

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 76-2005/T

L'obbligo di fatturazione nei contratti sottoposti a condizione "sospensiva"

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 3 marzo 2006

Si chiede quale sia il momento in cui debba essere emessa la fattura ai fini Iva nell'ipotesi di cessione di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria sottoposta a condizione sospensiva. In particolare, nel caso prospettato, il pagamento del corrispettivo sarà effettuato solo al rilascio del permesso di costruire (evento dedotto in condizione) ed il prezzo praticato varierà a seconda dei metri quadri edificabili concessi dal Comune. Non è previsto il versamento né di caparre confirmatorie, né di acconti.

Prima di iniziare ad esaminare specificamente il quesito è opportuno ricordare che il problema dell'individuazione del momento di emissione della fattura si pone, più in generale, per i trasferimenti di tutti i beni culturali. Infatti, secondo quanto previsto dall'art. 61, comma 4 del D.Lgs n. 42 del 22 gennaio 2004, in pendenza del termine di sessanta giorni "l'atto di alienazione rimane condizionato sospensivamente all'esercizio della prelazione e all'alienante è vietato effettuare la consegna della cosa". In questo caso le argomentazioni utilizzate per individuare il termine di emissione della fattura non potranno che essere analoghe a quelle riguardanti il quesito che ci viene sottoposto.

Fatturazione e momento di effettuazione dell'operazione

La normativa concernente l'emissione della fattura è contenuta nell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972. Tale norma dispone che la fattura deve essere emessa in duplice copia al momento di effettuazione dell'operazione come disciplinato dall'art. 6 del medesimo decreto. L'art. 6 citato, in particolare, distingue tra le cessioni di

beni e le prestazioni di servizi. Con riferimento alle cessioni di beni, le operazioni si considerano effettuate:

- al momento della stipula dell'atto, se si tratta di beni immobili;
- al momento della consegna o spedizione, se si tratta di beni mobili.

Peraltro, la medesima norma specifica che "le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente.. si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione". Tuttavia, prima di effettuare una disamina più approfondita del problema posto, pare opportuno fare dei brevi cenni all'istituto c.d. della condizione sospensiva.

I contratti sottoposti a condizione sospensiva: cenni

L'art. 1353 dispone testualmente che "le parti possono subordinare l'efficacia o la risoluzione del contratto o di un singolo patto ad un avvenimento futuro ed incerto" ⁽¹⁾. I contratti sottoposti a tale condizione c.d. sospensiva non hanno un'efficacia immediata, ma subordinata al verificarsi di un determinato evento.

Va precisato che un aspetto qualificante dell'istituto in rassegna è rappresentato dalla efficacia retroattiva della condizione. Ai sensi dell'art. 1360, comma 1 del Codice civile, gli effetti del contratto ⁽²⁾ vengono riportati indietro al momento in cui il contratto è stato concluso. In particolare, la retroattività in discorso ha carattere reale, essendo opponibile *erga omnes* e non solo *inter partes* e coinvolgendo gli acquisti effettuati dai terzi durante il periodo di pendenza della condizione.

Effetti della condizione sospensiva sugli obblighi di fatturazione

Il problema posto, come anticipato, concerne il momento in cui sorge l'obbligo per il contribuente di emettere la fattura relativa ad un contratto "condizionato". Il sopra citato art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, ferme rimanendo le regole generali concernenti le cessioni di beni mobili e quelle di beni immobili ⁽³⁾, stabilisce un principio generale secondo il quale le cessioni ad effetti traslativi differiti si considerano effettuate e vanno, quindi, fatturate al momento in cui si producono tali effetti. Conseguentemente, nel caso delle cessioni "condizionate" dato che gli effetti traslativi si producono successivamente alla stipula del contratto, l'operazione si considererà effettuata al momento in cui si verifica l'evento incerto e l'obbligo di fatturazione si produrrà in tale medesimo istante. Tale posizione interpretativa è confermata in alcune pronunce della medesima Amministrazione Finanziaria. Si consideri, in proposito, la Risoluzione n. 503687 del 7 gennaio 1976 che, con riferimento alle

“cessioni di beni ad effetto traslativo sospeso”, chiarisce che “la.. effettuazione.. ai sensi dell’art. 6 del.. D.P.R. n. 633 del 1972 si ha per realizzata al momento in cui gli effetti stessi si producono..” ⁽⁴⁾. In tal caso, secondo l’Amministrazione Finanziaria, l’obbligo della fatturazione sorge al verificarsi della condizione.

