

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 102-2008/T

La denuncia di eventi successivi alla registrazione

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 22 maggio 2008

Sommario: 1.- L'art. 19 del t.u. imposta di registro: ambito di applicazione. 2. La denuncia: i soggetti obbligati, gli effetti, l'ufficio competente. 3.- Forme alternative di adempimento dell'obbligo: ammissibilit  e limiti. 4.- Denuncia e adempimenti telematici.

1. L'art. 19 del t.u. imposta di registro: ambito di applicazione

L'art. 19 del t.u. i. registro prende in considerazione l'ipotesi in cui eventi successivi alla registrazione dell'atto vengano a modificarne gli effetti giuridici rispetto a quelli enucleabili in quel primo momento; nella previsione si possono sostanzialmente distinguere due diverse fattispecie, la prima attinente all'atto sospensivamente condizionato, la seconda di carattere indeterminato, riconducibile a tutti quegli eventi che "diano luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta", secondo le disposizioni dello stesso testo unico.

Il primo caso si collega direttamente al metodo di applicazione dell'imposta, nel caso di atti sottoposti a condizione sospensiva: l'art. 27 comma 1 prevede in tal caso il pagamento dell'imposta in misura fissa ⁽¹⁾, all'atto della registrazione, e, al comma 2, la liquidazione dell'imposta proporzionale – calcolata secondo le norme vigenti all'atto della registrazione e al netto dell'imposta fissa gi  corrisposta – quando la condizione si verifica, o comunque si producono effetti giuridici anteriormente al verificarsi della condizione ⁽²⁾.

Molto meno agevole ricostruire la casistica che pu  giustificare l'applicazione della previsione di carattere indeterminato: infatti, l'art. 19 *in parte qua* presuppone il modificarsi delle condizioni di registrazione dell'atto, per effetto di un evento sopravvenuto che comporti una "ulteriore liquidazione d'imposta". A differenza

dell'ipotesi della condizione sospensiva, in cui la (probabile) tassazione proporzionale fa seguito ad un'originaria applicazione dell'imposta in misura fissa, nel caso in esame la tassazione originaria dell'atto può essere avvenuta con qualunque criterio, e dunque anche in misura proporzionale, ma la sopravvenienza di un evento idoneo a modificare gli effetti giuridici, parametro della prima tassazione, rende obbligatoria una ulteriore liquidazione dell'imposta. Nonostante l'attributo di "ulteriore" sia letteralmente riferito, nell'art. 19, alla liquidazione, e non all'imposta, l'ambito applicativo della previsione sembra da circoscrivere, almeno prevalentemente, agli eventi che giustificano un incremento dell'imposta originariamente liquidata, come sembra indicare, soprattutto, il carattere obbligatorio della presentazione della denuncia, la cui omissione comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 69, prevista anche per l'omessa presentazione dell'atto a registrazione. Quando si tratta di eventi che giustificano una richiesta di rimborso, può verosimilmente pensarsi che la denuncia non sia necessaria ma possa essere surrogata dalla presentazione dell'istanza di rimborso, la quale evidentemente non ha carattere obbligatorio, ma costituisce contenuto di un diritto del contribuente che ha pagato l'imposta dovuta per effetto della prima liquidazione.

1.1. Il fatto che nell'art. 19 si preveda poi una denuncia, come forma di informazione all'ufficio circa i fatti che comportano la nuova liquidazione, sembra indurre ad escludere che il fatto costitutivo della fattispecie dell'obbligo di presentazione della denuncia possa essere ravvisato in un secondo atto da sottoporre a registrazione in termine fisso ⁽³⁾: 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). La fattispecie cui l'art. 19 si riferisce, in definitiva, sembra contemplare la sopravvenienza di un fatto (anche se si tratti di un atto giuridico, dovrebbe rilevare in termini di mero fatto ⁽⁴⁾) che modifica le originarie condizioni di tassazione di un atto ⁽⁵⁾, 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. Tutte le volte in cui nel t.u.i. registro viene invece prevista una tassazione coordinata, nel senso che una seconda vicenda negoziale si sovrappone ad una precedente, vi è una esplicita previsione nel testo normativo in cui vengono chiariti sia le modalità di coordinamento e di tassazione, sia il criterio di applicazione dell'imposta. Può dunque rilevarsi, allora, che un primo criterio interpretativo induce ad escludere, dall'ambito applicativo dell'art. 19, vicende di collegamento tra atti di cui siano previste esplicitamente due tassazioni in reciproco coordinamento.

