

## IMPOSTA DI BOLLO – COMPRAVENDITA CON PAGAMENTO DEL PREZZO DA PARTE DEI GENITORI DELL'ACQUIRENTE A TITOLO DI LIBERALITÀ INDIRETTA

### Il Quesito

Si chiede quale sia il trattamento tributario in tema di imposta di bollo di un atto di compravendita stipulato in vigore dell'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011, intercorso tra persone non agenti in esercizio di impresa e soggetto ad imposta di registro proporzionale, all'interno del quale si è dato atto che il prezzo di vendita fosse stato pagato al venditore direttamente dai genitori dell'acquirente a titolo di donazione indiretta a favore del loro figlio.

Nello specifico, si chiede se debba essere corrisposta l'imposta di bollo a causa della menzione del pagamento fatto dai genitori a titolo di donazione indiretta.

### Risposta

Il quesito chiama a stabilire se incida sul regime di assoggettamento all'imposta di bollo uno spostamento patrimoniale diretto a realizzare una donazione indiretta, allorché l'atto cui acceda la liberalità in questione sia soggetto al trattamento tributario stabilito dall'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011.

Come è noto, quest'ultima disposizione ha introdotto il c.d. "assorbimento" e cioè l'esenzione dall'imposta di bollo e dalla tassa ipotecaria per tutti gli atti rientranti nella previsione dell'art. 1 del TU Registro e colpiti dall'imposta proporzionale di registro con un minimo di 1.000 euro.

L'emersione della donazione indiretta determinerebbe, secondo l'Agenzia delle Entrate che pretende il pagamento di 45 euro per imposta di bollo, l'individuazione, nel documento, di una ulteriore "disposizione" ai sensi dell'art. 21 TU Registro che, pur essendo esente dall'imposta di donazione in base all'art. 1 comma 4-bis del TU n. 346/90, non per questo sarebbe esente anche dall'imposta di bollo.

Si tratta di una problematica non affrontata dalla dottrina e dalla prassi amministrativa e tanto meno dalla giurisprudenza ma che poteva essere posta anche anteriormente all'1.1.2014 in tutti i casi di donazione indiretta realizzata mediante intestazione di beni a nome altrui con atti traslativi per i quali si invocassero agevolazioni comportanti l'esenzione dall'imposta di bollo (ad esempio, acquisto di fondi rustici con l'agevolazione per la proprietà coltivatrice fatti con denaro fornito dai genitori dell'acquirente).

Per l'inquadramento generale del fenomeno si può richiamare quanto precedentemente esposto in sede di trattazione dei profili tributari delle liberalità indirette <sup>(1)</sup>. In quella occasione si evidenziò come la fattispecie della liberalità indiretta si caratterizzi principalmente per l'*effetto ulteriore* conseguito mediante un atto di per sé avente un effetto tipico diverso e si ripercorsero le varie ricostruzioni di volta in volta dirette ad individuare un negozio indiretto, un negozio atipico, un negozio unico con clausola speciale, un fenomeno di collegamento negoziale od un accordo configurativo.

Tutte le fattispecie di liberalità indiretta, indipendentemente dalla scelta interpretativa che si privilegi riguardo alla natura giuridica, condividono ricorrentemente la mancanza di formalizzazione dell'"intesa" tra donante indiretto e donatario indiretto, diretta a qualificare il fenomeno in termini liberali ed a "condividere" che ricorra l'effetto donativo indiretto.

In assenza della formalizzazione dell'accordo accessorio al negozio principale, manca, normalmente, il presupposto stabilito dall'art. 2 del TU Registro e, pertanto, non sembra concretarsi nemmeno il presupposto per l'assoggettamento all'imposta di bollo in dipendenza della presenza di un'ulteriore fattispecie imponibile. Si pensi al contratto a favore di terzo con fini liberali, il quale è assoggettato alla sola imposta prevista per il negozio cui la clausola a favore di terzo acceda.

Volgendo lo sguardo anche all'imposta di donazione e considerato che la liberalità indiretta colpita da imposta è quella *risultante da atti soggetti a registrazione*, possono individuarsi ipotesi in cui detta liberalità non sia esente da imposta (perché non collegata ad atto soggetto ad iva oppure ad imposta di registro proporzionale) ma senza che venga in rilievo l'assorbimento di cui sopra, poiché quest'ultimo è necessariamente legato all'atto (soggetto ad imposta proporzionale) che comporta l'arretramento della pretesa tributaria rispetto alla liberalità.

