

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 47/2002/T

Gaetano Petrelli

ATTI SOGGETTI AD APPROVAZIONE, ATTI SOGGETTI A CONDIZIONE SOSPENSIVA ED IMPOSTA DI REGISTRO

Approvato dalla Commissione studi tributari il 20 luglio 2002.

Approvato dal Consiglio Nazionale il 26 luglio 2002.

Il testo unico delle disposizioni sull'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131) contiene due distinte discipline, riferite, rispettivamente, agli atti soggetti ad approvazione (od omologazione), ed a quelli sottoposti a condizione sospensiva:

1) – l'art. 14 del T.U. dispone che – per gli atti sottoposti ad approvazione od omologazione da parte della pubblica amministrazione o dell'autorità giudiziaria ordinaria, e quelli che non possono avere esecuzione senza che sia trascorso un intervallo di tempo fissato dalla legge – il termine per la richiesta di registrazione decorre da quando il soggetto obbligato a richiederla ha avuto notizia (a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento) del provvedimento di approvazione od omologazione, o dal giorno in cui l'atto è divenuto altrimenti eseguibile. Il soggetto obbligato può richiedere volontariamente la registrazione prima di tale momento (art. 27, comma 5, T.U.), con il pagamento dell'imposta fissa di registro, salva l'applicazione, quando intervenga l'approvazione od omologazione o l'atto divenga eseguibile, dell'imposta principale (detratta l'imposta fissa già pagata) determinata secondo le disposizioni vigenti in tale momento;

2) – l'art. 27, commi 1 e 2, del T.U., relativamente agli atti sottoposti a condizione sospensiva, dispone che gli stessi sono registrati nel termine ordinario con il pagamento dell'imposta fissa di registro, salva la riscossione, a seguito del verificarsi della condizione sospensiva, della differenza tra l'imposta dovuta e quella pagata in sede di registrazione, a cui è, da dottrina e giurisprudenza assolutamente prevalenti, attribuita natura di imposta complementare¹. La norma va coordinata con quella

* Pubblicato in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2003, 1, p. 157.

¹ Si tratta di affermazione pressoché pacifica (per citazioni di dottrina si rinvia in particolare a PETRELLI, *Società di capitali: aumento di capitale e conferimento con atti separati, imposta principale di registro*, in *Riv. not.*, 1996, p. 1367). In giurisprudenza, cfr. di recente Cass. 8 marzo

contenuta nell'art. 19 T.U., ai sensi del quale le parti contraenti o loro aventi causa, e coloro nel cui interesse e' stata richiesta la registrazione, devono denunciare entro venti giorni all'ufficio che ha registrato l'atto l'avveramento della condizione sospensiva, l'esecuzione di tale atto prima dell'avveramento ed ogni altro evento che dia luogo ad ulteriore liquidazione dell'imposta.

Si tratta, come evidente, di due regolamentazioni differenziate sotto diversi punti di vista:

- a) – la diversa decorrenza del termine per richiedere la registrazione;
- b) – la diversa natura dell'imposta dovuta a seguito del verificarsi dell'evento (approvazione o condizione) ²;
- c) – la diversita' del procedimento che porta alla riscossione dell'imposta definitiva (collegata al ruolo che ha, in caso di approvazione, la comunicazione effettuata dalla pubblica amministrazione al pubblico ufficiale obbligato a richiedere la registrazione);
- d) – la diversita', infine, dei soggetti obbligati ad effettuare il pagamento dell'imposta al momento in cui l'evento medesimo si verifica.

Le affermazioni di cui sopra devono essere ulteriormente precisate, con precipuo riferimento a quella sub *d*), con riguardo all'individuazione del soggetto obbligato. *Nulla quaestio*, ovviamente, quando – trattandosi di atto soggetto ad approvazione – si proceda alla registrazione solo alla scadenza del termine indicato dall'art. 14: in tal caso e' evidente che, a seguito della comunicazione al notaio o altro pubblico ufficiale del provvedimento di approvazione, questi soltanto e' obbligato a richiedere la registrazione, in conformita' alla disposizione generale dell'art. 10 T.U. Nessuna espressa regolamentazione sul punto esiste, invece, con riferimento all'altra

2001 n. 3415, in *Fiscovideo*. *Contra* (con riferimento all'INVIM, ma senza alcuna motivazione), Cass. 29 maggio 2000 n. 7069, in *Fiscovideo*.

