

ATTO AVVERAMENTO CONDIZIONE SOSPENSIVA – DENUNCIA EX ART. 19 TUR - DECORRENZA TERMINE QUINQUENNALE – DECADENZA ART. 76 COMMA 2 TUR

Si chiede di sapere se sia dovuta l'imposta proporzionale di registro nel caso in cui, verificatasi la condizione apposta all'atto, ma in assenza della denuncia prescritta ai sensi dell'art. 19 del TUR, l'amministrazione non abbia provveduto al recupero dell'imposta entro il termine quinquennale di decadenza di cui all'art. 76, comma 2 del TUR. Si specifica che a distanza di otto anni dal verificarsi dell'evento dedotto in condizione, quindi decorso il termine di decadenza previsto dalla disposizione citata, è stato stipulato un atto ricognitivo di avveramento della condizione sospensiva.

L'art. 19, comma 1 del DPR 131/1986 prevede che: *“L'avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto, l'esecuzione di tale atto prima dell'avveramento della condizione e il verificarsi di eventi che, a norma del presente testo unico, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro venti giorni, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono”*.

La disposizione in questione è finalizzata a portare a conoscenza dell'Amministrazione Finanziaria quegli effetti giuridici che incidono sulla determinazione dell'imposta in relazione ad una fattispecie già individuata al momento della registrazione dell'atto cui la denuncia stessa invariabilmente si ricollega.

L'Agenzia delle Entrate, circa l'ambito applicativo della su estesa disposizione ha espressamente chiarito: *“Per quanto concerne l'obbligo di denunciare eventi che diano luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta si fa rilevare la più ampia formulazione della norma che impone tale obbligo non solo per gli eventi già individuati dalla previgente normativa, ma, più in generale, per tutti gli eventi che diano luogo ad ulteriore liquidazione dell'imposta ai sensi di una qualsiasi delle disposizioni del testo unico che preveda una tassazione sospesa nel tempo”* ⁽¹⁾.

Questi eventi devono essere denunciati, dalle parti contraenti o i loro aventi causa o da coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, all'Ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono entro venti giorni dal loro verificarsi.

A seguito della presentazione della denuncia, l'Ufficio liquiderà l'ulteriore imposta dovuta. La *ratio* della denuncia di cui al citato articolo 19 è, infatti, quella di consentire all'Amministrazione di essere informata in ordine al verificarsi di eventi che danno luogo ad una modifica dell'originaria tassazione ⁽²⁾.

Quanto alle modalità con cui la denuncia più volte menzionata deve essere presentata si ricorda che, in base agli indirizzi operativi diramati dall'amministrazione finanziaria, *«la presentazione dell'“atto ricognitivo” per la registrazione può costituire una forma alternativa di adempimento dell'obbligo di denuncia previsto dall'articolo 19 del Tur tutte le volte in cui lo stesso, al pari della denuncia, sia in grado di garantire l'interesse dell'Erario al corretto esercizio del potere*

impositivo permettendo una tassazione adeguata al verificarsi della condizione sospensiva o di fatti ulteriori.....Pertanto, l'atto ricognitivo assolverà anche al predetto obbligo di denuncia, sostituendosi alla stessa, quando dallo stesso risulti esplicitamente il suo collegamento al primo atto e siano rispettate le condizioni e i termini previsti dal citato articolo 19. In particolare lo stesso:

- dovrà essere presentato per la registrazione entro 20 giorni ⁽³⁾ dall'avveramento della condizione sospensiva o dal verificarsi dell'evento ulteriore;

- la registrazione dovrà avvenire presso l'Ufficio dove è stato registrato il primo atto».

In quell'occasione si è ulteriormente ribadito che «l'atto ricognitivo sarà soggetto a registrazione con applicazione dell'imposta principale in misura fissa in quanto atto privo di contenuto patrimoniale. Sulla base dell'atto ricognitivo, l'Ufficio provvederà a liquidare l'imposta complementare dovuta in base all'atto originario e in conseguenza degli eventi sopravvenuti e notificherà alle parti apposito avviso di liquidazione, così come avrebbe fatto se avesse ricevuto il modello per la denuncia di cui all'articolo 19».

