

GAETANO PETRELLI

## REGIME FISCALE DEGLI ATTI DI COMPRAVENDITA DI TERRENI SOTTOPOSTI ALLA CONDIZIONE SOSPENSIVA DELLA SOPRAVVENUTA EDIFICABILITÀ

SOMMARIO: 1. La condizione sospensiva: profili civilistici. — 2. Segue: la retroattività della condizione. — 3. Peculiarità della condizione consistente nella sopravvenuta edificabilità del terreno compravenduto. — 4. Regime fiscale: l'imposta di registro. — 5. Segue: l'imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM). — 6. Segue: l'imposta sul valore aggiunto (IVA). — 7. Segue: il decesso dell'alienante o dell'acquirente sotto condizione sospensiva, e l'imposta di successione. — 8. Segue: l'imposta sulla plusvalenza da cessione di terreno edificabile (IRPEF).

### 1. *La condizione sospensiva: profili civilistici.*

A norma dell'art. 1353 c.c., « Le parti possono subordinare l'efficacia o la risoluzione del contratto o di un singolo patto a un avvenimento futuro e incerto ». È l'istituto della condizione, sospensiva o risolutiva, tradizionalmente inquadrata tra gli elementi accidentali del contratto (1).

La dottrina civilistica ha avuto modo di analizzare a fondo il meccanismo condizionale, enucleandone gli elementi caratterizzanti, e cioè l'estrinsecità, l'accidentalità, la posizione nel futuro, l'incertezza oggettiva (2). In particolare, ai fini del presente studio, occorre concentrare l'attenzione soprattutto sui primi due requisiti. La condizione, quale coelemento di efficacia dell'atto giuridico, si caratterizza innanzitutto per la sua posizione marginale rispetto al programma negoziale, e per la sua funzione, che si palesa esterna rispetto al nucleo degli interessi che rappresentano la causa del negozio giuridico: *estrinsecità*, quindi, rispetto alla struttura essenziale dell'atto cui la condizione stessa accede (3).

(1) RESCIGNO, *Condizione (diritto vigente)*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, p. 763; BIANCA, *Il contratto*, Milano, 1984, p. 510; FALZEA, *La condizione e gli elementi dell'atto giuridico*, Milano, 1941, p. 155 ss..

(2) FALZEA, *La condizione e gli elementi dell'atto giuridico*, cit., p. 130 ss..

(3) FALZEA, *La condizione*, cit., p. 80: « Possono cioè i soggetti, nel regolare quegli interessi, la cui attuazione rappresenta la funzione tipica dell'atto (sistema di interessi interno), prevedere la incidenza di ulteriori interessi tipicamente estranei a quella situazio-

La condizione, inoltre, si caratterizza per la sua non necessarietà, ed inessentialità, rispetto allo schema negoziale: in altri termini, la condizione è richiesta unicamente per un'esigenza — derivante dalla volontà delle parti o dalla legge (*condicio facti* o *condicio iuris*) — di carattere puramente eventuale ed esterno rispetto all'atto, e non per un'esigenza derivante dalla composizione strutturale del fenomeno. In una parola, la condizione è un coelemento *accidentale* di efficacia del negozio giuridico, come tale distinto dai coelementi necessari di efficacia (4).

L'estrinsecità e l'accidentalità della condizione devono essere considerate, peraltro, con riferimento alla struttura essenziale del programma negoziale: ciò significa che la condizione non può investire elementi essenziali nel negozio, quali la causa o l'oggetto. Ciò non toglie, d'altra parte, che nella concreta determinazione del contenuto del negozio giuridico, e quindi della c.d. causa concreta, le parti possono attribuire a determinati elementi — che non fanno parte della struttura tipica dello schema negoziale astratto — una rilevanza minore, considerandoli, non aspetti della causa del contratto, bensì elementi puramente accidentali rispetto allo stesso. Un esempio paradigmatico è quello delle qualità della prestazione dovuta: la dottrina più autorevole ha rilevato come possa darsi che « determinati risultati in ordine alla qualità o quantità della prestazione dipendano anche da fattori in tutto o in parte non controllabili da parte dell'alienante. In tal caso il riferimento alla condizione può significare che questi risultati esulano dall'impegno dell'alienante senza rientrare fra i rischi a carico dell'acquirente (si pensi alla vendita di frutti condizionata a determinati requisiti del prodotto) » (5). Pertanto, fermo restando che l'oggetto costituisce elemento essenziale del contratto non deducibile in condizione, il particolare atteggiarsi di alcune qualità