La natura complementare dell'imposta dovuta a seguito del verificarsi della condizione sospensiva risulta chiaramente dalla lettura dell'art. 42 T.U., ai sensi del quale e' principale esclusivamente l'imposta applicata al momento della registrazione (sull'interpretazione di tale disposizione cfr. C.N.N. (estensore PETRELLI), *Ritardo nella registrazione e liquidazione dell'imposta principale di registro* (13.1.1995), in *CNN Strumenti*, voce 0910, p. 9.1 ss.). Rispetto a tale disposizione, ha natura assolutamente eccezionale la disposizione dell'art. 27, comma 5, T.U., nella parte in cui configura come imposta principale quella dovuta dopo l'approvazione od omologazione (D'AMATI - *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, p. 263).

² Sulle conseguenze della qualificazione dell'imposta, rispettivamente, come principale o complementare, cfr. C.N.N. (estensore PETRELLI) - *Decadenza dalle agevolazioni della prima casa - natura e disciplina dell'imposta dovuta* (26.7.2001), in *Studi e materiali*, 2002, 1, p. 253.

eventualita', contemplata dal comma 5 dell'art. 27, in cui il pubblico ufficiale proceda alla registrazione volontaria con il pagamento dell'imposta fissa prima di tale momento; evidenti ragioni di simmetria e di razionalita' del sistema impongono, peraltro, di interpretare le disposizioni in oggetto nel senso che compete al notaio o altro pubblico ufficiale obbligato, a seguito del ricevimento della lettera raccomandata con cui viene avvisato dell'avvenuta approvazione, presentare apposita denuncia all'ufficio che ha registrato l'atto, il quale provvedera' a liquidare l'imposta dovuta (tra l'altro, essendo quest'ultima imposta principale e non complementare, il notaio e' obbligato personalmente al relativo pagamento, e tale circostanza, unitamente al fatto che e' il notaio il destinatario dell'avviso della pubblica amministrazione, ben difficilmente potrebbe conciliarsi con l'imposizione ad altri soggetti dell'obbligo di denuncia).

In entrambi i casi – richiesta di registrazione o denuncia presentate in relazione all'avvenuta approvazione – dall'art. 14 T.U. si desume che non vi e' alcuna responsabilita' del notaio per ritardo nella richiesta di registrazione (o nell'effettuazione della denuncia) allorché il notaio stesso non riceva la comunicazione dell'avvenuta emanazione del provvedimento (perché, ad esempio, quest'ultimo sia stato comunicato esclusivamente alle parti), e di conseguenza si astenga dall'effettuare denuncia e pagamento: in tal caso dalla norma in commento si evince chiaramente che il termine di venti giorni per richiedere la registrazione (o per effettuare la denuncia) non inizia a decorrere.

Ne' puo' ipotizzarsi alcuna conseguenza sanzionatoria in capo alle parti che non effettuino denuncia e pagamento, posto che le parti stesse non sono obbligate a richiedere la registrazione o effettuare la denuncia: la disciplina desumibile dall'art. 14, e dall'art. 27, comma 5, T.U., ha carattere di specialita' rispetto a quella contenuta nell'art. 19 T.U., e quest'ultima norma non puo' certamente applicarsi alla fattispecie dell'atto soggetto ad approvazione, come dimostra – oltre alla diversa disciplina procedimentale – anche la diversita' dei soggetti obbligati.

