

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 8/2001/T

Gaetano Petrelli

RIFLESSI FISCALI DELL'ABROGAZIONE DELL'AUTORIZZAZIONE PER GLI ACQUISTI DELLE PERSONE GIURIDICHE

*Approvato dalla Commissione studi tributari il 18 gennaio 2001
Approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato l'8 febbraio 2001*

Si chiede di conoscere le conseguenze fiscali derivanti dall'art. 13 della legge 15 maggio 1997 n. 127 (sostituito, da ultimo, dall'art. 1 della legge 22 giugno 2000 n. 192) – che ha abrogato l'istituto dell'autorizzazione agli acquisti delle persone giuridiche, già disciplinata dall'art. 17 del codice civile, nonché da altre disposizioni contenute in leggi speciali – nella particolare ipotesi in cui l'atto di acquisto sia stato stipulato prima dell'ottenimento dell'autorizzazione, e la condizione legale non si fosse ancora verificata all'atto dell'emanazione della norma abrogativa.

La configurazione civilistica della fattispecie è ormai pacifica: si trattava di un atto sottoposto alla *condicio iuris* della sopravvenuta autorizzazione, che quindi produceva i suoi effetti solo a seguito dell'avveramento della condizione legale¹. Sotto il profilo tributario, pertanto, ciò comportava – ai sensi dell'art. 27 del D.P.R. 131/1986 – l'applicazione dell'imposta principale in misura fissa, salvo riscossione dell'imposta complementare a seguito dell'avveramento della condizione e della presentazione della denuncia prevista dall'art. 19 del medesimo T.U.².

Quid iuris a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 13 suddetto? Occorre tener conto che – in base al testuale disposto del comma 2 – “le disposizioni di cui al comma 1 si

* Pubblicato in *Riv. not.*, 2001, p. 972.

¹ Cfr. sul punto C.N.N. (estensore CASU), *Autorizzazione per gli acquisti delle persone giuridiche e degli enti locali*, in *Studi e Materiali*, IV, Milano 1995, p. 189; C.N.N. (estensore SANTARCANGELO), *L'autorizzazione per l'acquisto da parte di persone giuridiche*, in *Studi e Materiali*, II, Milano 1990, p. 398; C.N.N. (estensore TONDO), *Controllo notarile sui presupposti dell'atto negoziale*, in *Studi e Materiali*, I, Milano 1986, p. 368; C.N.N. (estensore RUOTOLO), *Il nuovo regime degli acquisti delle persone giuridiche del primo libro del codice civile* (15.12.1998), in *CNN Strumenti*, voce 0190.

² Sul regime fiscale dell'atto sottoposto a *condicio iuris*, cfr. C.N.N. (estensore PETRELLI), *Condizione volontaria, condizione legale e imposta di registro* (1-2 giugno 2000), in *CNN Strumenti*, voce 0910.

applicano anche alle acquisizioni deliberate o verificatesi in data anteriore a quella di entrata in vigore della presente legge”.

Occorre, innanzitutto, precisare che l’emanazione della legge abrogativa non puo’ in alcun modo equipararsi all’avveramento della condizione, ne’ – soprattutto in considerazione della sua efficacia retroattiva – alla sopravvenuta impossibilita’ della condizione stessa. Ne’ puo’ ritenersi ricorrere la fattispecie prevista dall’art. 27, comma 2, del T.U., in cui l’atto produce i suoi effetti prima dell’avverarsi della condizione. Piu’ semplicemente, si ha l’eliminazione della *condicio iuris*, con la conseguenza che l’atto traslativo deve considerarsi, a seguito dell’emanazione della legge 127/1997, come immediatamente efficace.

Si pone a questo punto – assodato che l’abrogazione in esame non ha comportato l’avveramento di alcuna condizione – il problema dell’applicabilita’, o meno, dell’art. 19 T.U., e quindi dell’esistenza, o meno, dell’obbligo del contribuente di presentare all’ufficio la denuncia ivi prevista, in relazione all’evento (emanazione della legge 127/1997) che da’ luogo “ad ulteriore liquidazione di imposta”. La risposta deve essere certamente negativa. Come di recente evidenziato ³, la norma dell’art. 19 deve essere coordinata con i principi del procedimento amministrativo, che vietano alla pubblica amministrazione di chiedere al contribuente dati che sono gia’ in suo possesso ⁴; evidentemente, sarebbe assurdo richiedere al contribuente la denuncia di un evento che si identifica con l’emanazione di una legge dello Stato, che l’ufficio non puo’ non conoscere.

Ne consegue che nessun obbligo di denuncia era posto a carico del contribuente, nell’ipotesi di atto sottoposto a *condicio iuris*, essendo detta condizione venuta meno per effetto di una sopravvenuta disposizione legislativa. Spettava all’ufficio farsi parte diligente e notificare al contribuente, nel termine triennale di decadenza dall’entrata in vigore della legge 127/1997 ⁵, l’avviso di accertamento per la riscossione dell’imposta

³ C.N.N. (estensore PETRELLI), *Decadenza dalle agevolazioni per la prima casa e denuncia di eventi successivi alla registrazione* (7.12.2000), Studio n. 99/2000/T.

⁴ Cfr. sul punto l’art. 18, comma 3, della legge 7 agosto 1990 n. 241; l’art. 7, comma 1, del D.P.R. 20 ottobre 1998 n. 403; e, da ultimo, l’art. 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000 n. 212.

⁵ La legge 127/1997 e’ stata pubblicata sulla G.U. del 17 maggio 1997, e quindi e’ entrata in vigore il giorno 1 giugno 1997; il termine triennale di decadenza dell’azione della finanza *ex art. 76 T.U.* – che decorre, secondo quanto precisato da Cass. S.U. 21 novembre 2000 n. 1196 – dal momento in cui

complementare dovuta. Ove poi il contribuente, volontariamente, effettui comunque tale denuncia – atto non dovuto – nessuna sanzione potrà evidentemente essere applicata per il ritardo (salvo precisare che in tal caso, nonostante l'avvenuta decadenza, dovrà ritenersi dovuta l'imposta complementare, in applicazione analogica dell'art. 76, comma 5, del D.P.R. 131/1986).

Gaetano Petrelli

l'ufficio era in condizione di effettuare l'accertamento, e quindi dalla suddetta entrata in vigore, e' quindi scaduto il giorno 1 giugno 2000.

Occorre evidenziare, per completezza, che la recente Cass. 29 maggio 2000 n. 7069, in *Fiscovideo*, ha qualificato come imposta principale, e non complementare, l'INVIM dovuta a seguito dell'avveramento della condizione. Anche, peraltro a voler accogliere tale (opinabile) conclusione, cio' non comporterebbe – visto quanto disposto dall'art. 76, comma 2, T.U. – un allungamento del termine decadenziale.