

APPLICABILITÀ DEL REGIME DI CUI ALL'ART. 10 CO. 3 D.LGS. 23/2011 ALL'ATTO DI ACCERTAMENTO DI MANCATO AVVERAMENTO DI CONDIZIONE RISOLUTIVA

Si chiede di sapere se all'atto di mancato avveramento della condizione risolutiva, possa applicarsi il regime di cui all'art. 10 comma 3 D.lgs. 23/2011.

Si precisa che sia il contratto cui è stata apposta la condizione, sia l'atto di mancato avveramento della condizione risolutiva sono stati stipulati dopo il 1 gennaio 2014.

Si riferisce, inoltre, che l'ufficio locale è orientato a ritenere, nel caso di specie, che non sia applicabile lo stesso trattamento individuato nella circolare 2/E 2014 con riferimento all'atto di avveramento della condizione sospensiva.

La riforma della tassazione dei trasferimenti immobiliari di cui all'**art. 10 d.lgs. n. 23/2011** (come modificato dall'art. 26, comma 1, d. l. n. 104 del 12 settembre 2013, convertito dalla l. 8 novembre 2013, n. 128), ha introdotto, in relazione a tali trasferimenti, una nuova disciplina, prevedendo, in particolare al **comma 3** del suddetto articolo, che *“gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta”*.

In ragione della nuova previsione si pone quindi un problema relativamente ai criteri di applicazione del nuovo regime c.d. “di assorbimento” dei tributi indiretti e della nuova imposta fissa di 50 euro delle imposte ipotecaria e catastale ed alla puntuale individuazione de “gli atti e le formalità direttamente conseguenti”, di cui al richiamato comma 3 ⁽¹⁾.

Con riguardo a quest'ultimo aspetto, legato all'individuazione de “gli atti e le formalità”, ricompresi nella previsione del comma 3 dell'art. 10, si è ritenuto ⁽²⁾ che la formulazione della previsione, e cioè il riferimento a *“gli atti e le formalità direttamente conseguenti”*, evidentemente rispetto agli *“atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2”* del medesimo articolo, nonché la specifica finalità degli “atti e formalità”, i quali devono essere *“posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto e i registri immobiliari”*, induca a circoscrivere l'ambito oggettivo della disposizione a fattispecie che possano ritenersi relative e discendenti dall'atto traslativo soggetto all'imposta di cui ai commi 1 e 2 cit.

Circa gli 'atti' direttamente conseguenti si è fatto riferimento, a titolo esemplificativo, a quelli già programmati nell'atto traslativo iniziale, finalizzati a perfezionare, confermare ed esplicitare l'efficacia del contratto cui essi ineriscono, mediante annotamento a margine della trascrizione/iscrizione originaria ⁽³⁾.

Tale interpretazione è stata poi resa anche dall'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014 ⁽⁴⁾, nella quale si affronta anche specificamente il problema del trattamento fiscale dell'atto di avveramento della condizione sospensiva ⁽⁵⁾.

Più precisamente, nel documento di prassi menzionato, si afferma quanto segue: «*Qualora l'avveramento della condizione sia formalizzato in un atto redatto in forma pubblica o per scrittura privata autenticata e il predetto obbligo di denuncia sia adempiuto mediante la registrazione del medesimo atto, quest'ultimo, come chiarito con la risoluzione n. 7 del 14 gennaio 2014, è assoggettato ad imposta fissa di registro, mentre sull'atto a cui si riferisce l'evento denunciato, l'Ufficio territoriale liquiderà l'ulteriore imposta di registro, pari alla differenza tra quella corrisposta all'atto della registrazione e quella dovuta, nonché le imposte ipotecaria catastale nella misura fissa di 50 euro.*

Poiché, peraltro, l'atto di avveramento di condizione è qualificabile come atto "direttamente conseguente" e "posto in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari", il medesimo atto e le correlate formalità - nello specifico, l'annotazione alla trascrizione e la conseguente voltura catastale - saranno esenti dall'imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali».

La particolare considerazione di tale fattispecie, si giustifica, per espressa ammissione dell'Amministrazione Finanziaria, in ragione delle peculiarità che la connotano ed, in particolare, in relazione al fatto che, in seguito all'avveramento della condizione sospensiva, l'atto cui la condizione stessa era stata apposta esplica i suoi effetti e deve, conseguentemente, essere assoggettato a tassazione con l'imposta proporzionale ⁽⁶⁾.