In definitiva dall'esame della prassi emerge che l'atto di avveramento della condizione sospensiva può tenere luogo della denuncia ex art. 19, fermo restando che sarà l'amministrazione finanziaria (e non le parti o il pubblico ufficiale chiamato a redigere l'atto in questione), a dover liquidare la differenza d'imposta dovuta a seguito del verificarsi dell'evento. Funzione della denuncia è quella di veicolare all'amministrazione, finanziaria, titolare del potere impositivo, le "informazioni" rilevanti ai fini della determinazione degli effetti definitivi di un atto, e della conseguente sua corretta tassazione col tributo di registro. Tali "informazioni" sono nella disponibilità del contribuente, ma non sono conosciute o sono difficilmente conoscibili da parte dell'ente impositore. In altri termini la denuncia è volta ad agevolare l'amministrazione finanziaria nell'esercizio della sua funzione impositiva.

In relazione a quest'ultimo punto, e circa la specifica questione oggetto del quesito, v'è altresì da ricordare che in forza dell'art. 76 comma 1: "L'imposta sugli atti soggetti a registrazione ai sensi dell'art. 5 non presentati per la registrazione deve essere richiesta, a pena di decadenza, nel termine di cinque anni dal giorno in cui, a norma degli artt. 13 e 14, avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione o, a norma dell'art. 15, lettere c), d) ed e), si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio. Nello stesso termine, decorrente dal giorno in cui avrebbero dovuto essere presentate, deve essere richiesta l'imposta dovuta in base alle denunce prescritte dall'art. 19".

Ponendo mente alla disciplina della decadenza contenuta nella disposizione appena riportata si può facilmente desumere che, in caso di inadempimento all'obbligo posto a carico del contribuente (obbligo per la cui inottemperanza è prevista una specifica sanzione), è l'amministrazione stessa a dover reperire le informazioni necessarie al fine di applicare correttamente l'imposta, nel precipuo esercizio della sua funzione. Si è espressamente affermato, sul punto, che gli effetti della denuncia possono essere raggiunti mediante un'attività informativa posta in essere dagli uffici, che non sarebbe particolarmente difficile né gravosa, riferendosi ad atti per i quali viene già previsto inizialmente, un monitoraggio successivo per un tempo limitato. La disposizione può essere letta, dopo l'inserimento dell'art. 53bis nel TUR ⁽⁴⁾, in modo più limitato, tenendo conto che attività informative alternative, prima inesistenti, fanno ora parte delle attribuzioni riservate agli uffici ⁽⁵⁾.

In definitiva si può ritenere che l'amministrazione ha un potere-dovere di liquidare la differenza d'imposta anche in assenza della denuncia, utilizzando le proprie fonti informative per venire a conoscenza degli eventi che legittimano una diversa determinazione del tributo, e che tale potere soggiace ad un termine di decadenza, decorso il quale, se non esercitato, si consuma ⁽⁶⁾.

Vero è anche, almeno in base alle indicazioni operative diramate dall'Agenzia delle Entrate, che il contribuente - essendo posto a suo carico un obbligo assistito da specifica sanzione - può presentare la denuncia tardivamente avvalendosi del ravvedimento operoso.

Anche in queste ipotesi il ragionamento non cambia. La denuncia produrrà i suoi effetti, con riferimento all'avvio del procedimento di liquidazione dell'imposta, solo laddove sia presentata entro i termini fissati dalla legge per l'esercizio del potere accordato all'amministrazione finanziaria. Oltre questi termini (che in genere coincidono con quelli previsti anche per l'irrogazione delle sanzioni) la denuncia, o l'atto che ne tiene luogo, non saranno idonei a produrre alcun effetto di "reviviscenza" del potere impositivo o sanzionatorio. Sul punto la giurisprudenza, seppur incidentalmente, ha, avuto modo di precisare che la decadenza di cui all'art. 76 comma 1 interviene, *"nel termine di cinque anni dalla data in cui la denuncia si sarebbe dovuta presentare (ove non presentata o presentata tardivamente)"* ⁽⁷⁾.