1.2. Vi sono poi delle ipotesi in cui lo stesso t.u. prevede espressamente il ricorso alla denuncia *ex art. 19*, e per le quali può ritenersi che si tratti di esemplificazioni concrete di quella formulazione generale (“eventi che diano luogo ad ulteriore liquidazione dell’imposta”) contenuta nello stesso art. 19. Per i contratti a prezzo indeterminato, la base imponibile “provvisoria” è costituita dal prezzo dichiarato dalla parte, salvo conguaglio o rimborso al momento della determinazione definitiva del corrispettivo “da denunciare a norma dell’art. 19” (art. 35; si ha qui un’eccezione alla regola del rimborso “opzionale”, per cui il corrispettivo definitivo va dichiarato, anche se minore di quello originariamente assunto a base della tassazione). Per i contratti a tempo indeterminato, l’imposta è applicata inizialmente sulla base della durata dichiarata, salvo obbligo di nuova denuncia per l’eventuale maggiore durata; e così per i contratti con patto di proroga tacita, o per quelli con facoltà di recesso differita ad un termine iniziale già previsto (artt. 36, commi 1, 3 e 4, i quali alludono, più o meno esplicitamente, all’obbligo di denuncia *ex art. 19*).

1.3. Esiste poi un campo di applicazione potenziale dell’art. 19, rispetto al quale non vi è concordia tra prassi e giurisprudenza. Spesso, infatti, le agevolazioni collegate all’applicazione del tributo di registro dipendono da condizioni che possono incidere risolutivamente sulla loro fruizione da parte del contribuente, e, anche se in astratto l’evento agisce, in tal caso, da fattore che comporta “ulteriore liquidazione d’imposta”, può dubitarsi che al verificarsi dell’evento si accompagni un obbligo di denuncia. Ed in effetti (ed a titolo esemplificativo di un dubbio che potrebbe riproporsi ogni volta che la formulazione della norma agevolativa sia strutturata in termini di revocabilità o di decadenza dall’agevolazione inizialmente applicata), con riferimento alla disciplina previgente delle agevolazioni “prima casa”, con circolare 69/E del 2002 l’agenzia delle Entrate ha sostenuto la necessità della denuncia, quando un fatto sopravvenuto rende non praticabile la destinazione abitativa dell’immobile acquistato in via agevolata (ed ovviamente senza applicazione di sanzione alcuna); mentre l’assunto è stato esplicitamente disatteso (anche se senza provvedere ad un’analitica confutazione) nella sentenza 12988 del 2003 della sezione tributaria della Corte di Cassazione, secondo la quale “Può solo soggiungersi che, in tema di fatti sopravvenuti comportanti decadenza dalle agevolazioni, non trovano applicazione l’art. 18 del d.P.R. n. 634 del 1972 e l’art. 19 del d.P.R. n. 131 del 1986, che si riferiscono ad ipotesi diverse, stabilendo l’obbligo, per i contraenti o per i loro aventi causa, di denunciare all’ufficio (entro venti giorni) il verificarsi di eventi che danno luogo ad ulteriore liquidazione d’imposta (come nel caso di avveramento della condizione sospensiva e simili evenienze) e non già a perdita di benefici: non può, quindi accedersi alla tesi (talvolta sostenuta dall’Amministrazione finanziaria, anche dopo la citata sentenza delle sezioni unite: v. circolare 69/E del 14 agosto 2002 dell’Agenzia delle entrate) per la quale vi sarebbe l’obbligo di denun-

ciare i fatti di sopravvenuta decadenza dai benefici, con correlativa decadenza dell'azione della finanza nel termine di tre anni dalla (tempestiva) presentazione della denuncia, ovvero di cinque anni dalla data in cui la denuncia si sarebbe dovuta presentare (ove non presentata o presentata tardivamente)".

Sulla questione si tornerà più avanti, ma sin d'ora si possono porre delle premesse.

Dalla vastissima casistica sulle agevolazioni, si può desumere che spesso la conservazione del trattamento agevolato può essere impedita dalla stipulazione di un atto giuridico che deve essere sottoposto a registrazione in termine fisso (si pensi alla rivendita del bene, da parte dell'acquirente "agevolato", che violi il periodo di durata minima del possesso fissato dalla norma); in tal caso, l'ufficio viene a conoscenza della causa decadenziale attraverso il nuovo atto, che di regola menzionerà gli estremi del precedente atto di acquisto, per cui l'obbligo di denuncia, rispetto alla funzione tipica di cui si dirà *infra*, può ritenersi in effetti assorbito dalla struttura stessa dell'evento che condiziona la permanenza del trattamento di favore.