La stessa dottrina ⁽⁵⁾ evidenzia come, nel caso dei contratti sottoposti a condizione sospensiva ⁽⁶⁾, il diritto reale sul bene si trasferisce successivamente ai momenti generalmente rilevanti ai fini della fatturazione ⁽⁷⁾ e, conseguentemente, l’operazione si considera effettuata al verificarsi della condizione sospensiva ⁽⁸⁾.

L’effetto “retroattivo” della condizione sospensiva: implicazioni fiscali

L’unico elemento di riflessione sull’ipotesi interpretativa appena prospettata potrebbe essere rappresentato dal sopra menzionato effetto retroattivo della condizione sospensiva ⁽⁹⁾. Tale elemento, in particolare, è stato preso in considerazione anche da alcune pronunce ministeriali, sia pure riguardanti le imposte sui redditi. Si ricorda, in proposito, che l’Amministrazione Finanziaria nella Risoluzione n. 28/E del 5 febbraio 2003, facendo perno sul concetto dell’efficacia retroattiva della condizione sospensiva, ha rilevato come “l’apposizione di condizioni sospensive.. non incide sugli eventi di cui al richiamato art 75 (ora art. 109) del Tuir”. In sostanza, secondo tale interpretazione ⁽¹⁰⁾, l’apposizione al contratto di una condizione sospensiva non produce alcun effetto sulle modalità di individuazione del periodo d’imposta da considerare di competenza “fiscale” ⁽¹¹⁾.

Tale posizione interpretativa è, però, discutibile. Come evidenziato in dottrina ⁽¹²⁾, “la disciplina codicistica distingue il fatto generatore degli effetti del contratto sospensivamente condizionato, dalla datazione degli effetti medesimi, da farsi risalire ad un tempo anteriore, normalmente coincidente con quello della nascita del rapporto negoziale”. In effetti, la normativa fiscale, se correttamente interpretata, non dà rilievo alla retrodatazione del contratto sospensivamente condizionato (al momento della stipula), ma al fatto generatore degli effetti contrattuali (momento in cui si verifica l’evento) . Infatti, solo quando (e se ⁽¹³⁾) l’evento incerto si verifica si manifesterà la capacità contributiva rilevante sia ai fini Iva che ai fini delle dirette (*infra*).

Contratto “condizionato” e capacità contributiva

La stessa giurisprudenza ha rilevato come, ai fini fiscali, rilevi il verificarsi dell’evento futuro ed incerto cui è subordinata l’efficacia del contratto. Infatti, la

Corte di Cassazione, nella sentenza n. 4657 del 21 dicembre 1998 ⁽¹⁴⁾ evidenzia come gli effetti traslativi o costitutivi sono prodotti non dalla stipulazione di un contratto di compravendita sottoposto a condizione sospensiva ⁽¹⁵⁾, ma dal verificarsi della medesima ⁽¹⁶⁾. Tale sentenza evidenzia anche come la scelta di dare rilievo fiscale al momento della stipula del contratto e non a quello del verificarsi della condizione sospensiva potrebbe essere considerata non conforme ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva.

In effetti, come anticipato, nel caso si dia rilievo alla stipula del contratto condizionato come momento di effettuazione dell'operazione (e, quindi, come momento rilevante ai fini della emissione della fattura ⁽¹⁷⁾) si spezzerebbe il necessario collegamento tra il prelievo fiscale e gli indici rivelatori della capacità contributiva ⁽¹⁸⁾.

Contratto "condizionato" e specificità dell'Imposta sul valore aggiunto

Va, peraltro, considerato che nel sistema dell'Imposta sul valore aggiunto esiste una serie di norme che si disinteressano completamente della data giuridicamente rilevante (ai fini civilistici) per il trasferimento della proprietà ⁽¹⁹⁾. Conseguentemente, va ritenuto che, anche nel caso di specie, è irrilevante la retrodatazione degli effetti civilistici con riferimento al trasferimento della proprietà del bene immobile riguardante la fattispecie in esame. Ai fini della fatturazione, quindi, rileverà il fatto generatore degli effetti giuridici ⁽²⁰⁾, vale a dire il verificarsi della condizione sospensiva. Tale interpretazione, in effetti, appare pienamente coerente con il sistema dell'Iva.