ne, e rispetto ai primi di contenuto contrario (sistema di interessi *esterno*), e disporre, per il caso in cui si verifichi una tale incidenza, che il conflitto tra i due sistemi venga deciso dandosi la prevalenza a quello esterno, e quindi coll'ostacolare definitivamente l'attuazione del sistema interno ... il rapporto tra i due piani di interessi viene posto nel senso che la realizzazione di quello interno è voluta solo in quanto quello esterno non si manifesti ».

Con particolare riferimento alla condizione sospensiva, l'autore (a p. 83) precisa: « In quest'ultimo caso, la situazione nella quale è concluso l'atto, non viene reputata, come in quello della condizione risolutiva, immediatamente favorevole al realizzarsi degli interessi interni, ma di carattere neutro: non è favorevole, perché è dal verificarsi dell'evento sospensivo che discende il sorgere di quella situazione nella quale soltanto i soggetti intendono che trovi attuazione il complesso di interessi perseguiti nell'atto; non è contraria perché, pur non essendo idonea, include tuttavia in sé stessa la possibilità di tramutarsi in favorevole, e solo quando tale possibilità viene esclusa, essa si trasforma in contraria ».

(4) Sui coelementi necessari, v. FALZEA, *La condizione*, cit., p. 254 ss., che distingue tra fonti di qualificazione oggettiva e soggettiva dell'effetto giuridico (si pensi alle ipotesi di soggetto od oggetto incerto, futuro o indeterminato).

(5) BIANCA, *Il contratto*, cit., p. 516-518.

dello  
qualv  
conne

profil  
sprud  
tegra  
causa

sta a

con d

le pa

ciò r

ta l'e

ra, e

incid

da r

stess

stess

2.

c.c.,

po i

per

debt

per

del

neg

Cass

posiz

ta, p

ed in

tivo

1985

una

di es

gola

ma d

15 d

il m

lutiv

dello stesso può essere considerato quale evento condizionante, ogni qualvolta né l'alienante né l'acquirente intendono accollarsi il rischio connesso ad un evento esterno che può incidere su dette qualità.

In base a quanto rilevato, la condizione si differenzia, sotto diversi profili, dall'istituto della *presupposizione*, che, secondo dottrina e giurisprudenza, non è elemento accidentale, bensì elemento necessario per integrare la fattispecie contrattuale, ed in particolare il suo contenuto e la causa concreta (6). Inoltre « nella presupposizione, il presupposto che sta alla base del vincolo negoziale, a differenza della condizione, si pone con certezza nella rappresentazione delle parti » (7). In altri termini, se le parti presuppongono l'edificabilità del suolo venduto, e sulla base di ciò regolano il relativo programma negoziale, è perché danno per scontata l'esistenza di tale edificabilità, come situazione certa, presente o futura, e conseguentemente la sopravvenuta mancanza di tale presupposto incide in profondità nell'assetto di interessi regolato con il contratto, sì da rendere responsabile la parte alienante per difetto del presupposto stesso, e da caducare — per difetto originario della causa — la validità stessa del contratto stipulato.

## 2. Segue: la retroattività della condizione.

Una volta avveratosi l'evento condizionale, a norma dell'art. 1360 c.c., « Gli effetti dell'avveramento della condizione retroagiscono al tempo in cui è stato concluso il contratto, salvo che per volontà delle parti o per la natura del rapporto, gli effetti del contratto o della risoluzione debbano essere riportati a un momento diverso ». Gli effetti contrattuali, pertanto, retroagiscono normalmente al momento del perfezionamento del contratto (8); tuttavia le parti, nell'esercizio della loro autonomia negoziale, possono far decorrere tali effetti o dal momento dell'avvera-

(6) BIANCA, *Il contratto*, cit., p. 437.

