Cass. 28.11.2024 n. 30677

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12765/2022 R.G. proposto da:

P.M., rappresentata e difesa dall'avvocato [omissis] ([omissis]) unitamente all'avvocato [omissis] ([omissis])

- ricorrente –

contro

Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato ([omissis])

-controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto n. 1353/2021 depositata il 8.11.2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25.10.2024 dal Consigliere [omissis].

Fatti di causa

1. La Commissione tributaria regionale del Veneto, con la sentenza in epigrafe indicata, ha respinto l'appello proposto dal notaio rogante nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Treviso n. 113/2019 di rigetto del ricorso proposto dal notaio avverso l'avviso di liquidazione, con il quale l'Ufficio aveva richiesto il pagamento dell'imposta di registro e di bollo, in relazione ad atto rogitato in data 14 novembre 2017.

2. Con tale atto si trasferiva 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. L'acquirente richiedeva le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, sicché il notaio rogante provvedeva a versare, in autoliquidazione, le imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa, pari ad euro 200,00 ciascuna, e l'imposta catastale, nella misura proporzionale con l'aliquota dell'1%, mentre non veniva pagata l'imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 21, Tabella allegata al DPR 26.10.1972, n. 642, recante Disciplina dell'imposta di bollo, mentre nulla veniva liquidato per il pagamento del prezzo da parte dei genitori.

Con l'avviso di liquidazione menzionato, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di dover tassare anche l'adempimento del terzo ex art. 1180 c.c. rinvenendo nella operazione un negozio avente per oggetto prestazione a contenuto patrimoniale, a norma dell'art. 9 Tariffa Parte Prima del DPR 131/86.

3. La Corte di gravame ha respinto l'appello, ritenendo che la motivazione del giudice di prime cure non fosse né illogica né contraddittoria; che sussiste l'ipotesi del negozio tassabile, atteso che il beneficiario aveva aderito alla richiesta di restituzione della somma, in tal modo assumendo il relativo obbligo (a prescindere dal fatto che non fossero previsti interessi, circostanza considerata irrilevante); e che la pretesa dell'Agenzia delle Entrate non fosse fondata su elementi extratestuali o desumibili da un altro atto collegato, bensì sui contenuti dell'atto sottoposto a tassazione.

4. Avverso la suddetta sentenza il notaio rogante ha proposto ricorso per cassazione affidato ad unico motivo, articolato in tre sub-motivi, cui ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Ragioni della decisione

1. Con unico motivo di ricorso, in realtà plurimo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., il ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1180, 1325, 1815 e 2041 c.c. e dell'art. 20 DPR 131/86.

1.1. In particolare, il ricorrente ritiene (1A) che l'adempimento del terzo ex art. 1180 c.c. abbia natura di negozio unilaterale astratto, di modo che il terzo ben può provvedere all'adempimento dell'altrui obbligazione, al fine di effettuare una liberalità nei confronti dell'obbligato, sicché la CTR avrebbe commesso un errore di sussunzione, nell'avallare la applicazione normativa dedotta in sede provvedimentale.

1.2. Sostiene poi, sotto il profilo della violazione e falsa applicazione degli artt. 1815 e 1325 c.c. (1B), che a diverse conclusioni non conduce l'obbligo di restituzione in favore del terzo, che sarebbe comunque effetto di legge, ai sensi dell'art. 2041 c.c., sottratto alla disponibilità del debitore, mentre difetterebbero del tutto gli elementi tipici del mutuo, come disciplinati dagli artt. 1815 e 1325 c.c.

1.3. Infine, lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 20 DPR 131/86 (1C), in ragione del fatto che l'adempimento del terzo è attività negoziale non prevista da alcuna norma della Tariffa allegata al TUR come negozio autonomamente assoggettabile a tassazione.

2. Il ricorso non può essere accolto.

3. Tutte le argomentazioni addotte nel plurimo motivo estrinsecano tesi giuridiche dottrinal-giurisprudenziali slegate dal contenuto della decisione gravata.