Diverso, sotto questo profilo, è evidentemente il caso in cui il contratto sia risolutivamente condizionato. In questa ipotesi, infatti, l'atto produce i suoi effetti sin dal momento della stipula e pertanto sconta immediatamente l'imposizione proporzionale, salvo poi che tali effetti siano rimossi laddove si verifichi la condizione.

Tuttavia tale circostanza non porta automaticamente ad escludere – benché la circolare menzionata nulla precisi in proposito – che lo stesso rapporto di diretta conseguenza rispetto all'atto condizionato e la medesima finalità in ordine all'esecuzione delle formalità nei registri immobiliari possa essere riconosciuta all'atto ricognitivo di mancato avveramento della condizione risolutiva.

Occorre osservare, come ha evidenziato la dottrina, che nonostante la differenza strutturale tra i due tipi di condizione (sospensiva e risolutiva), vi è una sostanziale identità della vicenda effettuale durante la fase di pendenza della condizione, sia pure nella direzione opposta, nel senso che la posizione dell'alienante sotto condizione sospensiva viene parificata a quella dell'acquirente sotto condizione risolutiva e, viceversa, la situazione dell'acquirente sotto condizione sospensiva viene equiparata a quella dell'alienante sotto condizione risolutiva risultando attribuito ai primi un diritto risolubile ed ai secondi un'aspettativa. Si è posto quindi in luce come sia la condizione sospensiva che la condizione risolutiva diano luogo ad una situazione di pendenza in senso tecnico e determinino il sorgere di un'aspettativa.

Anche sotto il profilo assiologico si è sottolineata l'analogia tra i due strumenti: sia la condizione sospensiva che la risolutiva sono congegni polifunzionali, idonei consentire la tutela di interessi di varia natura, rispetto ai quali nessuna differenza comporta il tipo di congegno utilizzato, con la sola specificazione che, nell'ipotesi della condizione risolutiva, le parti ritengono meno probabile il realizzarsi dell'evento condizionante e, quindi, più propizia la situazione per l'immediato (e provvisorio) prodursi degli effetti del negozio ⁽⁷⁾.

È stato ulteriormente chiarito che, nell'ipotesi di un contratto risolutivamente condizionato, si è di fronte ad una fattispecie "provvisoriamente efficace", ovvero a "ciclo formativo non esaurito", che col mancare della condizione risolutiva diviene definitivamente efficace e, viceversa, con l'avveramento della condizione si risolve o si estingue⁽⁸⁾.

È agevole comprendere, dunque, come, nell'ipotesi in cui sia certa la mancanza della condizione risolutiva, analogamente al caso in cui si verifichi la condizione sospensiva, si palesi l'esigenza (con riferimento agli atti aventi ad oggetto il trasferimento di diritti reali immobiliari) di accertare questo fatto evidenziando, in tal modo, la stabilizzazione degli effetti del contratto condizionato.

In relazione a tale ultima circostanza sorge altresì la necessità di conferire pubblicità alla mancanza dell'evento condizionante. In effetti, in sede di stipulazione dell'atto sottoposto a condizione, la trascrizione del titolo, nonché l'evidenza della clausola condizionale conferita in esito alla regolare compilazione della nota meccanizzata, evidenziano una fattispecie a svolgimento diacronico che deve rinvenire un suggello per il tramite dell'esecuzione di un'ulteriore formalità pubblicitaria⁽⁹⁾.

Si ricorda in proposito che in base alla disposizione di cui al terzo comma dell'art. 2668 codice civile «**Si deve cancellare l'indicazione della condizione o del termine negli atti trascritti, quando l'avveramento o la mancanza della condizione ovvero la scadenza del termine risultano da sentenza o da dichiarazione, anche unilaterale, della parte, in danno della quale la condizione sospensiva si è verificata o la condizione risolutiva è mancata ovvero il termine iniziale è scaduto**».

Questa speciale cancellazione riguarda appunto le menzioni che, in base all'art. 2659 c.c., devono essere inserite nelle note⁽¹⁰⁾. Essa, men che eliminare l'efficacia della trascrizione effettuata, vale in un certo senso a rafforzarla⁽¹¹⁾. La *ratio* della norma consiste nel rendere di pubblica ragione che gli effetti dell'atto trascritto – prima sospesi o suscettibili di venir rimossi per la pendenza della condizione o del termine – sono divenuti operanti o sono confermati in quanto il negozio in esso contenuto è divenuto definitivamente efficace.

Secondo la dottrina, la dichiarazione (unilaterale o meno) deve avere i requisiti previsti dall'art. 2657 c.c. ovvero sia deve essere compiuta per atto pubblico o per scrittura privata autenticata⁽¹²⁾.