(7) CICCIO, Nota a Trib. Parma, 22 maggio 1993, in *I Contratti*, 1993, p. 645; Cass., 24 gennaio 1980, n. 588, in *questa Rivista*, 1980, p. 953 (« Si intende per presupposizione, in relazione ad un negozio giuridico, l'esistenza di una situazione di fatto, passata, presente o futura, comune ad entrambi i contraenti, non incerta, di carattere oggettivo ed indipendente dalla loro volontà, che le parti hanno tenuta presente durante l'iter formativo del negozio, pur non facendone in esso espresso riferimento »); Cass., 9 febbraio 1985, n. 1064, in *questa Rivista*, 1986, p. 1148 (« la presupposizione deve consistere in una situazione certa, a tal punto certa e scontata che le parti poggiano concordemente su di essa le proprie posizioni contrattuali, totalmente sicure della sua sussistenza da non regolarla neppure; poiché, se strutturalmente incerta, non di presupposizione si può parlare, ma di condizione »); Cass., 22 settembre 1981, n. 5168, in *Foro it.*, 1982, I, c. 104; Cass., 15 dicembre 1987, n. 9272, in *Foro it.*, 1988, I, c. 579.

(8) BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino 1955, p. 545, così illustra il meccanismo della retroattività: « con l'adempimento della condizione, sospensiva o risolutiva, il diritto che ha formato oggetto di una disposizione condizionata, è da considerare

mento della condizione, oppure anche da un momento intermedio tra la conclusione del contratto e l'avverarsi della condizione (9).

È importante segnalare che il meccanismo della retroattività, lungi dallo risolversi in una mera finzione, involge in realtà una serie di rilevanti effetti giuridici. In conseguenza di tale congegno, infatti, la legge, al verificarsi dell'evento dedotto in condizione, regola gli effetti che ne dipendono come se si fossero già prodotti in un momento anteriore. Con riferimento agli atti di alienazione, detto principio « sta a significare che gli effetti connessi alla titolarità del diritto decorrono dal momento della stipulazione del contratto » (10). Pertanto, a titolo esemplificativo:

— le accessioni verificatesi durante la pendenza della condizione sospensiva spettano all'acquirente;

— l'eventuale pretesa risarcitoria verso terzi per danni alla cosa spetta a chi ne risulti proprietario con effetto retroattivo (11); per converso, nell'ipotesi in cui il soggetto responsabile è identificato attraverso la qualità di proprietario della cosa che ha provocato il danno (es., danno provocato da rovina di fabbricato), deve ritenersi che la responsabilità per i danni prodottisi durante la pendenza della condizione sospensiva vada imputata all'acquirente;

— il regime patrimoniale coniugale rilevante per l'acquirente è quello vigente al momento della formazione dell'atto (quindi il sopravvenuto regime di comunione legale non incide sulla titolarità del bene acquistato che rimane di proprietà personale dell'acquirente);

— in caso di fallimento del venditore sotto condizione sospensiva, la vendita deve considerarsi equiparata a quella in cui la proprietà è già passata al compratore, con conseguente esclusione del potere del curatore fallimentare di sciogliere, durante la pendenza, il contratto di compravendita, *ex art. 72, comma 4, della legge fallimentare* (12);

— gli atti compiuti dall'alienante in pendenza della condizione sospensiva sono regolati come se compiuti *a non domino*, e viceversa *a domino* quelli compiuti dall'acquirente (art. 1357 c.c.);

come spettante all'acquirente condizionale fin dalla data del negozio, o rispettivamente come rimasto sempre al disponente ».

(9) Per la possibilità di far decorrere gli effetti contrattuali da un qualsiasi momento intermedio tra la conclusione del contratto e l'avveramento della condizione, LENZI, *In tema di adempimento come condizione: ammissibilità, qualificazione e disciplina*, in questa *Rivista*, 1986, p. 99. Nel senso che « la retroattività non è un carattere necessario e costante della condizione », BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino, 1955, p. 543 ss.

(10) BIANCA, *Il contratto*, cit., p. 531.

(11) BIANCA, *op. ult. cit.*, p. 531.

(12) V. PELOSI, *La pretesa retroattività della condizione*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1968, p. 932-933, ed ivi riferimenti.