Vediamo, però, come si relazionino assorbimento (per sottoposizione all'imposta proporzionale, che comporta esenzione dall'imposta di donazione) e "risultanza da atto soggetto a registrazione" precipuamente allorché la risultanza sia palese e non debba ricercarsi mediante un processo di induzione.

Siamo in un ambito inesplorato eppure non par dubbio che la risultanza non sia da intendere come emersione di un negozio di trasferimento, dal momento che l'effetto traslativo non discende dalla "donazione indiretta", bensì dal negozio mezzo (colpito dall'imposta di registro od iva), mentre l'accordo diretto a piegare il mezzo per ottenere l'effetto ulteriore assume, nell'economia del contratto soggetto ad imposta, una funzione meramente accessoria e di servizio, per cui, in definitiva, la disciplina che prevede la tassazione con l'imposta di donazione può considerarsi *ellitticamente orientata a colpire l'arricchimento veicolato da un trasferimento*<sup>(2)</sup> ma senza che vi sia un (ulteriore) atto traslativo e fermo rimanendo che il vero e proprio trasferimento è colpito direttamente ed autonomamente da imposta indiretta di registro od IVA.

Come si ricava dal sistema, segnatamente dall'art. 22 TUR, la risultanza in questione può ben essere considerata strettamente legata al negozio principale e "necessariamente derivante" tutte le volte che non si inserisca nell'atto documentato un vero e proprio negozio autonomo.

Sicché, mancando questa autonomia, funzionale e logica, ma rinvenendosi solamente un "effetto" aggiuntivo ed ulteriore, bisognerà dire che manchi anche il presupposto di applicazione dell'imposta di bollo la quale (riguardo agli atti scritti) colpisce il "contenitore" (il *documento*) cartaceo o digitale, ma in stretta relazione al "contenuto" (l'*atto documentato*).

Ove il documento non contenga altro che il negozio inciso dalla menzionata imposta proporzionale, l'indicazione della provenienza del denaro impiegato ha una funzione marginale ed accessoria (al pari delle altre dichiarazioni accessorie che arricchiscono la formulazione del negozio documentato, pur rimanendo estranee al suo nucleo fondamentale), in quanto diretta a colorare la complessiva operazione sui vari fronti del *regime patrimoniale della famiglia* (dal momento che l'intestazione del bene al compratore ottenuta con la somministrazione dei fondi a titolo liberale consente all'acquirente di considerare l'acquisto escluso dall'oggetto della comunione legale ex art.

179 c.c. <sup>(3)</sup>), della *successione ereditaria* (poiché l'acquirente-donatario indiretto, se tenuto alla collazione ex art. 737 c.c., dovrà conferire alla massa il bene e non il denaro), dell'*adeguata verifica a fini antiriciclaggio*, ecc. ecc..

Inoltre, con la mera enunciazione del fatto già avvenuto, senza intervento dei soggetti che abbiano pagato, non si verifica neanche il presupposto dell'art. 22 TU Registro e non v'è spazio per colpire con l'imposta di registro la "risultanza dall'atto registrato".

In definitiva, considerato che, nelle ipotesi come quella all'esame di trasferimento soggetto all'imposta proporzionale con assorbimento dell'imposta di bollo, il palesamento della provenienza del denaro consente una risultanza della "donazione indiretta" quale fenomeno informale ma, soprattutto in assenza del disponente, non può mai integrare la documentazione di un negozio, non sembra esservi spazio per l'applicazione dell'imposta di bollo, nemmeno ai sensi dell'art. 1 comma 1-bis.1, n.4) della Tariffa annessa al D.P.R. 642/1972.

*Giampiero Petteruti*

- 
- 1)** *Studio n. 135-2011/T, PETTERUTI, Rilevanza fiscale delle liberalità indirette nell'attività notarile Approvato dalla Commissione studi tributari il 1° marzo 2012), in CNN NOTIZIE del 18 maggio 2012.*
  - 2)** *Cfr. Studio n. 135-2011/T sopra citato.*
  - 3)** *Come già ricordato nello studio 135 di cui sopra, la giurisprudenza più recente è tutta orientata ad affermare la personalità dell'acquisto derivante da donazione indiretta: Cass. 15.11.1997 n. 11327, Cass. 8.5.1998 n. 4680, Cass. 14.12.2000 n. 15778. Quanto alla dottrina, v., per tutti, OBERTO, La comunione legale tra coniugi, in Tratt. Cicu-Messineo-Mengoni-Schlesinger, Milano, 2010, vol. I p. 961 e ss. ed ivi ampie citazioni.*