Cio' chiarito, occorre effettuare un'ulteriore precisazione. Si e', in passato, evidenziato come la disciplina dettata dal T.U. in relazione agli atti sospensivamente condizionati trovi applicazione sia all'ipotesi di condizione volontaria che a quella di

condizione legale³. L'affermazione va peraltro precisata in relazione alle fattispecie degli atti sottoposti ad approvazione, che dottrina e giurisprudenza concordemente qualificano come subordinati a *condicio iuris*.

Si pensi, in particolare:

- ai contratti della pubblica amministrazione, sottoposti ad approvazione tutoria⁴;
- al trasferimento di concessione demaniale, subordinato all'approvazione dell'Autorità concedente⁵;
- ad alcune figure di omologazione giudiziaria (artt. 158 c.c., art. 1968 c.c., art. 135 legge fallimentare), in cui l'omologazione è espressamente prevista ai fini dell'efficacia dell'atto⁶;

³ C.N.N. (estensore PETRELLI), *Condizione volontaria, condizione legale e imposta di registro (1-2.6.2000)*, in *CNN Strumenti*, voce 0910.

⁴ L'approvazione dei contratti dello Stato è disciplinata dall'art. 19 del R.D. 18 novembre 1923 n. 2440 (ai sensi del quale "Gli atti di aggiudicazione definitiva ed i contratti ... non sono obbligatori per l'amministrazione, finché non sono approvati dal ministro o dall'ufficiale all'uopo delegato e non sono eseguibili che dopo l'approvazione"), e dagli articoli 103 e seguenti del R.D. 23 maggio 1924 n. 827.

Per la natura di *condicio iuris* dell'approvazione, SCIALOJA, *Condizione volontaria e condizione legale*, in *Saggi di vario diritto*, I, Roma, 1927, p. 15; TORRENTE, *In tema di approvazione di contratti della Pubblica amministrazione*, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1950, I, p. 644 ss.; VIGORITA, *L'approvazione implicita e le condizioni improprie nel procedimento amministrativo* (nota a Cass. 30 aprile 1953 n. 1220), in *Giur. compl. cass. civ.*, 1953, p. 765; Cass. 30 gennaio 1951 n. 253, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1951, I, p. 340, con nota di CARRESI, *Efficacia giuridica dell'autorizzazione prefettizia*; Cass. 14 agosto 1953 n. 2736, in *Foro it.*, 1954, I, c. 471, con nota di COLETTI; Cass. 18 luglio 1953 n. 2390, in *Foro it.*, 1953, I, c. 1584, con nota di SANDULLI, *Spunti sul regime dei contratti di diritto privato della P.A.*; Trib. Firenze 18 aprile 1955, in *Giust. civ.*, 1955, I, p. 1543; Cass. 15 novembre 1960 n. 3042, in *Giust. civ.*, 1960, I, p. 1031; Cass. 9 gennaio 1961 n. 21, in *Giust. civ.*, 1960, I, p. 1031; Cass. 27 marzo 1973 n. 839, in *Giust. civ.*, Rep. 1973, voce *Pubblica Amministrazione*, n. 23; Cons. Stato 8 maggio 1973 n. 504, in *Foro it.*, 1973, III, c. 373; Cass. 22 aprile 1974 n. 1150, in *Mass. Giust. civ.*, 1974, p. 531, ed in PECCENINI, *La condizione nei contratti*, Padova 1995, p. 421 ss.; Cass. 4 dicembre 1975 n. 4010, in *Giust. civ.*, Rep. 1975, voce *Pubblica amministrazione*, n. 41, ed in PECCENINI, *op. ult. cit.*, p. 451 ss.; Cass. 5 agosto 1977 n. 3559, in *Mass. Giust. civ.*, 1977, p. 1429; Cass. 26 gennaio 1978 n. 369, in *Giust. civ.*, 1978, I, p. 645, ed in *Riv. not.*, 1978, II, p. 504; Cass. 1 febbraio 1985 n. 651, in *Giust. civ.*, 1985, I, p. 1667; Cass. 26 luglio 1985 n. 4342, in *Foro it.*, Rep. 1985, voce *Opere pubbliche*, n. 112; Cass. 4 marzo 1987 n. 2255, in PECCENINI, *op. ult. cit.*, p. 473 ss.; Cass. 8 luglio 1991 n. 7529, in *Rass. avv. Stato*, 1991, I, p. 490; Cass. 12 novembre 1992 n. 12182, in *Foro it.*, Rep. 1992, voce *Comune*, n. 472; App. Roma 26 settembre 1995, in *Temi romana*, 1996, p. 361; Cass. 14 ottobre 1995 n. 10751, in *Foro it.*, Rep. 1995, voce *Contratti della pubblica amministrazione*, n. 281.