— i frutti maturati, ma non percepiti al momento dell'avveramento della condizione sospensiva, spettano all'acquirente (arg. ex art. 1361 c.c.);

— in caso di lite instauratasi, successivamente alla formazione dell'atto, tra l'alienante sotto condizione sospensiva ed un terzo, il giudicato formatosi tra di essi non è opponibile all'acquirente, una volta verificata la condizione (13);

— nell'ipotesi in cui si verifichi, durante la pendenza, una successione di leggi, il contratto rimane regolato dalla legge in vigore al momento della formazione del contratto, restando ininfluenza la legge sopravvenuta;

— in caso di istituzione di erede o legato sottoposto a condizione sospensiva, il momento decisivo, per l'accertamento della capacità a succedere, è quello dell'apertura della successione, e non già quello in cui si verifica la condizione.

Si può facilmente constatare, quindi, che il meccanismo della retroattività comporta — salve le eccezioni espressamente previste — l'attribuzione, sin dal momento della stipulazione del contratto di compravendita, dei vantaggi e degli svantaggi connessi con la posizione di proprietario al soggetto che ha acquistato sotto condizione sospensiva: la comprensione di ciò è di fondamentale importanza per l'interpretazione della normativa fiscale, che non può non tener conto degli effetti sostanziali della retroattività, nel momento in cui deve valutarsi la capacità contributiva del soggetto alienante e del soggetto acquirente.

### 3. Peculiarità della condizione consistente nella sopravvenuta edificabilità del terreno compravenduto.

Una fattispecie molto frequente di condizione sospensiva è quella consistente nel subordinare l'efficacia del contratto di compravendita di terreni alla sopravvenuta edificabilità degli stessi, a seguito di modifica degli strumenti urbanistici: fattispecie ritenuta lecita ed ammissibile da dottrina e giurisprudenza prevalenti (14).

(13) FALZEA, *La condizione*, cit., p. 238; BETTI, *Teoria generale*, cit., p. 546.

(14) Rileva SMIROLDO, *Condizione unilaterale di vendita o di preliminare di vendita immobiliare collegata al rilascio della licenza edilizia*, in *Giur. it.*, 1976, I, 2, p. 551 ss., come « non vi sono dubbi che il rilascio della licenza edilizia possa essere dedotto in condizione, presentando i requisiti della collocazione nel futuro e dell'incertezza del verificarsi dell'evento ».

In giurisprudenza, sono numerose le sentenze che prendono in esame fattispecie di contratti sottoposti alla condizione sospensiva della sopravvenuta edificabilità del terreno venduto, o del rilascio di concessione edilizia — ritenendo tale condizione pienamente lecita ed ammissibile: v., a titolo esemplificativo, Cass., 23 aprile 1958, n. 1342, in *Giust. civ.*,

Più precisamente, è possibile configurare tre tipi di condizione:

a) l'efficacia del trasferimento può essere subordinata alla semplice adozione dello strumento urbanistico che renda possibile l'edificazione (15);

b) in secondo luogo, è possibile che il contratto sia condizionato all'effettiva approvazione dello strumento urbanistico, e comunque alla effettiva possibilità edificatoria dell'area trasferita;

c) infine, il contratto può essere condizionato al rilascio di una concessione edilizia ad edificare.

Con specifico riferimento a quest'ultimo tipo di condizione, in giurisprudenza si è di recente affermato che si versa nel campo della condizione impossibile (che quindi, ai sensi dell'art. 1354 c.c., in quanto condizione sospensiva, rende nullo il contratto, mentre, trattandosi di condizione risolutiva, si considera non apposta), ogni qualvolta viene dedotto in condizione il rilascio di concessione edilizia, e lo strumento urbanistico vigente al momento della stipula del contratto non consente il rilascio della concessione stessa (16). Ciò in quanto la possibilità giuridica della condizione deve sussistere al momento della conclusione del contratto (rilevando l'impossibilità sopravvenuta, semmai, come condizione mancata) (17). Si tratta peraltro, a ben vedere, di un problema di formulazione della clausola condizionale: se già può prospettarsi qualche fondato dubbio sulla ricorrenza della « condizione impossibile » nei casi in cui viene dedotto in condizione esclusivamente il rilascio della concessione (quando, cioè, non viene considerata nella pattuizione la possibilità giuridica di detto rilascio in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della stipula) (18), nell'ipotesi in cui venga dedotto in condizione