In altri casi, può esservi un evento del tutto esterno, una situazione di fatto, non conoscibile dagli uffici, che condiziona il trattamento agevolativo: la circolare citata in precedenza alludeva ad esempio alla destinazione abitativa negli acquisti "prima casa"; o può fungere da fatto decadenziale il mancato determinarsi di una certa situazione, o la mancata effettuazione di una certa attività (si pensi al mancato completamento dell'intervento edilizio, rispetto alla tassazione per l'acquisto di terreni inclusi in piani particolareggiati ⁽⁶⁾). In questo secondo gruppo di casi, potrebbe apparire necessario che la nuova situazione o l'evento/fatto debbano essere comunicati mediante denuncia ⁽⁷⁾; ma, come si vedrà, vi sono ragioni per dubitare sull'effettiva esistenza di tale obbligo, in considerazione del fatto che, quando il trattamento, meramente differenziato o agevolativo che sia, viene applicato dall'ufficio in sede di liquidazione dell'imposta principale, è *già noto che alcune condizioni tipizzate nella legge potranno modificare la tassazione, ove sopravvengano in un lasso di tempo predeterminato.*

1.4. Possono dirsi a questo punto acquisiti elementi per sintetizzare la fattispecie dell'obbligo di denuncia, per individuarne le caratteristiche ed i collegamenti sistematici, da verificare poi alla luce della disciplina positiva di "contorno" che sarà esaminata nel prossimo paragrafo.

La funzione dell'obbligo è dunque quella di permettere, dopo una prima liquidazione, al momento della registrazione, dell'imposta dovuta in base all'atto, una seconda, più adeguata tassazione, resa necessaria o dall'avveramento di condizioni sospensive già contemplate dall'atto originario, o dal verificarsi di fatti che modificano (soprattutto in aumento) la liquidazione dell'imposta, siano essi – o meno – già contemplati, quali possibili elementi integrativi, dall'atto stesso.

Si verificano pertanto una prima liquidazione – che, nel caso tipizzato della

condizione sospensiva, ha ad oggetto la misura fissa – ed una seconda liquidazione ragguagliata alla normativa applicabile al momento della registrazione, complementare alla prima, tanto che il pagamento avviene al netto di quanto già prelevato in occasione della prima tassazione ⁽⁸⁾. La seconda liquidazione integra la prima, così che l'imposta dovuta in base all'atto risulta, in definitiva, quella derivante dalla somma delle imposte liquidate nei due momenti ⁽⁹⁾. Non sarebbe invece corretto attribuire, in via generalizzata, alla prima liquidazione, natura provvisoria, perché il sopravvenire della seconda liquidazione non è mai ineluttabile; si pensi al mancato avveramento della condizione sospensiva, rispetto al quale è pacifico che non sorga alcun obbligo di denuncia, ma anche a tutte quelle ipotesi aperte nelle quali, nonostante la possibilità di una liquidazione integrativa si imponga sin dall'inizio, poi in concreto nessun presupposto si verifichi che giustifichi la seconda fase.

1.5. Chiari appaiono, a questo punto, anche lo scopo e la *ratio* della denuncia, nel senso che essa serve a realizzare l'interesse dell'erario a tenere sotto controllo fattispecie nelle quali, esternamente all'atto presentato alla registrazione o registrato in via telematica, si verificano eventi modificativi del criterio di applicazione dell'imposta; nelle fattispecie indeterminate, non prevedibili sin dalla redazione dell'atto, la funzione informativa è essenziale, perché altrimenti esse resterebbero ignote all'ufficio; nelle fattispecie fisiologicamente - e tendenzialmente - "provvisorie", la denuncia consente all'ufficio di chiudere la partita iscritta a campione (la registrazione dell'atto deve recare menzione che è stata applicata l'imposta fissa ai sensi dell'art. 27: cfr. art. 16 comma 5) e pertanto di porre fine alla situazione di incertezza, sorta dopo la registrazione dell'atto, derivante dall'acquisita consapevolezza del possibile successivo prodursi o modificarsi degli effetti giuridici.

