

**COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO NELL'EMILIA**

**PRIMA SEZIONE**

riunita in udienza il 19/04/2022 alle ore 09:30

con la seguente composizione collegiale:

MONTANARI MARCO, - Presidente

REGGIONI MARA, - Relatore

MANFREDINI ROMANO, - Giudice

in data 19/04/2022 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso n. .../2021 depositato il 21/12/2021

proposto da

(...)

Difeso da

(...) ed elettivamente domiciliato presso (...) contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Reggio Emilia - Via Borsellino 32 42124 Reggio Nell'Emilia RE  
elettivamente domiciliato presso ...

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) REGISTRO 2021

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) SUCCESSIONI E DONAZIONI 2021

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

### **Svolgimento del processo**

Agenzia Entrate - notificava al ricorrente nella sua veste di Notaio, l'Avviso di Liquidazione di cui in epigrafe, col quale contestava l'erroneità dell'autoliquidazione delle imposte dallo stesso effettuata relativamente ad un Contratto preliminare di assegnazione, rogato in data 05/05/2021, con il quale la società "Cooperativa Edilizia del Comprensorio di R.E. (...) - Società Cooperativa" prometteva di assegnare al promittente acquirente Sig. (...) piena proprietà di unità immobiliari, in corso di costruzione. Il corrispettivo pattuito in Euro 379.000,00 oltre IVA veniva così regolato: - Euro 135.200,00, e Euro 61.880,00, comprensivi di IVA, versati a titolo di acconto rispettivamente dallo zio e dalla madre dell'acquirente, per spirito di liberalità; - il saldo di Euro 189.000,00 oltre IVA all'atto definitivo di assegnazione.

In sede di stipula, le predette donazioni sono state ritenute irrilevanti ai fini fiscali, ai sensi dell'art. 1, comma 4-bis del D.Lgs. n. 346 del 1990.

Con l'avviso di liquidazione, qui impugnato, l'Agenzia non ritiene sussistenti nel caso concreto i presupposti per l'applicabilità dell'esenzione dall'imposta e applica ai sensi dall'art. 2, comma 49, lett. c), del D.L. n. 262 del 2006, l'imposta sulle donazioni nella misura del 6% sulla somma di Euro 135.200,00 donata dallo zio al nipote per il pagamento dell'acconto. Nessuna imposta è stata liquidata invece con riguardo alla somma di Euro 61.880,00 donata dalla madre al figlio, in quanto, pur ritenendo la disposizione fiscalmente rilevante, l'Ufficio ha considerato la franchigia prevista dall'art. 2, comma 49, lett. a), del D.L. n. 262 del 2006. È stato così rideterminato l'importo complessivo dovuto per la registrazione in Euro 8.312,00, tenuto conto di quanto già versato in sede di autoliquidazione.

Il Ricorrente lamenta l'erroneità della liquidazione operata dall'Ufficio che ritiene contraria al disposto normativo, sottolinea che le operazioni sono già incise dall'iva.

Asserisce contraddittorietà delle motivazioni rispetto alla logica, alla ratio e allo spirito della norma agevolativa.

Afferma che il preliminare in questione è un "negozio-mezzo" che non avrebbe alcun senso se non lo si interpretasse come inscindibilmente connesso ad un altro atto che ne costituisce il fine.

La combinazione del contratto preliminare e del contratto definitivo di vendita è, dal punto di vista economico, unitaria, e quindi deve correlativamente essere unitaria anche la sua imposizione tributaria.

Cita a sostegno l'Ordinanza n. 17904/2021 della Corte di Cassazione e chiede di annullare l'impugnato Avviso di Liquidazione per assoluta insussistenza del presupposto impositivo. Si costituisce ritualmente l'Ufficio affermando di aver correttamente applicato sia l'art. 1, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 346 del 1990, sia i principi generali in materia di tassazione degli atti presentati alla registrazione.

Assume che il collegamento di cui alla norma deve sussistere al momento della registrazione dell'atto recante la disposizione di liberalità indiretta.

L'Ufficio, non può che fotografare la situazione esistente alla data della registrazione e, sulla base della natura dell'atto e delle disposizioni ivi contenute, applicare il relativo regime di tassazione previsto dal legislatore, senza poter "anticipare" gli effetti di una esenzione in mancanza dei relativi presupposti, sulla base di un ideale collegamento ad altro atto futuro e incerto.

Afferma che il contratto preliminare oggetto di registrazione è stato tassato sulla base degli effetti giuridici legati alla natura propria dell'atto (effetti obbligatori e non traslativi di diritti immobiliari) prescindendo dal preteso collegamento, peraltro meramente ideale, al futuro ed incerto contratto definitivo.