In definitiva, dunque, l'atto ricognitivo di mancato avveramento della condizione risolutiva è sicuramente relativo e discendente dall'atto traslativo, in quanto volto ad accertare l'inesistenza di un elemento che avrebbe potuto incidere sull'efficacia del contratto condizionato. L'atto in questione, in base alle disposizioni codicistiche, è altresì funzionale e necessario al fine di modificare una precedente operazione pubblicitaria in relazione alla menzione dell'elemento accidentale del negozio che ha formato oggetto della precedente trascrizione.

Per i motivi sopra esposti v'è dunque ragione di ritenere che l'atto di cui al quesito posto, possa pacificamente considerarsi soggetto allo stesso regime fiscale dell'atto di avveramento della condizione sospensiva.

Pertanto, l'atto ricognitivo di mancato avveramento della condizione risolutiva in quanto "direttamente conseguente" all'atto traslativo e "posto in essere per effettuare gli adempimenti presso...i registri immobiliari", ferma l'applicazione dell'imposta fissa di registro ai sensi dell'art. 11

della tariffa allegata al TUR, risulterà esente dall'imposta di bollo, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali.

Susanna Cannizzaro

- 1) Si rinvia, per maggiori approfondimenti, allo studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 1011-2013/T, La tassazione dei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso dal 1° gennaio 2014, ed alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E del 21 febbraio 2014.
- 2) Cfr. Studio CNN n. 1011-2013/T, cit.
- 3) Cfr. Studio CNN n. 1011-2013/T, cit.
- 4) Per quanto concerne l'individuazione degli "atti e formalità" ricompresi nella previsione del menzionato comma 3 dell'art. 10, si evidenzia che l'espressione "direttamente conseguenti" - rispetto agli atti assoggettati all'imposta proporzionale di cui l'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR ovvero assoggettati all'imposta nella misura minima di 1.000 euro - porta a ritenere comprese nell'ambito applicativo della disposizione unicamente quelle fattispecie che possano considerarsi di diretta conseguenza del trasferimento soggetto all'imposta prevista dal comma 1 ovvero dal comma 2 del medesimo articolo 10". Cfr. circolare n. 2/E pag. 34.
- 5) Sin qui si veda risposta a quesito n. 284-2014/T est. La Peccerella, in CNN notizie del 17/06/2014
- 6) Nella circolare n. 2/E 2014 si legge espressamente: «Come noto, ai fini dell'imposta di registro, il regime di tassazione degli atti sottoposti a condizione sospensiva è dettato, in linea generale, dall'articolo 27 del TUR: poiché, in pendenza della condizione, le parti si trovano in una situazione di aspettativa e gli effetti finali dell'atto si produrranno solo al verificarsi dell'avvenimento dedotto in condizione, il primo comma del menzionato articolo 27 dispone che, al momento della registrazione, gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono assoggettati ad imposta di registro nella misura fissa di euro 200 e ad imposta di bollo, che, per gli atti sottoposti a registrazione con procedure telematiche, si applica nella misura prevista dall'articolo 1, comma 1-bis. n. 3 della Tariffa, parte prima, annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 (155 euro). Per quanto concerne la relativa formalità di trascrizione, la stessa è soggetta ad imposta ipotecaria nella misura fissa di euro 200, nonché alla tassa ipotecaria di 35 euro. Quando la condizione si verifica, l'avverarsi di essa dovrà essere denunciata ex articolo 19 del TUR e, conseguentemente, l'Ufficio territoriale procederà a riscuotere la differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella pagata in sede di registrazione dello stesso».
- 7) Cfr. sul punto PETRELLI, *La condizione «Elemento essenziale» del negozio giuridico. Teoria generale e profili applicativi*, Torino, 2000, 413- 414 ed ivi ampi riferimenti in dottrina
- 8) Cfr. PETRELLI, *op. cit.*, 415
- 9) Così NATOLI, *Della tutela dei diritti*, in Comm. cod.civ., Torino, 1971, p.235.
- 10) Ai sensi dell'art. 2659 secondo comma se l'acquisto, la rinuncia o la modificazione del diritto sono sottoposti a termine o a condizione, se ne deve fare menzione nella nota di trascrizione.
- 11) FERRI – ZANELLI, *Della trascrizione immobiliare*, in Commentario del codice civile Scialoja-Branca, Bologna- Roma, 1995, 445
- 12) Si veda TRIOLA, *La trascrizione*, in Trattato di diritto privato diretto da M. Bessone, Torino, 2012, 369.