Potrebbe sorgere il dubbio, a questo punto, se nell'ipotesi in cui gli elementi rilevanti ai fini della liquidazione della maggiore imposta siano contenuti in un atto ricognitivo sottoposto a registrazione, possa valere la prescrizione dell'art. 76, comma 5 in base alla quale *"l'intervenuta decadenza non dispensa dal pagamento dell'imposta in caso di registrazione volontaria o quando si faccia uso dell'atto ai sensi dell'art. 6"*. Quest'ultima previsione è correlata all'art. 8 del TUR, in base al quale *"chiunque vi abbia interesse può richiedere in qualsiasi momento, pagando la relativa imposta, la registrazione di un atto"*. Tale disposizione è generalmente intesa nel senso che possono essere presentati volontariamente alla registrazione non solo gli atti indicati nella tabella allegata al TUR ma anche quelli soggetti a registrazione obbligatoria o in caso d'uso quando l'obbligo non sia sorto o l'uso non si sia verificato o, ancora, quelli non compresi nell'elencazione degli atti previsti nella tariffa e nella tabella ⁽⁸⁾. L'art. 8, inoltre, attraverso l'espressione *"relativa imposta"* opera un rinvio a quanto stabilito per i diversi atti imponibili. Così per gli atti soggetti a registrazione in termine fisso o in caso d'uso occorrerà considerare le norme della tariffa, mentre per gli atti previsti nella tabella e per quelli estranei rispetto alle figure tipiche previste negli allegati dovrà essere applicata l'imposta fissa ⁽⁹⁾.

Per rispondere all'interrogativo dianzi posto, occorre distinguere, come anche l'amministrazione fa ⁽¹⁰⁾, tra l'atto portato alla registrazione in quanto tale e i suoi specifici effetti, e il contenuto dell'atto stesso, con riguardo alle informazioni per cui funge da tramite.

S'è chiarito che il fatto costitutivo della fattispecie dell'obbligo di presentazione della denuncia non può essere ravvisato in un secondo atto da sottoporre a registrazione ⁽¹¹⁾. Ed infatti, a differenza di quanto accade con la denuncia di cui all'art. 12 TUR (relativa a contratti verbali o a operazioni di società ed enti esteri), l'art. 19 non prevede che la denuncia assuma qualità di atto ⁽¹²⁾. La fattispecie cui l'art. 19 si riferisce, in definitiva, come s'è prima esplicitato, sembra contemplare la sopravvenienza di un fatto (anche se si tratti di un atto giuridico, dovrebbe rilevare in termini di mero fatto ⁽¹³⁾) che modifica le originarie condizioni di tassazione di un atto, e che, di

per sé considerata, non avrebbe attitudine a generare l'obbligo di registrazione, sostituito invece da un obbligo di denuncia che assume un valore integrativo del contenuto e degli effetti dell'atto originario ⁽¹⁴⁾.

Nell'ipotesi in considerazione, infatti, è l'atto ricognitivo ad essere sottoposto alla registrazione, con la conseguente applicazione dell'imposta fissa, non già la denuncia. A ben vedere, non si può dire che l'atto di avveramento della condizione sospensiva contiene in sé la denuncia ma solo che ne svolge la stessa funzione costituendo il veicolo delle informazioni necessarie a consentire all'amministrazione finanziaria di liquidare una differenza d'imposta rispetto ad un altro e diverso atto, già sottoposto a registrazione.

Dunque, anche astrattamente ammettendo che la denuncia possa assumere la qualità di atto ed essere portata volontariamente alla registrazione unitamente all'atto di avveramento della condizione sospensiva, la circostanza non sarebbe comunque idonea a riattivare il potere dell'ufficio circa la liquidazione dell'imposta proporzionale in relazione all'atto sottoposto a condizione, ma lo legittimerebbe soltanto ad applicare l'imposta "relativa" all'atto stesso, ovvero sia l'imposta fissa.

In conclusione, alla luce dell'analisi svolta, è logico ritenere che l'amministrazione non può assolvere alla sua funzione e il procedimento di liquidazione non potrà prendere, conseguentemente, avvio, laddove l'ufficio venga a conoscenza dell'avveramento della condizione sospensiva nel momento in cui sia già avvenuta la consumazione del potere impositivo per intervenuta decadenza.

