

Secondo la Cassazione il fisco non può riquilibrare l'atto: effetti diversi dai due contratti

DS6901

DS6901

Cessione di quote, non d'azienda

Imposta fissa sulla vendita di tutte le partecipazioni di srl

Dal punto di vista giuridico, le situazioni sono diverse, anzitutto perché chi vende un'azienda soggiace a una disciplina legale peculiare

DI DARIO FERRARA

Scatta l'imposta di registro in misura fissa e non variabile sulla cessione di tutte le quote della srl, che non può essere tassata come trasferimento d'azienda: deve essere annullato, dunque, l'avviso di liquidazione notificato ai contribuenti con le sanzioni. I due contratti di cessione risultano infatti disciplinati in modo differente dal codice civile e hanno effetti diversi, specialmente rispetto al regime di responsabilità dei debiti sociali e alla continuazione dell'attività imprenditoriale: l'amministrazione finanziaria, insomma, non può riquilibrare l'atto ai fini fiscali se il negozio non contiene «elementi intrinseci» dai quali desumere una diversa volontà delle parti. Così la Corte di cassazione civile, sez. tributaria, nella sentenza n. 7470 del 20/03/2024 (analoga sentenza sul tema nella Selezione di sentenze tributarie da pag. 23): il collegio formula un principio di diritto sull'annosa questione, che evidentemente per il fisco e per i giudici del merito non risultava risolta neppure dalla modifica apportata al testo unico dell'imposta di registro dalla legge 27/12/2017 n. 205, la legge di bilancio 2018, e dall'interpretazione autentica contenuta nella legge del 30/12/2018, n. 145, la manovra economica 2019.

Istituti estranei. La Suprema corte decide nel merito accogliendo gli originari ricorsi, proposti in primis da due congiunti che hanno ceduto il rispettivo 50 per cen-

to delle quote della srl a un'altra società: ai contribuenti e alla compagine acquirente il fisco notifica l'accertamento che riquilibrava la cessione ex articolo 20 del dpr 26/04/1986, n. 131, il testo unico delle imposte di registro (Tur), come cessione d'azienda piuttosto che trasferimento di tutte le quote della srl. E il giudice di secondo grado afferma che la modifica apportata alla norma del Tur dalla legge di bilancio 2018 «incide solo in parte» sull'orientamento di giurisprudenza che consente al fisco di intervenire, il quale invece «rimane fermo nelle ipotesi in cui la prevalenza del dato giuridico reale emerge da un unico atto soggetto a registrazione, senza necessità di far riferimento ad atti collegati o a dati extratestuali». Ora trovano invece ingresso le censure proposte dai tre contribuenti, vale a dire i due cedenti e la società cessionaria. E ciò perché la vendita di tutte le quote di partecipazione al capitale della srl, di cui i cedenti risultavano unici soci, non produce gli effetti giuridici propri della cessione aziendale: se ne discosta in quanto risulta estranea a istituti tipici di quel trasferimento, come quelli di cui agli articoli 2556 e seguenti e 2112 Cc. Né può essere ritenuta espressione del trasferimento di un compendio produttivo organizzato, idoneo in base all'articolo 2555 Cc a fungere da azienda o ramo d'azienda.

La Cassazione, in particolare, smentisce l'allora commissione tributaria regionale, oggi Corte di giustizia di secondo grado, quando afferma che la cessione di tutte le quote di una società avrebbe la stessa funzione economica della cessione dell'azienda. Il tutto sul rilievo che entrambi i contratti tenderebbero a realizzare l'effetto giuridico del trasferimento dei poteri di godimento e disposizione dell'azienda sociale da un gruppo di soggetti, cioè i partecipanti alla socie-

tà che cedono le loro quote, a un altro soggetto o gruppo di soggetti, vale a dire l'acquirente o gli acquirenti della totalità delle quote sociali.

Schema insuperabile. Non c'è dubbio che in base all'articolo 20 del testo unico sull'imposta di registro l'amministrazione finanziaria non sia affatto tenuta ad accogliere in modo acritico la qualificazione dell'atto prospettata dalle parti, ovvero la «forma apparente» cui fa riferimento la disposizione. Attenzione, però: l'imposta colpisce l'atto sottoposto a registrazione come risulta dallo scritto, senza che si debba tener conto di elementi esterni al testo: l'articolo 20 Tur dispone che «l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».

Insomma: nel qualificare l'atto sottoposto a registrazione l'amministrazione finanziaria non può andare oltre lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, magari con «l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta dai contraenti». E che per di più comporta effetti giuridici differenti. Il tutto mentre il controricorso proposto dall'Agenzia delle entrate, nella specie, punta tutto sul «risultato concreto perseguito dalle parti».

