

Agenzia delle Entrate - Risposta 27/06/2022, n. 347

Trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette del trasferimento di un immobile a titolo gratuito dalla sfera giuridica della mandataria a quella del mandante.

Emanata dall'Agenzia delle entrate, Divisione contribuenti, Direzione centrale persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali (Risposta a istanza di interpello).

Quesito

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

Quesito

Il Notaio istante rappresenta che, con contratto scritto in data xx/xx/2010, non registrato, il Signor X ha conferito alla Signora Y, che ha accettato, mandato gratuito senza rappresentanza, ai sensi dell'art. 1705 del codice civile, per l'acquisto, in qualità di mandataria in nome proprio e per conto del mandante, il diritto di piena proprietà di un immobile.

Con detto contratto, il mandante si è obbligato, ai sensi dell'articolo 1719 del codice civile, a somministrare alla mandataria i mezzi necessari per l'esecuzione del conferito mandato, in particolare le somme necessarie al pagamento del prezzo del futuro atto di compravendita nonché delle imposte, tasse e spese da sostenere in relazione all'atto stesso.

La mandataria, di contro, si è obbligata, ai sensi dell'articolo 1706, comma 2, del codice civile, a ritrasferire l'immobile oggetto di acquisto al mandante a sua semplice richiesta, nonché ad amministrarlo sino al momento del ritrasferimento.

In seguito, con atto di compravendita ricevuto dal Notaio istante, in data xx/xx/2010, la mandataria, in esecuzione del mandato a lei conferito, ha acquistato, in nome proprio, ma per conto del mandante, un immobile, pagando il prezzo di acquisto, le imposte, le tasse e le spese notarili con la provvista precedentemente a lei fornita dal mandante.

In adempimento delle obbligazioni in capo alla mandataria derivanti dall'art. 1706, comma 2, citato, il mandante ha chiesto ora alla stessa di ritrasferirgli la proprietà di detto immobile, in modo che attraverso la trascrizione nei registri immobiliari del relativo atto il mandante medesimo risulti anche formalmente proprietario del bene. La mandataria si è resa disponibile per detto ritrasferimento.

Al riguardo, il Notaio istante fa presente che l'atto notarile necessario a detto ritrasferimento verrà ora stipulato senza la corresponsione, ovviamente, di alcun corrispettivo da parte del mandante, trattandosi di atto compiuto dalla mandataria in adempimento degli obblighi per essa derivanti dal contratto di mandato ed avendo il mandante medesimo già fornito tutti i mezzi necessari sia per l'acquisto, che per il mantenimento dell'immobile. "Si tratterà, dunque, di atto rientrante nell'ampio genus degli atti a titolo gratuito, ma non connotato da spirito di liberalità, come nelle donazioni, in quanto esso trova la propria causa (esterna) nell'adempimento del mandato senza rappresentanza".

Si chiede, pertanto, il corretto regime tributario, in termini di imposte indirette, applicabile al predetto atto.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il Notaio istante ritiene che la soluzione, nel caso rappresentato, non possa essere attinta dalla circolare 28/E del 27 marzo 2008, in quanto l'atto di ritrasferimento in esame non costituisce un vincolo di destinazione, essendo privo delle caratteristiche tipizzate dal legislatore, ma non è nemmeno un negozio atipico ascrivibile alla categoria dei negozi fiduciari, rientrando, per converso, nell'ambito di una specifica disciplina dettata dal codice civile agli articoli 1703 e seguenti per un contratto tipico qual è il contratto di mandato, nella fattispecie senza rappresentanza.