1.6. Se questa è la funzione della denuncia ex art. 19, occorre porsi il problema di come tale obbligo debba essere coordinato con la sopravvenuta attribuzione agli uffici, anche ai fini delle imposte indirette, dei poteri di cui agli artt. 31 e ss. del d.p.r. 600/73. Pare che si possa esprimere un distinguo essenziale: vi sono casi in cui la "sopravvenienza" non è controllabile dall'ufficio, vuoi perché essa è del tutto imprevedibile al momento della registrazione dell'atto, vuoi perché essa, pur essendo prevista, non ha un arco temporale preciso di riferimento (si pensi ad una condizione sospensiva la cui pendenza è destinata a durare per un tempo del tutto indeterminato): in queste ipotesi, non è possibile immaginare che l'obbligo di denuncia sia surrogato dall'attività istruttoria degli uffici (ad es., attraverso inviti a comparire, ad esibire atti, a rispondere a questionari o a richieste di chiarimenti, rivolti al contribuente). L'obbligo di denuncia permane ed è pieno, perché non vi è altro modo di assicurare la realizzazione della funzione informativa.

In altre ipotesi, la sopravvenienza è prevedibile, o comunque controllabile, nel senso che essa già è immanente, per legge o per contratto, al momento

dell'applicazione dell'imposta principale, e si colloca in un arco temporale predeterminato (si verifica molto spesso questa situazione, quando vengono applicati trattamenti differenziati, di carattere prevalentemente agevolativo).

In tali ipotesi, l'introduzione dei poteri istruttori potrebbe correttamente indurre ad una lettura meno drastica dell'obbligo di denuncia, potendo gli effetti di quest'ultima 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. Se così è, può ragionevolmente considerarsi ridotto l'attuale campo applicativo dell'art. 19, nel senso che la disposizione può essere letta, dopo l'inserimento dell'art. 53bis nel t.u. i. registro, in modo più limitato, tenendo conto che attività informative alternative, prima inesistenti, fanno ora parte delle attribuzioni riservate agli uffici.

2. La denuncia: i soggetti obbligati, gli effetti, l'ufficio competente.

La disciplina della denuncia appare coerente con le finalità e i caratteri ora delineati.

2.1. L'imposta liquidata in seguito alla denuncia non può esser definita né come principale – non è infatti individuata al momento della registrazione -, né come suppletiva – non corregge infatti alcun errore od omissione dell'ufficio -; essa è dunque complementare, nel senso proprio dell'espressione, in quanto imposta che si aggiunge a quella liquidata al momento della registrazione. Il pagamento deve dunque avvenire, come reso esplicito dall'art. 55 t.u., "entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione" (comma 1; si applica inoltre il comma 3, quanto all'indicazione dell'avvenuto pagamento su quietanza indicante gli estremi di registrazione dell'atto e le generalità del soggetto che abbia provveduto). L'eventuale ricorso avverso l'avviso di liquidazione non sospende però la riscossione (arg. ex art. 56, comma 1, t.u.).

2.2. Coerentemente con il carattere esterno e sopravvenuto del fatto che integra il presupposto della tassazione complementare, il pubblico ufficiale che ha redatto l'atto cui la denuncia si riferisce non è coinvolto dalle nuove vicende ⁽¹⁰⁾. Ed invero, l'obbligo di denuncia è posto dall'art. 19 a carico delle parti contraenti, o dei loro aventi causa, e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione dell'atto; solo in capo a costoro sono irrogabili le sanzioni per omissione della denuncia, ai sensi dell'art. 69 t.u..

Anche l'obbligo di pagamento, come sempre accade in caso di imposta complementare, è riferito alle parti che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere la denuncia, nonché in via solidale a quelle comunque interessate al verificarsi

della condizione sospensiva (art. 57, comma 3).

2.3. Il termine per presentare la denuncia è stabilito, in assonanza con il termine previsto per la registrazione in termine fisso, in venti giorni (che, nel testo di legge, sono riferiti implicitamente e rispettivamente all'avveramento della condizione, all'esecuzione dell'atto, al verificarsi dell'evento). Peraltro, l'esatta individuazione del *dies a quo* non è così semplice, perché, a parte il caso in cui l'atto sia eseguito, nel quale è difficile immaginare l'inconsapevolezza delle parti, ben può accadere che una condizione si avveri, o un evento sopravvenga, senza che le parti chiamate alla denuncia lo sappiano. In conformità ai principi enucleabili dalla giurisprudenza anche costituzionale, la decorrenza dovrebbe comunque ritenersi ancorata alla data di effettiva conoscenza del fatto, rispetto alla quale le parti interessate dovrebbero preoccuparsi di poter fornire elementi di prova significativi.