Sostiene inoltre che non è affatto pacifico, oltre che irrilevante ai fini fiscali, che il preliminare sia parte di "un'unica operazione economica che si completa con l'atto traslativo del diritto reale". Quanto all'ordinanza citata sottolinea che la fattispecie esaminata dai Giudici di legittimità esula del tutto dall'oggetto dell'odierna controversia.

Chiede il rigetto del ricorso con vittoria di spese e competenze di giudizio maggiorate di diritto del cinquanta per cento per la rifusione delle spese del procedimento di mediazione ai sensi dell'art. 15, comma 2-septies, del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Nell'udienza del 19 Aprile 2022 la causa passa in decisione.

### **Motivi della decisione**

Secondo l'art. 1, comma 4-bis, D.Lgs. n. 346 del 1990: "*Ferma restando l'applicazione dell'imposta anche alle liberalità indirette risultanti da atti soggetti a registrazione, 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.*"

Emerge pertanto che ai fini dell'imposta di donazione, sono irrilevanti le liberalità indirette funzionalmente collegate ad atti concernenti il trasferimento di un'azienda o di un immobile, in quanto l'atto contenga, per esempio, l'indicazione che il prezzo della compravendita è stato pagato

con denaro donato da un familiare o da un terzo, oppure che il prezzo è stato pagato direttamente da questi.

Tale disposizione favorisce, certamente, la trasparenza dei trasferimenti patrimoniali nell'ambito delle famiglie, con particolare riferimento al fenomeno, assai frequente nella pratica, dell'intestazione al figlio dell'immobile acquistato col denaro dei genitori.

Secondo l'Ufficio però tale collegamento deve sussistere al momento della registrazione dell'atto recante la disposizione di liberalità indiretta, senza che sia possibile "anticipare" gli effetti di una esenzione in mancanza dei relativi presupposti, sulla base di un ideale collegamento ad altro atto "futuro e incerto" costituito dal contratto definitivo di compravendita.

Tale interpretazione non può essere condivisa.

In primo luogo, la tesi dell'Ufficio non tiene conto del fatto che il preliminare, strumento assai frequente nella prassi negoziale, costituisce di norma il primo atto della sequenza negoziale volta al definitivo trasferimento del diritto reale.

Il contratto definitivo è giuridicamente ed inscindibilmente legato all'esecuzione del contratto preliminare, costituendo il momento attuativo dell'obbligo traslativo già assunto dalle parti in sede di contratto preliminare. L'interesse che il preliminare consente di realizzare è quello di creare un impegno provvisorio riservando ad un futuro contratto la completa e definitiva regolamentazione dell'affare, nell'ottica della formazione progressiva del contratto quale facoltà tutelata dall'ordinamento. Tale interesse non esaurisce ma concorre ad integrare la causa del preliminare, la quale si identifica principalmente nella stessa causa del definitivo. In questo senso, si può sostenere che il preliminare è strumentale rispetto al complessivo interesse finale normalmente perseguito dai contraenti, che nel caso di specie è rappresentato dal trasferimento di diritto reale immobiliare.

Il contratto definitivo non è pertanto paragonabile ad un evento "futuro e incerto" ma costituisce un atto dovuto delle parti in esecuzione di un vincolo giuridico, peraltro coercibile con l'esecuzione in forma specifica ex 2932 c.c..

Appare poi irrilevante il richiamo alla intervenuta risoluzione per mutuo dissenso di un precedente preliminare stipulato tra le parti. L'istituto della risoluzione consensuale del contratto, infatti, nulla ha a che vedere né con la cogenza del contratto preliminare in forza tra le parti né con l'idoneità dello stesso a porsi quale atto negoziale funzionalmente connesso al trasferimento di diritti immobiliari.

In secondo luogo, la norma fiscale fa rientrare nell'ambito dell'esenzione le liberalità "collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari".

L'Ufficio esclude che possa qualificarsi come "atto concernente il trasferimento" un negozio produttivo di effetti obbligatori quale è il contratto preliminare, dovendo essere ricompresi in tale disposizione i soli atti ad effetti reali.

Tuttavia, non si rinviene una tale equiparazione nella formulazione letterale della disposizione, che anzi appare di più ampio respiro, richiedendo un più generico collegamento concreto e funzionale dell'atto registrato rispetto al trasferimento o alla costituzione di diritti immobiliari. Tale collegamento può ben essere rinvenuto nel contratto preliminare, nella misura in cui lo stesso obbliga al successivo trasferimento dei suddetti diritti.

Il ricorso è pertanto accolto e le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione in accoglimento del ricorso annulla l'impugnato atto; le spese di giudizio liquidate in Euro 1000 (mille) più oneri di legge e CUT seguono la soccombenza.

Conclusione

Reggio Emilia il 19 aprile 2022.