Da ultimo, occorre anche ricordare che ⁽²¹⁾ l'Iva, diversamente dalle imposte sui redditi, è un'imposta istantanea. Conseguentemente, non avrebbe alcun senso fare riferimento alla retrodatazione degli effetti, ma è necessario tenere conto del momento in cui si verifica la condizione sospensiva che coincide innegabilmente con l'effettiva immissione in consumo del bene.

Nicola Forte

1) In effetti, l'inefficacia di un contratto può collegarsi sia all'eventuale verificarsi di un evento futuro ed incerto (si parla, in questo caso, di condizione volontaria o *condicio facti*) che alla mancanza di un requisito legale esterno al contratto al quale la legge subordina l'efficacia del medesimo (c.d.

condicio iuris). Come evidente, nel caso in rassegna, ci si trova di fronte ad una condizione volontariamente stabilita dalle parti cui è subordinata l'efficacia del contratto.

- 2) O della risoluzione. Si parla in questo caso non di condizione sospensiva, ma di condizione risolutiva.
- 3) Vale a dire la rilevanza della stipula dell'atto, per i beni immobili, e della consegna o spedizione, per i beni mobili.
- 4) Va precisato che la risoluzione in commento si riferisce ad un caso di cessione di beni mobili, ma i principi ivi espressi hanno carattere generale e si rendono applicabili a tutte le cessioni di beni ad efficacia sospesa.
- 5) Cfr. Lupi, *Diritto tributario – Parte Speciale*, VIII ed., Giuffrè Editore, p. 276.
- 6) Ma anche nel caso delle vendite con riserva di gradimento e dei contratti estimatori.
- 7) Cfr. nota 4.
- 8) L'obbligo di fatturare, quindi, sorgerà in tale medesimo istante. Come visto, infatti, l'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 richiama espressamente, come momento rilevante per effettuare la fatturazione, l'art. 6 del medesimo decreto.
- 9) Cfr. art. 1360 del Codice civile.
- 10) Tale posizione interpretativa è criticata dalla dottrina prevalente. Cfr. G. Zizzo, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in (a cura di) F. Tesaurò, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, UTET, Torino, 1994, p. 534.
- 11) In senso conforme anche la Nota n. 8/1209 del 10 dicembre 1977.
- 12) Cfr. Ricci A. – Zucco, F., *Principio di competenza e cessione di immobili vincolati ex D.Lgs. n. 42/2004*, in "il Fisco" n. 36 del 4 ottobre 2004.
- 13) Non va dimenticato, infatti, che la condizione sospensiva è incerta non solo nel *quando* ma anche nell'*an*.
- 14) In banca dati "il fiscovideo".
- 15) Che, come chiarito dalla Suprema Corte, è destinato a "rimanere inoperante senza l'avveramento dell'evento futuro.
- 16) Conformemente alla sopra citata sentenza della Suprema Corte si esprime anche la Commissione Tributaria Provinciale di Salerno che, nella sentenza n. 208 del 28 ottobre 1999, ha affermato perentoriamente che solo l'avverarsi della condizione sospensiva produce il verificarsi degli effetti traslativi. Del medesimo parere è anche G. Petrelli in *GT – "Rivista di giurisprudenza tributaria"*, n. 11 del 2000, pag. 1041 e ss.
- 17) Oltre che come momento rilevante per stabilire la competenza "fiscale".
- 18) Cfr. Salvati, A., *Imposta di registro ed atti sottoposti a condizione sospensiva*, in banca dati "il fiscovideo".
- 19) Si faccia riferimento, ad esempio, al caso della vendita a rate.
- 20) E non, come visto, la data cui tali effetti retroagiscono.
- 21) Si consideri che la sopra citata Risoluzione n. 28/E del 5 febbraio 2003, sebbene non condivisibile, è comunque riferibile alle imposte sui redditi.

(Riproduzione riservata)