

DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE: L'ATTO RICOGNITIVO DI AVVERAMENTO DELLA CONDIZIONE SOSPENSIVA TIENE LUOGO DELLA DENUNCIA EX ART. 19 E SCONTA L'IMPOSTA FISSA DI REGISTRO

Con la risoluzione n. 7/E del 14 gennaio 2014, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad una richiesta di consulenza giuridica, ha fornito importanti chiarimenti in merito alla tassazione dell'atto ricognitivo di avveramento della condizione sospensiva ed alla sua funzione nell'ambito del procedimento di liquidazione dell'imposta di registro.

Si ricorda che l'art. 19 del DPR 131/1986 prescrive l'obbligo delle parti (o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione) di denunciare entro venti giorni l'avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto, l'esecuzione di tale atto prima dell'avveramento della condizione stessa e gli eventi che diano luogo ad nuova liquidazione dell'imposta rispetto a quella già corrisposta.

Al riguardo la Commissione studi tributari di questo Consiglio Nazionale aveva già evidenziato come l'atto ricognitivo di avveramento della condizione, registrato entro i venti giorni potesse equivalere alla denuncia, sempre ferma restando la liquidazione dei tributi a cura dell'Ufficio fiscale, senza che il notaio potesse ritenersi responsabile della relativa imposta (cfr. Studio n.102-2008/T *La denuncia di eventi successivi alla registrazione*, est. Basilavecchia).

L'amministrazione finanziaria, con la risoluzione in commento, accede a tale ricostruzione. Muovendo dal presupposto che finalità della denuncia è quella di informare l'Amministrazione in ordine al verificarsi di eventi che danno luogo ad una modifica dell'originaria tassazione, l'Agenzia delle Entrate afferma che *«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 alla condizione sospensiva o di fatti ulteriori»*.

A parere dell'Agenzia delle Entrate l'atto ricognitivo assolverà al predetto obbligo quando:

- 1) dall'atto ricognitivo *«risulti esplicitamente il suo collegamento al primo atto»*;
- 2) l'atto ricognitivo non solo sia ricevuto, ma sia sottoposto alla registrazione entro 20 giorni dall'avveramento della condizione sospensiva o dal verificarsi dell'evento ulteriore;
- 3) la registrazione avvenga presso l'ufficio dove è stato registrato il primo atto.

L'amministrazione precisa che il termine di 20 giorni dovrà essere rispettato anche nell'ipotesi di registrazione mediante Adempimento Unico con la conseguenza che, per la registrazione oltre il predetto termine di 20 giorni (seppur non sia decorso il termine di 30 giorni dalla data dell'atto ricognitivo), a carico delle parti troveranno applicazione le sanzioni ordinarie ex art. 69 DPR 131/1986 eventualmente riducibili attraverso il ravvedimento operoso (per cui si rinvia alle istruzioni fornite con la circolare 192/E del 1998).

In ultimo, l'amministrazione ribadisce che, ferma la tassazione in misura fissa dell'atto ricognitivo, in quanto privo di contenuto patrimoniale, è compito dell'Ufficio liquidare l'imposta

complementare dovuta in base all'atto originario notificando alle parti apposito avviso di liquidazione.

È bene precisare che tramite adempimento unico è altresì possibile inviare la denuncia *ex art. 19* in occasione della registrazione dell'atto ricognitivo, ma anche in questa ipotesi il notaio non agisce nella qualità di responsabile d'imposta non essendo obbligato *ex lege* alla liquidazione e al versamento di un'imposta complementare.

Susanna Cannizzaro

Agenzia delle Entrate

RISOLUZIONE n. 7/E del 14 gennaio 2014

OGGETTO: Consulenza giuridica – Imposta di registro - Tassazione degli atti ricognitivi di avveramento della condizione sospensiva o dell'evento che dà luogo ad ulteriore liquidazione

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 19 del DPR n. 131 del 1986 , è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ufficio Gestione Tributi di questa Agenzia rappresenta che l'Ufficio territoriale di Milano 1 ha segnalato che alcuni notai presentano degli atti per la registrazione agli Uffici territorialmente competenti in luogo delle denunce di cui all'articolo 19 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

Trattasi, in particolare, dei cosiddetti atti "ricognitivi" con i quali si porta l'Ufficio a conoscenza di determinati eventi che danno luogo alla liquidazione di un'imposta ulteriore rispetto a quella corrisposta al momento della registrazione.

Al riguardo, rispetto allo schema ordinariamente previsto dal citato articolo 19 del TUR, i notai registrano un primo atto pubblico, sul quale viene applicata l'imposta di registro in misura fissa (eventualmente proporzionale, ma

"provvisoria") e, al verificarsi della condizione sospensiva (o dell'evento che dà luogo ad un'ulteriore liquidazione), un secondo atto pubblico in relazione al quale corrispondono le imposte di registro dovute in misura proporzionale.

L'Ufficio, a fronte di tale procedura, applica, in relazione all'atto ricognitivo, l'imposta di registro in misura fissa (e ciò genera una compensazione sulle imposte pagate dal notaio), richiede una denuncia di avveramento della condizione e, a seguito della sua presentazione da parte del notaio, notifica alle parti l'avviso di liquidazione dell'imposta proporzionale dovuta (e già riscossa).

Tuttavia, alla luce delle considerazioni svolte dal Consiglio Nazionale del Notariato nello Studio n. 102-2008/T (che contrasterebbero con la tassazione applicata dagli Uffici) ed in assenza di specifici chiarimenti ministeriali sull'argomento, l'Ufficio istante, anche al fine di garantire agli Uffici preposti alla registrazione di tali atti un'uniforme e condivisa attività di indirizzo, chiede conferma circa le corrette modalità di tassazione dei cosiddetti atti "ricognitivi".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'Ufficio istante non prospetta alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELLA DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA

L'articolo 19 del Decreto del Presidente della Repubblica n.131 del 26 aprile 1986 (di seguito Tur) prevede una particolare procedura volta a disciplinare le ipotesi in cui successivamente alla registrazione di un atto si verificano eventi che richiedono una nuova liquidazione dell'imposta rispetto a quella già corrisposta.

Le ipotesi considerate dalla norma riguardano l'avveramento della condizione sospensiva, l'esecuzione dell'atto prima dell'avveramento della stessa o il verificarsi di eventi idonei a modificare gli effetti giuridici che impongono una "ulteriore liquidazione di imposta".

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.

Una volta delineato l'ambito di applicazione della disposizione in commento occorre altresì stabilire se il predetto obbligo di denuncia possa essere espletato anche mediante una "diversa formalità", vale a dire mediante la registrazione di un secondo atto giuridico (*c.d. atto ricognitivo*) la cui funzione è esclusivamente quella di accertare l'avveramento della condizione sospensiva o dell'evento sopravvenuto da comunicare all'Ufficio.

Per quanto sopra esposto si ritiene che 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 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.

Si precisa 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.

Nell'ipotesi di registrazione tardiva (oltre i 20 giorni) troveranno applicazione le regole generali relative al ravvedimento operoso così come chiarito con la Circolare 23 luglio 1998, n. 192, par. 3.

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.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni Provinciali e dagli Uffici dipendenti.