2.4. E' prevista la competenza dell'ufficio che ha registrato l'atto cui le vicende successive si riferiscono. Si tratta di una previsione perfettamente logica, dato il carattere integrativo della seconda tassazione, che assume ad oggetto un atto già registrato presso un determinato ufficio, e rispetto alla quale va riconosciuto l'importo già pagato a titolo di imposta principale. Tuttavia, come si vedrà più avanti, l'indubbio collegamento della competenza dello stesso ufficio ad esigenze obiettive non sembra dover determinare una assoluta inderogabilità della competenza stessa, una volta che siano assicurate le essenziali condizioni di collegamento tra la prima e la seconda liquidazione.

2.5. A norma dell'art. 76, la data di presentazione della denuncia costituisce il momento iniziale di decorrenza del termine decadenziale triennale per la richiesta dell'imposta dovuta, se si tratti di imposta complementare (lettera -b-) o suppletiva (lettera -c-).

3. Forme alternative di adempimento dell'obbligo: ammissibilità e limiti.

Nella pratica applicazione della regola in esame, che si riferisce ad eventi sopravvenuti alla registrazione, può accadere che le parti abbiano l'esigenza di dare vita ad un atto, in cui siano precisati gli effetti dell'evento sopravvenuto o si dia atto dell'avveramento della condizione ⁽¹¹⁾ o, in alternativa, pur rimanendo pendente la condizione, si decida di dare comunque esecuzione a quanto pattuito. In tal caso, la formazione di un nuovo atto giuridico, che al ricorrere delle condizioni può essere soggetto a registrazione in termine fisso, si sovrappone alla procedura di denuncia regolata dall'art. 19, ponendo dei problemi di compatibilità che vanno affrontati ⁽¹²⁾.

Posto che l'obbligo di denuncia non è certamente in grado di precludere la formazione di un atto, quantomeno di efficacia dichiarativa, e che in astratto le parti potrebbero sottoporre a registrazione volontaria anche una dichiarazione unilaterale

le, va stabilito in quale misura questa seconda registrazione incida sull'obbligo di denuncia, garantendo gli interessi tutelati dall'art. 19 (come sopra individuati) ma anche evitando duplicazioni di prelievo.

Le difficoltà nascono dalla considerazione che sostituire un secondo procedimento di registrazione alla denuncia, che invece consente soltanto una seconda liquidazione d'imposta integrativa, comporta il rischio di un'alterazione dello schema previsto dal legislatore: perché sul secondo atto sarà dovuta un'imposta qualificabile come principale e non, come nel caso della denuncia, complementare; perché la soggettività passiva sarà più ampia, coinvolgendo anche il pubblico ufficiale che abbia formato il secondo atto, mentre l'obbligo di denuncia grava sulle parti interessate.

Non pare tuttavia che si tratti di ostacoli da considerare insuperabili.

In linea generale, non può affermarsi una incompatibilità tra atto e denuncia: nell'imposta di registro, la comune funzione svolta in materia tributaria dalle dichiarazioni o dalle denunce, destinate ad informare l'ente impositore dei fatti imponibili verificatisi, viene infatti assolta dall'atto stesso, che svolge al contempo sia la funzione di oggetto del prelievo, che di elemento dichiarativo di un presupposto: tanto che le norme tributarie non esitano a imporre contenuti specifici da inserire nell'atto, o in suoi allegati, con finalità esclusivamente fiscali che non hanno nessun presupposto nel contenuto negoziale dell'atto, come voluto dalle autonomie negoziale delle parti e prefigurato dalla disciplina privatistica applicabile. Nulla di eretico, pertanto, se si immagina che il verificarsi o il modificarsi degli effetti giuridici dell'atto registrato siano portati a conoscenza dell'ufficio attraverso un secondo atto sottoposto a registrazione, piuttosto che mediante denuncia.

3.1. Occorre però che l'interesse pubblico al corretto esercizio del potere impositivo, nella particolare articolazione enunciata dall'art. 19, sia garantito in misura piena: in primo luogo, allora, il secondo atto deve esplicitamente dichiarare il suo collegamento al primo, con riferimento all'ipotesi che si verifica e alla disciplina degli artt. 19 e 27 t.u. ⁽¹³⁾, e la sua "trasmissione" all'amministrazione deve avvenire nel rispetto del termine previsto dall'art. 19. Si tratta di una premessa indispensabile perché all'atto ricognitivo possa darsi una qualificazione in termini di equipollenza alla denuncia, e per consentire quella applicazione coordinata dell'imposta, alla quale è finalizzata la denuncia. Ove l'atto originario fosse stato sottoposto a imposta fissa (o comunque avesse comportato una liquidazione provvisoria) in previsione di una successiva efficacia, il secondo atto deve in sostanza consentire all'ufficio di "chiudere" la partita rimasta sospesa, pervenendo alla tassazione definitiva.

