

Adempimento del terzo. Acquisto di un terreno con obbligo di restituzione della somma

Cass. Sez. Trib. 28 novembre 2024, n. 30677 ord. - Perrino, pres.; Liberati, est. - Pr.Mi. (avv.ti Arnau e De Benetti) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. reg. Veneto 8 novembre 2021*)

Imposte e tasse - Imposta di Registro - Trasferimento di un terreno con pagamento della somma da parte dei genitori dell'acquirente (soggetti terzi) - Impegno dell'acquirente a restituire la somma ricevuta - Escluso l'atto di liberalità - Tassazione dell'adempimento del terzo - Negozio avente per oggetto prestazione a contenuto patrimoniale - Competono anche le agevolazioni per la piccola proprietà contadina.

L'adempimento del terzo, il quale di per sé non determina nei confronti del debitore, ai sensi di legge, un obbligo di restituzione di quanto corrisposto, qualora sia fronteggiato, nel contratto di compravendita nel quale il terzo sia intervenuto, dall'assunzione di un tale obbligo, da parte del debitore, costituisce operazione di natura negoziale a contenuto patrimoniale ai fini dell'applicazione dell'art. 9 della Tariffa parte I del d.p.r. n. 131/1986.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

L'adempimento del terzo, ai sensi dell'art. 1180 c.c., si realizza allorché un soggetto, diverso dal debitore, effettua concretamente, in modo libero, spontaneo ed unilateralmente, il pagamento di quanto dovuto al creditore ovvero quella diversa prestazione dedotta in obbligazione. Tale adempimento deve avere carattere specifico e conforme all'obbligazione del debitore e non può, dunque, consistere in una generica disponibilità ad adempiere, tanto più se riguardi una non meglio specificata prestazione¹.

Ai sensi della norma civilistica citata, ciascun soggetto «terzo» può, quindi, adempiere spontaneamente e in modo unilaterale ad una obbligazione altrui pur non essendovi comunque tenuto sempreché non vi si opponga il debitore, al fine di evitare di essere nuovamente obbligato nei confronti del terzo in caso di surrogazione², come anche il creditore; quest'ultimo potrebbe, infatti, avere un motivo personale tale da richiedere espressamente la prestazione del medesimo debitore.

Con l'intervento di un soggetto «terzo» il rapporto obbligatorio del debitore nei confronti del creditore si estingue definitivamente soddisfacendo così il suo interesse.

Significativo, a tale riguardo, può essere l'esempio del genitore che, agendo per spirito di liberalità, supporti economicamente il figlio estinguendo un suo debito senza chiedere la restituzione della somma; in tale caso lo scopo donativo consiste nell'arricchimento gratuito del donatario, con conseguente depauperamento del donante, il quale non è tenuto a erogare alcuna controprestazione. L'arricchimento del patrimonio del donatario si realizza così in modo «indiretto».

Può verificarsi, invece, che il terzo agisca di concerto con il debitore il quale sarà poi obbligato a restituire, in un secondo momento, quanto elargito al creditore. Rimanendo in ambito familiare, questo si verifica quando il debitore (figlio), previo consenso del genitore, si impegna a rimborsare a quest'ultimo quanto versato al creditore per la compravendita, ad esempio, di un determinato bene immobile; non essendovi un accordo con il debitore, non si può parlare di un atto compiuto per spirito di liberalità.

A seconda del comportamento assunto, gli effetti fiscali sono diversi. Le liberalità c.d. indirette, al pari di quelle dirette, sono esenti dall'imposta di donazione se questa:

¹ Cfr. Cass. Sez. II Civ. 9 novembre 2011, n. 23354, in *Giust. civ. Mass.*, 2011, 11, 1579.

² La surroga per volontà del creditore si ha quando costui che riceve il pagamento di quanto gli spetta da un soggetto terzo lo surroga, nei propri diritti, nei confronti del suo debitore. In questo caso, il terzo, sostituendosi all'originario debitore, diventa da quel momento titolare di un credito nei confronti dello stesso debitore originario.

- è collegata ad atti di trasferimento o costituzione di diritti immobiliari, oppure al trasferimento di aziende, per i quali siano dovute l'imposta di registro, o l'IVA (art. 1, comma 4 *bis* del d.lgs. n. 346/1990);
- riguarda casi di donazioni di modico valore (art. 783 c.c.);
- è destinata a spese per il mantenimento, l'educazione o la malattia (art. 742 c.c.).