Spetta tuttavia al giudice del merito vagliare la corretta interpretazione dei negozi giuridici: l'allora commissione tributaria regionale avrebbe dovuto analizzare le ragioni poste a fondamento dell'accertamento nel momento in cui l'ufficio finanziario qualifica l'atto tassato come trasferimento d'azienda: sarebbe stato tenuto a escludere o afferma-



re la natura decisiva di determinate nello strumento negoziale laddove ritenute in grado di snaturare l'essenza del tipo contrattuale adottato dalle parti.

Economia e diritto. Lo ha spiegato anche la Corte costituzionale: non si deve ricercare un presunto effetto economico dell'atto, tanto più quando, come accade qui, è lo stesso previsto dal negozio tipico prescelto. L'amministrazione finanziaria, nel nostro caso, non indica nell'avviso impugnato dai contribuenti quali sarebbero gli elementi del regolamento negoziale adottato dalle parti che ne avrebbero cambiato la sostanza, facendone scaturire effetti giuridici diversi, equivalenti a quelli del trasferimento d'azienda di cui agli articoli 2556 e seguenti Cc. E quindi suscettibili di una differente e più onerosa imposizione tributaria.

È vero, da un punto di vista economico si può ipotizzare che la situazione di chi cede l'azienda sia assimilabile, almeno in astratto, a quella di chi cede l'intera partecipazione societaria: in entrambi i casi si "monetizza" in qualche modo il valore del complesso dei beni dell'impresa. Ma bisogna riconoscere che, dal punto di vista giuridico, le situazioni sono assolutamente diverse. Anzi tutto perché chi vende

un'azienda soggiace a una disciplina legale senz'altro peculiare: è obbligato, ad esempio, ad astenersi dall'intraprendere una nuova attività imprenditoriale che si pone in concorrenza con l'azienda ceduta per oggetto o per ubicazione (articolo 2557 Cc). Nel contempo cede all'acquirente crediti, debiti e rapporti contrattuali inerenti all'azienda ceduta e all'impresa esercitata attraverso l'ente (articoli 2558, 2559, 2560 e 2112 Cc). E neppure è liberato dei debiti anteriori al trasferimento se i creditori non hanno dato il loro consenso.

Del tutto differente è l'ipotesi di cui all'articolo 2479 Cc: con la compravendita delle quote il cessionario continua l'attività della società in cui è subentrato come socio, mentre i debiti della società gravano sulla compagine e risulta del tutto liberato il soggetto che ha ceduto la partecipazione, anche senza il consenso dei creditori. Non bisogna poi dimenticare che sussiste un regime di responsabilità solidale del cessionario dell'azienda o del ramo d'azienda per i debiti tributari che riguardano le annualità pregresse: lo prevede l'articolo 14 del decreto legislativo del 18/12/1997 n. 472.

Deve ritenersi, in definitiva, che siano diversi gli effetti giuridici prodotti, da una

parte, dalla cessione delle partecipazioni sociali e, dall'altra, dal trasferimento dell'azienda. Il giudice, comunque, risulta sempre tenuto a valutazione della portata degli effetti che derivano dall'eventuale inserimento nel singolo atto traslativo tassato di clausole pattizie in relazione a obiettivi ulteriori che le parti intendono raggiungere in concreto: ad esempio rispetto alle caratteristiche della società e alla situazione patrimoniale dei contraenti.

Anche nel giudizio di legittimità, tuttavia, l'Agenzia delle entrate si limita a svolgere argomentazioni generiche sugli effetti della cessione totalitaria di quote, ma non fornisce alcun elemento sulle regole di interpretazione dei contratti per resistere ai rilievi critici proposti dai contribuenti rispetto all'effettiva volontà delle parti di incidere, oggettivamente, sugli effetti tipici del negozio prescelto, appunto la compravendita di partecipazioni societarie, e presentato alla registrazione. Il fisco è condannato a pagare le spese del giudizio di legittimità mentre quelle dei due gradi di merito sono compensate per la difficoltà della questione che ha visto "il sopravvenire del complesso iter normativo ed interpretativo".

— © Riproduzione riservata — ■

Il principio

Cassazione, sezione tributaria, sentenza 7470/24

La cessione totalitaria di quote societarie è soggetta a una disciplina codicistica difforme da quella che regola la cessione d'azienda, sia sotto il profilo del regime di responsabilità dei debiti che della continuazione della medesima attività imprenditoriale, il che osta alla possibilità di qualificare la cessione di quote quale cessione d'azienda, in mancanza di elementi intrinseci all'atto soggetto a registrazione da cui inferire una diversa volontà delle parti: ne consegue che anche in caso di cessione totalitaria della partecipazione al capitale di una società di persone o di capitali, l'imposta di registro deve essere sempre liquidata in misura fissa, essendo preclusa all'amministrazione finanziaria, in assenza di elementi extratestuali o atti collegati, la riqualificazione della fattispecie nei termini di cessione indiretta di azienda, in forza dell'articolo 20 del dpr 131/86, nel testo novellato dall'articolo 1, comma 87, della legge 205/2017, secondo l'interpretazione autentica dell'articolo 1, comma 1084, della legge 145/2018