3.1a. Sotto il profilo sostanziale, la tassazione con imposta proporzionale avverrebbe in occasione della registrazione del secondo atto, ma con riferimento agli effetti giuridici derivanti dal contenuto del primo atto, così come definiti per effetto del verificarsi della condizione o dell'evento modificativo. Non vi sarebbe alcuna e-

rosione o elusione del tributo complessivamente dovuto, dato che gli effetti giuridici finali, e la materia imponibile complessivamente emersa, sarebbero comunque colpiti senza peraltro aprire spazio a duplicazioni. Muovendo da tale impostazione, il secondo atto assorbe la denuncia, ove ne abbia i requisiti, e giustifica la seconda liquidazione dell'imposta - complementare - dovuta in base all'atto originario; mentre il secondo atto, non essenziale all'economia della tassazione integrativa, subirà una liquidazione autonoma, che condurrà di regola all'applicazione di un'imposta fissa, in quanto non vi saranno effetti giuridici ascrivibili all'atto ricognitivo.

3.1.b. A non voler condividere tale impostazione - che tuttavia appare la più rigorosa, perché non altera lo schema di tassazione che si sarebbe avuto se l'evento sopravvenuto fosse stato semplicemente oggetto di denuncia -, e volendo per maggiore semplicità concentrare la tassazione sul secondo atto - sia pure confermando il nesso di connessione-integrazione - con l'atto originario -, vi è da rilevare che, dal punto di vista dell'erario, l'adempimento dell'obbligo di denuncia mediante nuovo atto sottoposto a registrazione comporterebbe maggiori garanzie, perché l'imposta liquidata sarebbe di natura principale e, in quanto tale, sarebbe dovuta non solo dalle parti in causa (come previsto nell'art. 19), ma anche dal pubblico ufficiale che ha formato l'atto (che invece, nella ricostruzione indicata in precedenza, e che anche sotto questo profilo appare preferibile, sarebbe responsabile della sola imposta principale dovuta di regola in misura fissa).

3.2. Dal punto di vista delle parti, nessun rischio di doppia tassazione proporzionale, ed emersione di un prelievo fisso ulteriore, tuttavia giustificato dalla richiesta di una seconda registrazione, non essenziale nell'economia dello schema applicativo della denuncia. Diviene però più complesso il rapporto tra parti e notaio, perché quest'ultimo viene ad assumere la responsabilità della presentazione della denuncia, contenuta nell'(o *allegata all'*) atto registrato, responsabilità che invece, come detto, gli è estranea in base all'art. 19 e all'art. 57 t.u..

3.3. Il secondo atto (che abbiamo qualificato come ricognitivo, in base alla sua ipotizzata funzione prevalente di mero atto di accertamento della sopravvenienza della condizione o dell'evento modificativo) potrebbe però rientrare nella competenza territoriale di altro ufficio dell'Agenzia delle entrate, ove formato da pubblico ufficiale operante in altra circoscrizione. Non sembra però che questa indubbia difformità, rispetto al paradigma fissato nell'art. 19, costituisca un ostacolo insormontabile ⁽¹⁴⁾: si tratta solo di trovare una soluzione che non renda più difficile l'azione degli uffici ⁽¹⁵⁾.

A tal fine, si può immaginare sia una trasmissione, da parte dell'ufficio che riceve il secondo atto, all'ufficio competente a ricevere la denuncia: che andrebbe considerata comunque presentata, da parte del soggetto passivo, sin dal momento della registrazione dell'atto che ne assolve la funzione; sia una diretta trasmissione

dell'atto, da parte del pubblico ufficiale che lo ha formato (o anche direttamente a cura delle parti, sulle quali grava realmente l'obbligo), all'ufficio che aveva registrato il primo atto. Si tratterebbe, in questo secondo caso, di un onere complementare rispetto a quello, essenziale, di registrare il secondo atto, e avrebbe l'utilità di rendere concreto ed evidente l'assolvimento dell'obbligo di denuncia, sia pure previo inserimento di quest'ultima in un contesto più complesso. La liquidazione dell'imposta complementare avverrebbe da parte del primo ufficio, e la decorrenza del termine decadenziale *ex art. 76* coinciderebbe solo con il momento in cui l'atto-denuncia perviene all'ufficio competente *ex art. 19*.