1958, I, p. 1035; Cass., 13 novembre 1970, n. 2396, in *Giur. it.*, 1972, I, 1, c. 1244; Trib. Verona, 2 gennaio 1975, in *Giur. it.*, 1976, I, 2, c. 552; Cass., 17 novembre 1977, n. 5028, in *questa Rivista*, 1978, p. 1088; Cass., 22 maggio 1979, n. 2961, in *Giur. it. Mass.*, 1979, p. 724; Cass., 20 ottobre 1984, n. 5314, in *Foro it.*, Rep. 1984, voce *Contratto in genere*, nn. 151-152; App. Roma, 14 gennaio 1986, in *questa Rivista*, 1987, p. 857; Cass., 23 marzo 1991, n. 3185, in *Giust. civ.*, 1992, I, p. 507; Cass., 30 ottobre 1992, n. 11816, in *Corr. giur.*, 1993, p. 180 ss..

(15) Sul regime fiscale dell'atto posto in essere nelle more tra l'adozione e l'approvazione del nuovo strumento urbanistico, che preveda, innovando rispetto alla situazione preesistente, la destinazione edificatoria dell'area, v. lo studio del CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, *Imposta di registro, valutazione dei terreni in caso di strumenti urbanistici adottati ma non ancora approvati*.

(16) Cass., 24 giugno 1993, n. 7007, in *questa Rivista*, 1994, p. 1112 ss.; Cass., 2 febbraio 1992, n. 6676, in *questa Rivista*, 1994, p. 848 ss., con nota di MAESTRONI, *Brevi note in tema di deducibilità in condizione del provvedimento amministrativo e di mancato avveramento della condizione per causa imputabile ad una delle parti*.

(17) Per la rilevanza dell'impossibilità della condizione al momento della stipulazione, RESCIGNO, *Condizione*, cit., p. 794.

(18) Nella *Relazione al Codice Civile* (n. 619), la disposizione dell'art. 1354 c.c., e

non solo il rila  
dello strumento  
della condizio  
dalla giurisprud  
sposizioni legis  
subordinata l'e  
in alcun modo  
di una corretta  
renti.

La clausola  
ificazione, in  
vante sulla dete  
no di sue qual  
terreno a fini e  
dell'oggetto de  
la deducibilità  
ta al tipo di s  
problema della

la relativa discipl  
che « colui il qual  
sile, dimostra con  
ere, quindi, a fron  
di nullità del contr  
diritto giurisprud  
concessione ediliz  
sibile da un mutua  
la assoluta irrealiz  
una valutazione a  
Occorre d'altra p  
tratto sottoposto  
prestazione, se la  
(19) La gi  
condizione anche  
divieto vigente al  
civ., 1973, I, p. 5

(20) Sulla  
contratto, v. di r  
qualificazione e a  
ne di adempimen  
mento come cond  
di adempimento

V. inoltre l  
1994, p. 1119-11

Secondo Ca  
sere assunto com  
tiva la licenza pe  
del contratto tale

non solo il rilascio della concessione edilizia, ma altresì il mutamento dello strumento urbanistico, nessun problema di validità o possibilità della condizione può prospettarsi. È ben possibile, infatti, ed è ammesso dalla giurisprudenza, che le parti includano anche il mutamento di disposizioni legislative o di strumenti urbanistici tra gli eventi esterni cui è subordinata l'efficacia del programma negoziale (19). Né ciò pregiudica in alcun modo l'interesse dei contraenti, l'interesse dei terzi o l'esigenza di una corretta pianificazione urbanistica da parte degli organi competenti.

La clausola in oggetto, peraltro, pone un evidente problema di qualificazione, in quanto la sopravvenuta edificabilità incide in misura rilevante sulla determinazione dell'oggetto stesso del contratto, o quantomeno di sue qualità essenziali. Si tratta di vedere, cioè, se l'utilizzabilità del terreno a fini edificatori costituisca o meno qualità promessa o essenziale dell'oggetto della compravendita, ex art. 1497 c.c.: in caso affermativo, la deducibilità in condizione della sopravvenuta edificabilità è subordinata al tipo di soluzione che si voglia adottare in ordine al controverso problema della c.d. condizione di adempimento (20).