Cfr. anche, sul punto, BUSCEMA S.-BUSCEMA A., *I contratti della pubblica amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo*, diretto da G. Santaniello, Padova, 1987, p. 357 ss., spec. p. 394 ss.; BORTOLOTTI, *Contratti della amministrazione pubblica*, in *Digesto discipline pubblicistiche*, IV, Torino, 1989, p. 60 ss..

⁵ Cass. 11 novembre 1967 n. 2718, in *Giur. it.*, 1968, I, 1, c. 1375, ed in PECCENINI, *La condizione nei contratti*, cit., p. 438 ss.; Cass. 11 luglio 1968 n. 2444, in *Giust. civ.*, Rep. 1968, voce *Obbligazioni e contratti*, n. 121, ed in PECCENINI, *op. ult. cit.*, p. 456.

⁶ Sull'omologazione della transazione in giudizio di falso, e del concordato nel fallimento come *condicio iuris*, SCIALOJA, *Condizione volontaria e condizione legale*, cit., p. 16. Per la natura di *condicio iuris* dell'omologazione del concordato preventivo o fallimentare, e, più in generale, per l'individuazione di una serie di *condiciones iuris* nel processo fallimentare, cfr. DE SEMO, *Teoria della condizione legale (condicio iuris) e sue applicazioni in diritto fallimentare*, in *Dir. fall.*, 1960, I, p. 15 ss..

- alle autorizzazioni e approvazioni giudiziarie prescritte ai fini dell'efficacia dell'atto⁷;
- alle alienazioni di immobili siti in zone di confine, già sottoposte alla condizione legale dell'approvazione prefettizia⁸.

Caratteristica comune delle fattispecie indicate e' l'esistenza di un provvedimento (approvazione da parte di un'autorita' amministrativa, omologazione da parte di un'autorita' giudiziaria), la cui emanazione condiziona l'efficacia dell'atto giuridico privato. Per quanto, specificamente, attiene all'approvazione amministrativa, la stessa – definita come l'atto “con cui la pubblica amministrazione rende efficace ed eseguibile un atto giuridico già compiuto e perfetto” – ricomprende una serie di variegata figure (di cui una delle più significative, ma non l'unica, e' rappresentata dall'approvazione dei contratti della pubblica amministrazione), il cui minimo comun denominatore e' dato dalla provenienza da una pubblica amministrazione, dalla sospensione degli effetti dell'atto in attesa di approvazione, dalla natura discrezionale del provvedimento in relazione alla legittimita' e convenienza dell'atto (in contrapposizione al “visto” di legittimita', che invece si limita ad accertare la regolarita' dell'atto ed e' inquadrato nella categoria dei meri atti amministrativi, in assenza di discrezionalità), ed infine dal carattere successivo del provvedimento rispetto all'atto cui si riferisce (in cio' distinguendosi dall'autorizzazione che, viceversa, ha carattere preventivo)⁹.

Per la configurazione come condizione sospensiva dell'omologazione delle convenzioni matrimoniali, GABRIELLI, *Pubblicità degli atti condizionati*, in *Riv. dir. civ.*, 1991, I, p. 44; nel diritto francese, cfr. DEROUIN, *Pour une analyse “fonctionnelle” de la condition*, in *Revue trim. droit civ.*, 1978, p. 6.