Certo è che, tanto più nell'impostazione para-penalistica che caratterizza l'attuale sistema sanzionatorio amministrativo tributario e che presuppone per l'irrogazione della sanzione al trasgressore l'esistenza di un elemento soggettivo quanto meno a titolo di colpa, non sarebbe legittima l'irrogazione della sanzione alla parte, per il solo fatto che la denuncia *ex art. 19* sia stata assorbita in un più complesso atto giuridico, purché le cautele sopra immaginate abbiano evitato qualsiasi pregiudizio all'amministrazione. Per gli stessi motivi, ma anche perché, in radice, non coinvolto nell'orbita di applicazione dell'*art. 19*, non sarebbe sanzionabile il notaio, che invece dovrà aver cura di chiarire con le parti le problematiche giuridiche che, con la sostituzione dell'atto alla denuncia, si possono creare con gli uffici impositori.

4. Denuncia e adempimenti telematici

Per quanto attiene alla eventuale obbligatorietà della presentazione in via telematica della denuncia in considerazione, sembra che essa debba essere attualmente esclusa, in quanto la normativa sull'adempimento unico si rende obbligatoriamente applicabile solo ad atti formati da notai, e non ad atti diversi ⁽¹⁶⁾. Sembra quindi che l'ufficio non possa rifiutare la presentazione della denuncia in formato cartaceo, il che del resto appare coerente con la normativa generale richiamata, che riconduce l'obbligo alle parti, e non al pubblico ufficiale autore dell'atto, nonché con la pacifica natura complementare dell'imposta che si rende dovuta. Tale conclusione non è ovviamente da confermare nelle ipotesi in cui un atto ricognitivo dell'evento sopravvenuto assorba e sostituisca la denuncia prevista dall'*art. 19*.

In ogni caso, ove in ipotesi la trasmissione della denuncia sia affidata al mezzo telematico e sia curata dal notaio, questo non dovrebbe comportare un'assunzione di responsabilità che, nel sistema, sembra da ricondurre alle sole parti. La qualificazione della situazione sembra poter essere desunta, per assimilazione, da quello che si verifica per la presentazione delle dichiarazioni ai fini imposte sui redditi e IVA, laddove la dichiarazione resta di competenza del contribuente (che

la sottoscrive nella versione cartacea) ancorché affidata ad intermediario abilitato per la (ormai quasi sempre obbligatoria) trasmissione telematica.

Massimo Basilavecchia

-
- 1) Con esclusione del caso in cui gli effetti giuridici dipendano dalla mera volontà dell'acquirente o del creditore, e delle vendite con riserva di proprietà, in cui l'efficacia giuridica dell'atto si considera manifestata sin dall'origine (comma 3 art. 27). Simmetricamente, si applica invece la tassazione in misura fissa quando la condizione sospensiva dipenda dalla mera volontà dell'obbligato o del venditore (comma 4 art. 27).
 - 2) Nello studio 34/2000/T della Commissione studi tributari (est. Petrelli) si è dimostrato come la disciplina dell'atto sottoposto a condizione sospensiva si applichi sia a condizioni legali, sia a condizioni volontarie. È stato ritenuto applicabile l'art. 19, in quella sede, per un atto di trasferimento immobiliare sospensivamente condizionato alla cancellazione del pignoramento o del sequestro sul bene. In generale, un ambito applicativo molto frequente è quello dei trasferimenti condizionati a provvedimenti amministrativi, la cui sopravvenienza deve essere portata a conoscenza dell'ufficio attraverso la denuncia *ex art. 19*: si pensi agli atti di trasferimento di cave, di farmacie, di tipografie.
 - 3) Ed infatti, a differenza di quanto accade con la denuncia di cui all'art. 12 t.u. (relativa a contratti verbali o a operazioni di società ed enti esteri), l'art. 19 non prevede che la denuncia assuma qualità di atto.
 - 4) 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.
 - 5) Ma potrebbe in ipotesi trattarsi anche di una denuncia *ex art. 19* che fa seguito ad una denuncia di contratto verbale.
 - 6) Si rinvia allo studio 18/2008 della Commissione studi tributari, nel quale si pone in luce come il carattere originariamente agevolativo previsto per tali atti si sia trasformato, dopo le ultime modifiche di cui alla legge finanziaria per il 2008, in trattamento ordinario differenziato, applicabile anche in difetto di una richiesta da parte del contribuente.
 - 7) Esaminando la previgente disciplina delle agevolazioni sui trasferimenti di terreni inclusi in piani particolareggiati e destinati all'edificazione in tale contesto, lo studio 2/T/2001 concludeva per la sussistenza dell'obbligo di denuncia, ricavandolo dalla impossibilità, per l'ufficio, di venire a conoscenza altrimenti della situazione prodottasi.
 - 8) Evidente il differente trattamento rispetto agli sottoposti ad approvazione od omologazione: per questi ultimi, l'art. 14 differisce direttamente la registrazione, subordinatamente alla conoscenza del conseguimento dell'approvazione od omologazione: si ha quindi un'unica registrazione. L'art. 27 prevede soltanto che, in caso di anticipata, volontaria, registrazione, l'imposta si applichi in misura fissa, ma l'imposta che viene applicata al sopravvenire dell'atto condizionante conserva la natura di imposta principale.
 - 9) Peraltro, la seconda tassazione, in mancanza di elementi testuali, non sembra costituire momento idoneo a riaprire eventuali preclusioni verificatesi nella prima fase, come nel caso in cui l'avviso di liquidazione, emesso in quella circostanza, si sia reso definitivo per mancata impugnazione.
 - 10) Comm. trib. prov. Treviso, 20 giugno 2005, 18. Anche sotto questo aspetto è evidente la differenza con l'ipotesi dell'art. 14, che continua invece a coinvolgere, trattandosi di imposta principale, anche il pubblico ufficiale che redige l'atto e che ha l'obbligo di sottoporlo, per la prima volta, alla registrazione.

