sottoposti all'imposta proporzionale del 3%, salvo due eccezioni: gli atti di trasferimento di immobili; gli atti di trasferimento di natanti ed imbarcazioni, assumendo all'uopo rilievo il disposto del richiamato art 11 che fissa per la cessione di quote societarie una specifica disciplina.

5.6 Tali conclusioni risultano, poi, conformi anche ai principi comunitari, laddove con la circolare Min Fin 37 del 1986, a commento dell'art. 11 cit., viene affermato che *«La norma conferma, inoltre, che gli atti di 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, sono soggetti all'imposta fissa anche se redatti per scrittura privata autenticata o per atto pubblico, e ciò in ossequio ai principi stabiliti dalla Direttiva della Comunità Economica Europea del 17 luglio 1969, n. 335»*.

Tale Direttiva, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, aveva lo scopo di fissare una armonizzazione nella Comunità sulla tassazione indiretta dei conferimenti societari precisando all'art.11 che *«Gli Stati membri non sottopongono ad alcuna imposizione, sotto qualsiasi forma: a) la creazione, l'emissione, l'ammissione in borsa, la messa in circolazione o la negoziazione di azioni, di quote sociali o titoli della stessa natura, nonché di certificati di tali titoli, quale che sia il loro emittente [...]»*.

Tale ultima disposizione è stata abrogata dall'art. 16 della Direttiva 12 febbraio 2008, n. 2008/7/CE, ma la previsione in essa contenuta è stata sostanzialmente riprodotta dall'art. 5 (Operazioni non soggette all'imposta indiretta) della medesima Direttiva il quale prevede che *«(...) 2. Gli Stati membri non assoggettano ad alcuna imposizione indiretta, sotto qualsiasi forma, le seguenti operazioni: a) la creazione, l'emissione, l'ammissione in borsa, la messa in circolazione o la negoziazione di azioni, di quote sociali o titoli della stessa natura, nonché di certificati di tali titoli, quale che sia il loro emittente; b) i prestiti, ivi comprese le rendite, contratti sotto forma di emissione di obbligazioni o di altri titoli negoziabili, quale che sia il loro emittente, e tutte le formalità ad*

essi relative, nonché la creazione, l'emissione, l'ammissione in borsa, la messa in circolazione o la negoziazione di tali obbligazioni o di altri titoli negoziabili».

L'esenzione da imposta proporzionale stabilita dall'art. 11 della Tariffa Parte prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 non è, quindi, una disposizione meramente nazionale, ma è una disposizione di diretta applicazione di principi comunitari ispirati al principio della libera circolazione dei capitali in ottica di sviluppo del mercato comune.

5.7 Nella fattispecie in esame la CTR non ha fatto corretta applicazione di tali principi ritenendo che la sentenza ex art 2932 c.c., nella parte in cui disponeva il pagamento a carico del contribuente delle quote societarie, avesse natura di condanna, così obliterando la natura stessa di tale sentenza e il fatto che le somme richieste al contribuente costituivano il prezzo delle azioni societarie che si era impegnato ad acquistare

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito ex art.384 c.p.c., con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente

6. Le spese dei gradi di merito vanno interamente compensate tra le parti, in ragione della peculiarità della questione trattata, mentre la parte soccombente è tenuta al rimborso delle spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo.

7. Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1- quater del d.P.R. 30 maggio 2012, n. 115.

P.Q.M.

La Corte,

- Dichiarare infondato il primo motivo di ricorso;
- Accogliere il secondo e terzo motivo di ricorso;
- Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente.

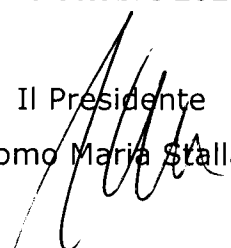


- Condanna l'Agenda delle entrate al pagamento a favore del ricorrente delle spese di lite del presente giudizio, che si liquidano nell'importo complessivo di €. 10.200,00 oltre alle spese generali ed agli accessori di legge da distrarsi in favore dell'avvocato (omissis) , ai sensi dell'articolo 93 c.p.c.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 03.03.2021 mediante collegamento da remoto, ai sensi dell'art. 23, comma 9, del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, conv. con modif. dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176.

-
-

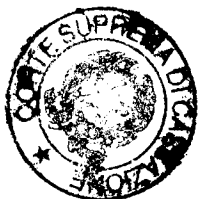
Il Presidente
Giacomo Maria Stalla



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi 12.3.610.2021

Il Funzionario Giudiziario
Dott.ssa Sabrina Protti



Il Funzionario Giudiziario