A conferma di questo, l'Amministrazione finanziaria³ ha fatto presente che l'esenzione prevista dall'art. 1, comma 4 *bis*, del d.lgs. n. 346/1990 (Testo unico delle imposte di successione e donazione - T.U.S.D.) è riconosciuta solo nel caso in cui la donazione o altra liberalità collegata, sia una liberalità «indiretta»⁴, ossia eseguita senza uno specifico atto registrato e consistente nella fornitura di una provvista economica finalizzata all'acquisto di un immobile o di un'azienda da parte di un terzo.

Diversamente, ove la liberalità sia realizzata attraverso un atto soggetto all'obbligo di registrazione, il trasferimento effettuato sconta l'imposta di donazione.

La norma in questione prevede, tuttavia, un'eccezione, stabilendo appunto che «l'imposta di donazione non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento di diritti immobiliari o aziende se per essi sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto».

Pertanto, in tali ipotesi la donazione, collegata ad un atto di trasferimento, non è soggetta alla precipua imposta, in quanto si applica la sola tassazione prevista, ai fini dell'imposta di registro (in misura proporzionale) o dell'IVA, per l'atto di trasferimento collegato dal quale essa risulta.

L'elemento discriminante riguarda, quindi, la modalità con cui avviene la donazione: se compiuta con spirito di «liberalità» ovvero in sua assenza. Nella prima ipotesi, l'imposta di donazione non si applica, a meno che non si tratti di atti portati alla registrazione, mentre nella seconda circostanza, allorché si è in presenza di trasferimenti immobiliari, l'imposta di donazione non si applica ugualmente poiché le compravendite sono soggette all'applicazione delle imposte di registro o IVA.

Di questo argomento si è occupata, di recente, la Suprema Corte con l'ordinanza 28 novembre 2024, n. 30677, in epigrafe, chiamata a pronunciarsi in merito ad una controversia riguardante il trasferimento di un terreno con pagamento della somma da parte di terzi (genitori dell'acquirente), intervenuti nell'atto, ma da non considerarsi atto di liberalità in quanto l'acquirente si obbligava alla restituzione della somma così ottenuta. L'intento del figlio era quello di utilizzare la somma per l'acquisto di un terreno usufruendo delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, di cui alla legge n. 25/2010, per cui il notaio rogante provvedeva a versare, in autoliquidazione, le imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa, pari ad euro 200 ciascuna, e l'imposta catastale, nella misura proporzionale con l'aliquota dell'1 per cento. Non veniva corrisposta l'imposta di bollo in quanto, ai sensi dell'art. 21, Tabella allegata al d.p.r. n. 642/1972, le domande finalizzate al conseguimento dei benefici in materia di p.p.c. sono esenti da tale tributo. Parimenti, nulla veniva liquidato per il pagamento del prezzo da parte dei genitori.

L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificava al notaio un avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta di registro in quanto riteneva di dover tassare l'adempimento del terzo (*ex* art. 1180 c.c.) rinvenendo nella operazione un negozio avente per oggetto una prestazione a contenuto patrimoniale, a norma dell'art. 9, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.).

Non si trattava, come già detto, di una elargizione fatta per spirito di liberalità, che avrebbe usufruito dell'esenzione dall'imposta di donazione, poiché il beneficiario aveva aderito alla richiesta di restituzione della somma, in tal modo assumendo il relativo obbligo. Pertanto ricorrevano per l'Amministrazione finanziaria i presupposti del citato art. 1, comma 4 *bis*, del T.U.S.D., laddove la norma prevede che l'imposta non si applica nei casi di donazioni o di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, «qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto».

³ Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello 6 luglio 2022, n. 366.

⁴ Nelle liberalità «indirette», l'operazione di donazione non ha i requisiti formali prescritti dal codice civile per la donazione, vale a dire la forma dell'atto pubblico *ex* art. 782 del codice civile.

L'adempimento del terzo (genitori) era pertanto da ritenersi soggetto all'imposta di registro nella misura proporzionale con l'aliquota del 3 per cento, essendo un atto a contenuto patrimoniale. Quanto alle agevolazioni richieste in atto per beneficiare della piccola proprietà contadina, sebbene i giudici di legittimità non ne abbiano fatta espressa menzione, si ritiene che queste fossero ugualmente dovute in ragione del fatto che l'imposta di registro, nello specifico, è dovuta nella misura fissa e non in quella proporzionale; cioè fuori della portata del suddetto art. 1, comma 4 *bis*.