Nel senso che l'omologazione della separazione tra coniugi è “elemento imprescindibile per la validità della separazione consensuale”, COSTANZA, *Condizione nel contratto*, in *Commentario del codice civile Scialoja-Branca*, a cura di Galgano, Bologna-Roma, 1997, p. 41.

⁷ Per alcuni esempi di autorizzazioni il cui difetto importa inefficacia dell'atto, VERDE, *La volontaria giurisdizione*, Padova, 1989, p. 205 ss..

⁸ A norma del previgente art. 1 della legge 3 giugno 1935 n. 1095, come sostituito dalla legge 22 dicembre 1939 n. 2207, “Tutti gli atti di alienazione totale o parziale dei beni immobili siti nelle zone delle Province di confine terrestre devono essere sottoposti all'approvazione del prefetto della Provincia. L'approvazione è necessaria anche per l'aggiudicazione di tali beni a seguito di vendita in via esecutiva. In mancanza di tale approvazione, gli atti sopraindicati sono privi di efficacia giuridica.”

Per la qualificazione della fattispecie come *condicio iuris*, cfr. FALZEA, *La condizione e gli elementi dell'atto giuridico*, Milano 1941, p. 108; GABRIELLI, *Pubblicità degli atti condizionati*, cit., p. 44 ss.; Cass. 30 gennaio 1951 n. 253, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1951, I, p. 340, con nota di CARRESI; CARRESI, *Il contratto*, I, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da Cicu e Messineo e continuato da Mengoni, Milano, 1987, p. 261.

⁹ Sulla nozione di approvazione, cfr. soprattutto ITALIA-LANDI-POTENZA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano 2002, p. 197 ss.; CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano 2000, p. 315; SORACE, *Approvazione*, in *Digesto discipline pubblicistiche*, I, Torino 1987, p. 333; CASSARINO, *Approvazione (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, II, Milano 1958, p. 855; TROTTA, *Approvazione*, in *Enc. giur. Treccani*, II, Roma 1988; CARRARO, *Approvazione (dir. civ.)*, in *Enc.*

La circostanza che, da un punto di vista squisitamente civilistico, sia possibile far riferimento nelle fattispecie sopra esaminate – come comunemente si riconosce in dottrina e giurisprudenza – alla figura della condizione legale, non pregiudica l'autonomia del legislatore tributario, che ha ritenuto di disciplinare diversamente gli atti soggetti ad approvazione rispetto alla generalità degli atti sottoposti a condizione sospensiva. Le ragioni di tale diversa disciplina, risalente nel tempo, erano state individuate, in origine, nella circostanza che, come all'epoca si riteneva, i contratti soggetti ad approvazione non fossero perfetti se non a seguito dell'intervento del provvedimento amministrativo¹⁰. Si trattava, in verità, di orientamento diffuso ed esteso a tutte le ipotesi di negozi sottoposti a *condicio iuris*; la successiva elaborazione dogmatica sui negozi legalmente condizionati ha fatto giustizia di tale tesi, evidenziando come, a differenza delle altre fattispecie a formazione successiva, nella condizione legale l'evento condizionante fa parte del "ciclo formativo esterno" della fattispecie, sospendendo quindi solo l'efficacia e non la perfezione del negozio, in conformità alla definizione dell'art. 1353 c.c.¹¹. Oggi, quindi, si tende a giustificare la diversa disciplina fiscale degli atti soggetti ad approvazione in base al fatto che gli effetti dell'approvazione non retroagiscono alla data dell'atto (affermazione, questa, cui non è peraltro possibile attribuire fede in via generalizzata)¹². Comunque, quale che sia la *ratio* della diversità di disciplina, rimane il fatto che ad essa l'interprete deve rigorosamente attenersi.