3.1. La CTR (punto 10.2., in fondo) ha, invero, superato la rilevanza di ogni diversa deduzione in diritto considerando che la locuzione contenuta nell'art. 5 dell'atto di compravendita (relativa all'obbligo di restituzione delle somme, con specificazione che non si integra una ipotesi di liberalità) ben può essere considerata espressiva di atto di natura negoziale "non sussistendo alcuna preclusione all'erogazione di un prestito infruttifero tra privati, in particolare nel caso in esame tra genitori e figlio".

3.2. Avverso tale ricostruzione la ricorrente, in fatto, nulla osserva, argomentando invece sulla natura dei contratti di mutuo (errando sul punto quando riconduce tra gli elementi necessari del contratto di mutuo anche gli interessi, dato che lo stesso art. 1815 c.c. fa salva la diversa volontà delle parti), di adempimento del terzo e sull'obbligo di restituzione c.c., riferite con tutta evidenza ad aspetti più generali, eventualmente legati al provvedimento impugnato, ma non certamente conferenti con la gravata decisione della CTR, che ha ricostruito la natura del negozio nei diversi termini appena menzionati.

3.3. In ogni caso, del tutto coerente è la ricostruzione dell'assetto negoziale assunto in sentenza.

Non è vero, difatti, che a fronte del pagamento del terzo vi sia un obbligo di restituzione per legge, che la ricorrente peraltro impropriamente riconduce all'art. 2041 c.c., il quale disciplina invece l'azione generale di arricchimento senza causa. Sul punto la giurisprudenza di questa Corte (Cass. SS.UU. n. 25977/2016, la quale si colloca sulla falsariga di Cass. SS.UU. n. 9946/2009 citata in ricorso) ha già chiarito: "secondo quanto già rimarcato dalla Corte (Cass., SS.UU., n. 9946/2009; conf., n. 2060/2010), che l'adempimento spontaneo di un'obbligazione da parte del terzo, ai sensi dell'art. 1180 c.c.,

determina l'estinzione dell'obbligazione, anche contro la volontà del creditore, ma non attribuisce automaticamente al terzo un titolo per agire direttamente nei confronti del debitore, non essendo in tal caso configurabili né la surrogazione per volontà del creditore, prevista dall'art. 1201 c.c., né quella per volontà del debitore, prevista dall'art. 1202 c.c., né quella legale di cui all'art. 1203 n. 3 c.c., la quale presuppone che il terzo che adempie sia tenuto con altri o per altri al pagamento del debito. La consapevolezza da parte del terzo di adempiere un debito altrui esclude altresì la surrogazione legale di cui agli artt. 1203 n. 5 e 2036, 3° comma, c.c., la quale, postulando che il pagamento sia riconducibile all'indebito soggettivo ex latere solventis, ma non sussistano le condizioni per la ripetizione, presuppone nel terzo la coscienza e la volontà di adempiere un debito proprio. 4.2.- Nessun indebito di diritto comune è quindi ravvisabile...''.

Neanche può essere condivisa la prospettazione del ricorso secondo la quale è soltanto in relazione al rapporto tra debitore e creditore originari, quale atto di esecuzione di una causa preesistente, che l'adempimento del terzo può avere contenuto patrimoniale. Si è difatti già stabilito (Cass. SS.UU., n. 6538/2010) che "anche l'adempimento del terzo resta soggetto alla regola per cui il carattere oneroso o gratuito dell'attribuzione patrimoniale che esso comporta non può sfuggire alla regola che deve essere stabilito in riferimento alla sua causa concreta. La quale rende palese l'irrilevanza dell'indagine prospettata dal secondo indirizzo giurisprudenziale, qui non accolto, con riguardo esclusivamente al rapporto bilaterale debitore-creditore, senza percepire l'interferenza o l'affacciarsi del terzo nel suddetto rapporto, che diviene necessariamente trilaterale e comporta comunque la sovrapposizione di un nuovo più complesso rapporto a quello originario".