Susanna Cannizzaro

-
- 1) Circ. Min. Fin. 10 giugno 1986 n. 37; Nello stesso senso, URICCHIO, *Commento all'art. 19*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, p. 175.
 - 2) Testualmente *Ris. n. 7/E del 14 gennaio 2014*
 - 3) Che il termine di 20 giorni dovrà essere rispettato anche nel caso di registrazione telematica per la quale l'articolo 3-bis, comma 1, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997 n. 463, modificato dal decreto legislativo 18 gennaio 2000, n. 9 e dal Decreto del Presidente della Repubblica 18 agosto 2000 n. 308, prevede il termine di 30 giorni.
 - 4) Che estende la possibilità di utilizzare i poteri istruttori anche ai fini dell'imposta di registro. Cfr. successiva nota 6
 - 5) Così Studio 102-2008/T, *La denuncia di eventi successivi alla registrazione*, est. BASILAVECCHIA
 - 6) Si ricorda che con l'art. 35, comma 24 del DL 223/2006, che ha inserito nel DPR 131/1986 l'art. 53 bis, sono stati ora estesi anche alle imposte di registro, ipotecaria e catastale "le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti" del DPR 600/73. Di conseguenza il gruppo di disposizioni ora sicuramente applicabili alle imposte indirette è costituito dal sistema dei poteri istruttori, di cui agli artt. 32 (Poteri degli uffici) e 33 (Accessi, ispezioni e verifiche) del d.p.r. 600/73 veda Studio n. 68-2007/T, *I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, est. Basilavecchia; Circ. 2/E 2007; Circ. 6/E 2007.
 - 7) Cfr. *Ordinanza n. 27484 del 9 dicembre 2013 (ud. 13 novembre 2013) – della Cassazione Civile, Sez. VI – 5; Sent. n. 12988 del 5 settembre 2003 (ud. del 15 gennaio 2003) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Papa, Rel. Bielli*
 - 8) URICCHIO, *Commento all'art. 8*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, p. 119 s.
 - 9) URICCHIO, *Commento all'art. 8*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, p. 119 s.
 - 10) Cfr. *Ris. n. 7/E del 14 gennaio 2014* nel passaggio riportato nel testo
 - 11) È il caso di quanto ad esempio accade con gli atti di secondo grado, integrativi o di rettifica, di convalida, conferma o ratifica, o con gli atti che, sia pure collegati a precedente vicenda negoziale, costituiscono nuovi effetti ovvero modificano effetti prodotti da negozi precedenti (si pensi a transazioni, cessioni del contratto, risoluzioni, dichiarazioni di nomina).
 - 12) Così Studio 102-2008/T, *La denuncia di eventi successivi alla registrazione*, est. BASILAVECCHIA

- 13)** Ciò non toglie, peraltro, che per stabilire se l'evento si sia verificato, o la condizione si sia avverata, è talora necessario compiere talune complesse valutazioni giuridiche: si veda la fattispecie decisa, nel senso dell'insussistenza dell'obbligo di denuncia, da Cass. 22 febbraio 2008, 4629, la quale ha escluso che potesse considerarsi compiuto il periodo di possibile esercizio della prelazione ministeriale, a proposito della cessione di un bene culturale, in un'ipotesi nella quale l'atto di cessione era stato notificato ad uffici periferici, e non al Ministero, titolare del potere di esercitare la prelazione.
- 14)** Ma anche astrattamente ammettendo che la denuncia possa assumere la qualità di atto ed essere portata alla registrazione unitamente all'atto di avveramento della condizione sospensiva, la circostanza non sarebbe comunque idonea a riattivare il potere dell'ufficio circa la liquidazione dell'imposta proporzionale in relazione all'atto sottoposto a condizione, ma lo legittimerebbe soltanto ad applicare l'imposta fissa ai sensi dell'art. 11 del TUR, in quanto si tratterebbe di registrazione di un atto non avente contenuto patrimoniale