Entrambe le Commissioni tributarie condividevano la legittimità dell'avviso di liquidazione; la C.T.R., confermando la sentenza dei primi giudici, osservava, fra l'altro, che la pretesa dell'Agenzia delle Entrate si fondasse sui contenuti all'atto sottoposto a tassazione e non su altri elementi extratestuali o desumibili da un altro atto collegato secondo quanto previsto dall'art. 20 del T.U.R.

Sul punto, va osservato che fino all'anno 2017 questa norma, riguardante la «interpretazione degli atti», stabiliva che l'imposta di registro dovesse essere applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrispondeva il titolo o la forma apparente.

Secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza⁵ l'interprete era tenuto a privilegiare la sostanza sulla forma e, conseguentemente, a dare rilievo alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici rispetto a ciò che formalmente era enunciato nei medesimi per cui la tassazione era frutto di tali valutazioni.

In sostanza, gli atti dovevano essere esaminati nell'ambito di un contesto che poteva presupporre un'operazione più ampia e complessa. Così congeniata la norma rischiava, tuttavia, di creare un notevole contenzioso per cui il legislatore ha ritenuto opportuno limitare l'interpretazione degli atti valutandoli sulla base del loro esclusivo contenuto. Con l'art. 1, comma 87, lett. a), della legge n. 205/2017, è stato, pertanto, aggiunto all'art. 20 del T.U.R. un ulteriore periodo il quale esplicita chiaramente che l'interpretazione deve avvenire «sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».

In base al tenore della «nuova» norma viene limitata l'attività di riqualficazione degli atti a cura degli Uffici, che deve essere basata sulla prevalenza dell'effetto economico rispetto a quello giuridico. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria non può più prendere in considerazione elementi estranei all'atto da registrare, ma deve valutare soltanto gli effetti giuridici da esso prodotti.

A conferma di quanto sopra, anche la Corte costituzionale⁶ ha fatto presente che, ai fini dell'imposta in oggetto, l'Amministrazione finanziaria deve applicare l'imposta in funzione della natura dello specifico atto soggetto all'imposta di registro e non deve considerare elementi e circostanze estranee allo stesso specifico atto oggetto di registrazione. Pertanto, la *ratio* della norma (nel testo attuale) è quella di circoscrivere l'ambito applicativo della stessa al contenuto del singolo atto sottoposto a registrazione, evitando così che elementi non espressi e/o desumibili anche da atti diversi possano essere presi in considerazione al fine di individuare il trattamento fiscale corretto⁷. Anche la Suprema Corte si è, quindi, allineata interpretando la portata della nuova versione dell'art. 20 del T.U.R., in base alle indicazioni dei giudici della Consulta⁸.

Nel ricorso per cassazione della sentenza della C.T.R. il ricorrente contestava la falsa applicazione dell'art. 20 citato sostenendo che l'adempimento del terzo è attività negoziale non prevista da alcuna norma della Tariffa allegata al T.U.R. come negozio autonomamente assoggettabile a tassazione.

Oltre alle ragioni già evidenziate e richiamate, nella circostanza, dai giudici di legittimità circa l'interpretazione degli atti, fondate sull'orientamento ormai consolidato della giurisprudenza e della prassi, va detto che l'art. 9, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986, è una norma residuale dove convergono tutte quelle fattispecie, a contenuto patrimoniale, non espressamente menzionate altrove.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 10 febbraio 2017, n. 3562, in *One Legale*.

⁶ Cfr. Corte cost. 21 luglio 2020, n. 158, in *Giur. cost.*, 2020, 4, 1791; Corte cost. 16 marzo 2021, n. 39, *ivi*, 2021, 2, 485.

⁷ Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 371 del 17 settembre 2020.

⁸ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 20 febbraio 2024, n. 4562 ord., in *One Legale*.

Respingendo il ricorso la Suprema Corte ha affermato il seguente principio di diritto secondo il quale «L'adempimento del terzo, il quale di per sé non determina nei confronti del debitore, ai sensi di legge, un obbligo di restituzione di quanto corrisposto, qualora sia fronteggiato, nel contratto di compravendita nel quale il terzo sia intervenuto, dall'assunzione di un tale obbligo da parte del debitore, costituisce operazione di natura negoziale a contenuto patrimoniale ai fini dell'applicazione dell'art. 9 della Tariffa parte I del d.p.r. 131/1986».

Luigi Cenicola