Nel caso di specie, poi, l'istituto si atteggia in modo particolare (quanto alla natura "variabile" dell'adempimento del terzo, di recente si veda Cass. 8.3.2024, n. 6368), prevedendo contestualmente la restituzione delle somme da parte del beneficiario, sicché certamente non si tratta di mero effetto solutorio come sostenuto da parte ricorrente (sul punto si evidenzia che le sentenze citate in ricorso si riferiscono, invero, ad adempimenti del terzo spontanei, non inseriti in un più ampio contesto negoziale che ne disciplina, come nel caso di specie, i rapporti con il beneficiario). In questo senso era del resto anche la motivazione del provvedimento impugnato.

3.4. Infine, quanto al terzo ordine di argomentazioni, la ricorrente contesta, invece, la violazione e falsa applicazione dell'art. 20 DPR 131/86 (1C), in ragione del fatto che l'adempimento del terzo è attività negoziale non prevista da alcuna norma della Tariffa allegata al TUR come negozio autonomamente assoggettabile a tassazione, né è possibile applicare l'art. 22 del TUR. Il richiamo all'art. 20 del TUR, in ragione del fatto che la tassazione non sarebbe legata ad elementi extratestuali o desumibili da atto collegato, ma allo stesso contenuto dell'atto (ed in particolare al negozio descritto all'art. 5 della compravendita).

3.5. Ritiene questa Corte che l'interpretazione offerta dalla CTR sia osservante del nuovo testo dell'art. 20 TUR, perché non ha valorizzato alcun elemento extratestuale, e considerato che è effettivamente applicabile alla fattispecie l'art. 20 del DPR 131/86, posto che si tratta di negozio desumibile dall'atto (quello di cui all'art. 5 del contratto di compravendita), e dunque va ritenuto che l'imposta fosse stata applicata "secondo la 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". Laddove, come già si è evidenziato, l'atto è stato ricondotto all'art. 9 della Parte Prima della Tariffa allegata al TUR.

3.6. Quanto alla dedotta violazione dell'art. 22 del TUR, pervero soltanto adombrata in ricorso, va ribadito che l'autonomia del diritto tributario rispetto a quello civile consente di interpretare il termine parti, di cui all'art. 22, comma 1, del DPR 26 aprile 1986, n. 131, in senso a-tecnico e di ritenere, quindi,

integrato il requisito dell'identità laddove nell'atto enunciante siano coinvolti o intervengano, anche con una veste diversa da quella di parte contrattuale, gli autori dell'atto enunciato (da ultimo, Cass. n. 23015/2024). Le Sezioni Unite della Corte hanno, quindi, rimarcato che, tenuto conto della "chiara ratio antielusiva della disposizione legislativa", in questo particolare contesto impositivo deve attribuirsi al termine "parte" un significato "lato e sostanziale ... non 'contrattualistico'", così sussistendo identità di parti in relazione ai soggetti "rispetto ai quali si realizzano gli effetti degli atti contenuti nell'atto di 'emersione'" (così Cass. SS.UU., n. 14432/2023).

E, nel caso in esame, si è già sopra sottolineato che l'affacciarsi del terzo nel rapporto lo rende necessariamente trilaterale e comporta comunque la sovrapposizione di un nuovo più complesso rapporto a quello originario.

4. Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso, dunque, deve essere respinto, alla luce del seguente principio di diritto:

"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 Prima del DPR 131/86".

5. Le spese del giudizio di legittimità vanno compensate, attesa la novità della questione.

6. In conseguenza dell'esito del giudizio ricorrono i presupposti processuali per dichiarare la sussistenza dei presupposti per il pagamento di una somma pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi dell'art. 13, comma 1- quater, DPR 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Compensa le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del DPR n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della L. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.