

IMPOSTE INDIRETTE

Preliminare soggetto a imposta fissa anche se la nomina è tardiva di Angelo Ginex



Nel caso di **contratto preliminare** di compravendita con **riserva di nomina del terzo**, la **nomina tardiva o inefficace** determina l'applicabilità dell'**imposta di registro in misura fissa**, sia nei confronti dell'**originario promissario acquirente** che del **terzo nominato tardivamente**, mentre l'**imposta di registro proporzionale** dovuta in relazione al **contratto definitivo** di compravendita graverà sulle **parti che hanno stipulato l'atto**.

Sono questi i **principi di diritto** sanciti dalla **Corte di Cassazione**, con **sentenza n. 11831 depositata ieri 12 aprile**.

La vicenda in esame trae origine dalla stipula di un **contratto preliminare di compravendita** con cui il **promittente venditore** si impegnava a trasferire al **promissario acquirente, suo fratello o a persona da nominare nell'atto definitivo**, quota parte di un immobile sito in Venezia per una determinata somma considerata già corrisposta mediante compensazione di crediti vantanti nei confronti del fratello promittente venditore.

Un anno più tardi, a scioglimento della riserva contenuta nel citato preliminare, il **promissario acquirente** indicava suo **figlio** quale **acquirente** della **nuda proprietà** dell'immobile, mentre egli ne acquistava l'**usufrutto**, precisando che nessuna somma veniva versata poiché il prezzo del trasferimento immobiliare era avvenuto mediante compensazione dei crediti prima indicati.

L'Agenzia delle Entrate riteneva che l'esercizio della **nomina del terzo non fosse conforme** ai requisiti previsti dall'[articolo 1402 cod.civ.](#), in quanto non era stato indicato un **termine certus an et quando, mancando la data di stipula del definitivo**. Pertanto, faceva conseguire la **presunzione** di un **doppio trasferimento immobiliare**, sostenendo che il **contratto preliminare** aveva prodotto i suoi **effetti tra i contraenti originari** ai sensi dell'[articolo 1405 cod.civ.](#) Per l'effetto, l'Agenzia delle Entrate emetteva gli avvisi di accertamento liquidando la **maggiore imposta di registro in misura proporzionale all'atto di trasferimento intervenuto tra padre e figlio**, ed anche l'**imposta di donazione sul medesimo atto di donazione indiretta**.

I due fratelli e il figlio di uno di questi **impugnavano tali atti** dinanzi alla CTP di Venezia, che, riuniti i ricorsi, li **rigettava**. A seguito di ricorso in appello, la CTR del Veneto **accoglieva parzialmente il ricorso** di uno dei contribuenti. Seguiva pertanto **ricorso per cassazione** con cui si eccepeva, ai fini che qui interessano, violazione e falsa applicazione dell'[articolo 1, comma 4-bis, D.P.R. 131/1986](#) per avere il giudice di appello **qualificato l'atto tassato come donazione indiretta** a favore del figlio da parte del padre promissario acquirente, **senza tuttavia applicare l'imposta in misura fissa**.

Nell'accogliere il ricorso proposto dai contribuenti, la Corte di Cassazione ha osservato preliminarmente che la soluzione della questione presuppone l'**esatta interpretazione** dell'[articolo 32 D.P.R. 131/1986](#), in base al quale, «*quando la dichiarazione di nomina non è conforme alla riserva ... è dovuta l'imposta stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione*»; pertanto, essa ha evidenziato che tale previsione normativa consente l'applicazione dell'**imposta dovuta** per il **contratto** al quale è apposta la **clausola per persona da nominare**, sia nei confronti dell'**originario contraente** che di quello **nominato**, sempreché la **nomina** sia avvenuta **senza il rispetto** delle previsioni contenute nella **riserva**.

Dunque, se il **contratto** cui fare riferimento è sottoposto all'**imposta in misura fissa**, solo questa sarà ugualmente applicabile nei confronti del **terzo nominato**. D'altronde, così come sottolineato dalla Suprema Corte, il citato [articolo 32](#) non fa altro che applicare in ambito tributario il **consolidato principio civilistico** dettato dall'[articolo 1405 cod.civ.](#)

Pertanto, applicando tali principi alla fattispecie disaminata, ne deriva che la **nomina del terzo tardiva o inefficace** determina che il **contratto preliminare si consolida in capo alle parti originarie** e la successiva **nomina** è considerata alla stregua di un **ulteriore contratto preliminare** (cfr., **Cass. n. 26379/2019** e **n. 3176/2018**).

Quindi, al **contratto preliminare di compravendita con riserva di nomina del terzo** trova applicazione l'**imposta di registro in misura fissa**, sia nei confronti dell'**originario promissario acquirente** che del **terzo nominato tardivamente**; invece, al **contratto definitivo di compravendita** si applica l'**imposta di registro proporzionale** esclusivamente sulle **parti che hanno stipulato l'atto** (a tale contratto resta completamente estraneo il promissario acquirente che ha eventualmente effettuato, sia pure oltre il termine contrattuale, la nomina del terzo).

Da ultimo, la Corte di Cassazione ha precisato che il potere dell'amministrazione finanziaria di accertare **liberalità "indirette"** si ha solo al ricorrere dei **due presupposti** contemplati dall'[articolo 56-bis D.lgs. 346/1990](#). Pertanto, **non vi è un obbligo generalizzato di registrare** tutte le **donazioni indirette** risultanti (anche per via di enunciazione) da atti soggetti a registrazione.

Inoltre, sulla scorta di quanto previsto dall'[articolo 1, comma 4-bis, D.Lgs. 346/1990](#), deve ritenersi che **non scontano l'imposta sulle donazioni le liberalità indirette soggette ad Iva o ad imposta di registro proporzionale**. Conseguentemente, la Cassazione ha **escluso** che nella specie trovasse **applicazione l'imposta sulle donazioni**.