- 11) Si tratterebbe di necessità, e non di mera opportunità, di redazione di un atto ricognitivo di avveramento della condizione, in tutti i casi in cui, dovendosi procedere ad annotare una precedente trascrizione, occorra un titolo in forma pubblica od autentica (così L. NASTRI – M. NASTRI, *Manuale applicativo delle imposte indirette*, Milano 1996, 331).
- 12) Non può essere invece considerata equipollente alla denuncia la semplice trasmissione, all'ufficio che ha registrato l'atto, del provvedimento amministrativo che realizza la condizione sospensiva (Comm. trib. centrale, 7 ottobre 1985, 8313). Sull'equipollenza alla denuncia di altri modi di conoscenza da parte dell'ufficio, qualche apertura in A. UCKMAR, *La legge del registro*, 5ed, Padova, 23ss.
- 13) Sarebbe ad es. opportuno che il secondo atto contenesse, quale profilo autonomo, dotato di adeguata evidenza nel documento, una denuncia *ex art. 19*, o che autodichiarasse la propria funzione sostitutiva della denuncia.
- 14) Emblematiche delle difficoltà che si verificano sono le indicazioni provenienti dalla prassi ministeriale: la ris. min. 5 giugno 1990, 310583, in caso di aumento di capitale, seguito da fusione registrata presso ufficio diverso, ha affermato la competenza del primo ufficio; a conclusioni diverse, nella stessa vicenda, è pervenuta la nota 26 settembre 1994, IV-8-415, la quale rilevava che alla registrazione del secondo atto il notaio aveva abbinato la denuncia presentata all'ufficio di registrazione dell'aumento di capitale, pur provvedendo al pagamento dell'imposta proporzionale presso l'ufficio che aveva registrato l'atto di fusione. In caso analogo, dopo due anni la ris. min. 12 luglio 1996, 123/E, è tornata alla prima impostazione.
- 15) Senza poter qui compiere un'analisi adeguata, si può peraltro rilevare come la tendenza del sistema sia quella di recuperare ad una conformità al paradigma normativo quegli adempimenti obbligatori posti in essere dal contribuente o, più in generale, dal cittadino, in violazione delle norme sulle competenze: le quali vanno intese non in senso formalistico, ma valutandone il rispetto (o il mancato rispetto) sotto il profilo degli effetti che si producono sulle facoltà o i poteri del soggetto pubblico. D'altra parte, già A. UCKMAR, *op. cit.*, 76, ridimensionava il problema della competenza dell'ufficio, alla luce dei principi generali e dell'esigenza di temperamento degli interessi.
- 16) Quale normativa di riferimento più attuale e specifica va considerata quella recata dal provvedimento del 6 dicembre 2006, modificato con provvedimento 14 marzo 2007; si veda poi la circolare 30 marzo 2007, 3/T.

(Riproduzione riservata)