In tutti i casi suindicati di atti soggetti ad approvazione ricorrono i presupposti per l'applicazione della disciplina speciale di cui all'art. 14 ed all'art. 27, comma 5, del T.U. (che presuppone, per l'appunto, un provvedimento di approvazione della pubblica amministrazione); disciplina speciale che, come sopra evidenziato, esclude

dir., II, Milano 1958, p. 852; CALANDRA, *Brevi osservazioni in tema di autorizzazioni e approvazioni*, in *Foro amm.*, 1957, II, 1, c. 238; DEL PRETE, *Approvazione amministrativa*, in *Novissimo Dig. It.*, I, Torino 1956, p. 811 ss.

¹⁰ Cfr. per tutti UCKMAR, *La legge del registro*, I, Padova 1958, p. 249, ed ivi riferimenti.

¹¹ Sono ancora attuali, sul punto, le precisazioni di SCIALOJA, *Condizione volontaria e condizione legale*, cit., p. 13: "tutte quelle circostanze che sono future ed incerte al momento della costituzione del negozio, che non riguardano direttamente l'essenza di questo e sono quindi estranee alla natura del rapporto; tutti quei presupposti stabiliti espressamente o tacitamente *dalla legge* per la efficacia del negozio e che possono *dalla legge* essere modificati o soppressi senza che per ciò lo schema del negozio ne rimanga alterato; tutte queste circostanze e tutti questi presupposti possono meritare il nome di *condizioni*, perché, come le vere condizioni, essi sono qualche cosa di estrinseco, elementi accidentali, requisiti dell'efficacia e non dell'esistenza del negozio".

¹² Cfr. URICCHIO, *Commento all'art. 14*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, a cura di D'Amati, Torino 1989, p. 145 (e giurisprudenza ivi citata).

l'applicazione della disciplina generale relativa agli atti sottoposti a condizione sospensiva. In altri termini, la circostanza che l'approvazione della P.A. sia da qualificarsi come *condicio iuris* cui è sottoposto il contratto non esclude che trovino applicazione, quanto all'individuazione dei soggetti obbligati a richiedere la registrazione, o ad effettuare la denuncia, ed al conseguente pagamento, nonché per tutti gli altri aspetti procedurali specialmente regolati in relazione alla fattispecie dell'approvazione, gli artt. 14 e 27, comma 5, T.U., con esclusione della disciplina dettata dal medesimo T.U. in relazione agli atti sospensivamente condizionati.

Merita soffermarsi, per finire, su un ultimo problema: cosa avviene allorché, trattandosi di atti soggetti ad approvazione, che sono stati registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa (*ex art. 27, comma 5, T.U.*), si procede – successivamente all'approvazione, ma prima che sia intervenuta la comunicazione al notaio *ex art. 14 T.U.* – alla denuncia (volontaria) ed al pagamento dell'imposta? Per una corretta soluzione del problema, occorre scindere nettamente i due momenti:

a) – dell'emanazione del provvedimento di approvazione, alla cui data è necessario far riferimento per la liquidazione dell'imposta principale di registro (come risulta testualmente dall'*art. 27, comma 5*);

b) – della successiva ricezione, da parte del notaio, della raccomandata contenente notizia dell'avvenuta emanazione del provvedimento, da cui decorre il termine per la richiesta di registrazione o per l'effettuazione della denuncia (a norma dell'*art. 14, commi 1 e 2*).

Appare evidente che, nell'ipotesi in cui la denuncia ed il pagamento dell'imposta siano stati effettuati, ad opera del notaio o delle parti, anteriormente al momento di cui al punto *b)* (pur essendovi tutti gli elementi per poter procedere alla liquidazione dell'imposta principale, con riferimento alla data del provvedimento di approvazione) nessun obbligo di denuncia tuttavia esisteva, e nessuna sanzione può certamente essere applicata né al notaio, né tantomeno alle parti. Il che non pregiudica comunque l'efficacia della denuncia e del pagamento, posto che non di indebito si tratta, bensì di un'imposta certamente dovuta, e per la cui liquidazione sussistono tutti gli elementi, pur non essendo ancora iniziata la decorrenza del termine per effettuare la denuncia all'ufficio competente.

Gaetano Petrelli