A parere dell'istante, la soluzione va ricercata alla luce delle statuizioni contenute nella pronuncia del 30 aprile 2019, n. 11401 della Corte di Cassazione di cui alla, concernente una fattispecie speculare a quella oggetto della presente istanza (contratto di mandato senza rappresentanza ad alienare), nella quale i giudici hanno privilegiato un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 2, comma 47, del decreto legge n. 262 del 2006, in base alla quale l'applicazione della suddetta norma tributaria va circoscritta correlandola, in senso restrittivo, al rilievo della capacità contributiva comportata dal trasferimento del bene. In particolare, la Suprema Corte ha affermato che quando il trasferimento costituisce un atto sostanzialmente "neutro" che non arreca un reale ed "effettivo incremento patrimoniale al beneficiario" meramente formale della attribuzione, resta esclusa la ricorrenza di alcun "trapasso di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta".

Nel caso di specie, secondo l'istante, l'atto manifestante "capacità contributiva" è quello di acquisto posto in essere dalla mandataria utilizzando la provvista fornita dal mandante, già assoggettato ad imposizione secondo le ordinarie regole tributarie, mentre l'atto di trasferimento dalla mandataria al mandante, atto ha un valore sostanzialmente neutro, che non arreca un reale ed effettivo incremento nella sfera patrimoniale del mandante, essendo questi già titolare sostanziale del bene, ma è funzionale unicamente a far risultare quest'ultimo titolare anche formale del bene medesimo.

Al riguardo, il Notaio istante richiama altresì la risposta ad interpello numero 352 del 18 maggio 2021, nella quale l'Agenzia delle entrate, analizzando il caso della revoca di un trust con conseguente ritrasferimento di beni immobili dal trustee ai disponenti, ha concluso per l'applicazione al relativo atto delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, sotto la pregnante considerazione che non costituisce indice di capacità contributiva il ritrasferimento effettuato dal "proprietario strumentale" ai disponenti, non ravvisando nella fattispecie prestazioni a carattere patrimoniale suscettibili di imposizione indiretta proporzionale.

Parere dell'agenzia delle entrate

Con la reintroduzione delle imposte di successione e donazione sono stati equiparati, dal punto di vista fiscale, gli atti a titolo gratuito (diversi dalle donazioni, poiché privi dello spirito di liberalità) agli atti a titolo donativo (aventi spirito di liberalità).

In base al combinato disposto degli articoli 1 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (di seguito TUS) e 2, comma 47, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, l'imposta sulle successioni e donazioni si applica anche al trasferimento di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito che, come chiarito con circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E, comprendono gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni.

Ai sensi del citato articolo 2, comma 47, del decreto legge n. 262 del 2006, in particolare, "È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346".

Nella fattispecie rappresentata, l'istante afferma che il trasferimento gratuito dell'immobile tra le parti avviene per dare seguito ad un contratto di mandato in cui la mandataria si sarebbe impegnata ad acquistare un immobile a nome proprio, ma per conto del mandante, per poi successivamente cederlo al mandante stesso.

Tale ultimo atto, che produce quindi l'effetto di trasferire l'immobile a titolo gratuito a favore del mandante, assume rilievo sotto il profilo fiscale essendo produttivo di effetti reali, ai sensi dell'articolo 1 del TUS, secondo cui "L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ed ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi".

Tale soluzione prescinde, quindi, dalla circostanza che tra la cedente e il cessionario sussista un rapporto di mandato senza rappresentanza, disciplinato dall'articolo 1705 e ss. del codice civile; il TUS non prevede alcuna specifica disposizione per i trasferimenti effettuati nell'ambito di tali rapporti contrattuali.

Ne consegue che il citato trasferimento dell'immobile, senza corrispettivo, dalla sfera giuridica della mandataria a quella del mandante è da assoggettare alla ordinaria disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni, secondo le disposizioni recate dal citato articolo 2, comma 47, con applicazione dell'aliquota prevista nella misura dell'8 per cento dal successivo comma 48.

Per le suesposte motivazioni, sono dovute le imposte ipotecaria e catastale nella misura proporzionale, del 2 e 1 per cento, rispettivamente ai sensi degli articoli 1 della Tariffa allegata al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 e 10 del medesimo d.lgs.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

La Direttrice centrale