La relativa disciplina della condizione sospensiva impossibile, sono giustificate con il rilievo che « colui il quale vuole un effetto sotto la condizione che si produca un evento irrealizzabile, dimostra con ciò stesso di non volere l'effetto stesso ». La mancanza di serietà del volere, quindi, a fronte di una condizione originariamente e palesemente impossibile, è causa di nullità del contratto. Alla luce di tale orientamento, suscita perplessità il surriportato indirizzo giurisprudenziale, ove si consideri che chi deduce in condizione il rilascio di una concessione edilizia presuppone, almeno implicitamente, che detto rilascio venga reso possibile da un mutamento favorevole dello strumento urbanistico, per cui non si ravvisa quella assoluta irrealizzabilità della condizione, sotto il profilo pratico e giuridico, ed in base ad una valutazione aprioristica, che costituisce il fondamento della nullità ex art. 1354 c.c. Occorre d'altra parte tener conto del disposto dell'art. 1347 c.c., in base al quale il contratto sottoposto a condizione sospensiva è valido, in caso di impossibilità originaria della prestazione, se la stessa diviene possibile prima dell'avveramento.

(19) La giurisprudenza ha avuto modo di precisare che le parti possono dedurre in condizione anche il mutamento di disposizioni legislative, che comporti l'abolizione di un divieto vigente al momento della stipulazione: Cass., 1 dicembre 1972, n. 3477, in *Giust. civ.*, 1973, I, p. 1557; Cass., 23 maggio 1969, n. 1829, in *Foro it.*, 1969, I, c. 2542.

(20) Sulla deducibilità in condizione dell'adempimento dell'obbligazione oggetto del contratto, v. di recente LENZI, *In tema di adempimento come condizione: ammissibilità, qualificazione e disciplina*, in *questa Rivista*, 1986, p. 87 ss.; MARMOCCHI, *Della condizione di adempimento della prestazione*, in *questa Rivista*, 1983, p. 482 ss.; FUSCO, *L'adempimento come condizione del contratto*, in *Vita Not.*, 1983, p. 304 ss.; ID., *Ancora in tema di adempimento come condizione*, in *Vita Not.*, 1984, p. 291 ss..

V. inoltre la nota redazionale a Cass., 24 giugno 1993, n. 7007, in *questa Rivista*, 1994, p. 1119-1120, ove ampie indicazioni di dottrina e giurisprudenza.

Secondo Cass., 7 marzo 1966, n. 649, in *Foro it. Mass.*, 1966, p. 218, « non può essere assunto come condizione l'impegno del venditore di ottenere dall'autorità amministrativa la licenza per il cambio di destinazione dell'immobile venduto, quando nell'economia del contratto tale impegno sia stato considerato come una delle obbligazioni principali ».

Ove, invece, nel contratto sia ben chiarito che l'attitudine edificatoria del terreno non rientra nell'impegno traslativo dell'alienante, e non costituisce, quindi, qualità promessa o essenziale del bene alienato, detta qualità edificatoria viene posta dalle stesse parti all'esterno del programma negoziale, quale evento che non incide sul rischio contrattuale, con il pieno rispetto delle caratteristiche di estrinsecità ed accidentalità proprie del meccanismo condizionale.

Ciò non toglie, in ogni caso, che nel contratto possa prevedersi un obbligo preliminare dell'alienante di rendere possibile l'avveramento della condizione, richiedendo all'organo competente il rilascio della concessione edilizia e prestando ogni collaborazione all'uopo necessaria: si tratta di un'obbligazione di tipo preliminare o preparatorio, inquadrabile nel generale obbligo di comportarsi secondo buona fede durante la pendenza della condizione (art. 1358 c.c.) (21). Peraltro — come del resto afferma la dottrina prevalente — deve ritenersi che anche l'acquirente sotto condizione sospensiva possa ritenersi legittimato, in quanto *avente titolo*, a richiedere il rilascio della concessione edilizia, a norma dell'art. 4 della legge 28 gennaio 1977 n. 10 (c.d. legge Bucalossi) (22).

La condizione consistente nel rilascio della concessione si configura quindi come condizione mista, in quanto il suo avveramento dipende in parte dalla volontà delle parti, in parte da un fatto esterno (l'atto del rilascio della concessione da parte dell'organo competente della P.A.). Quale che sia, quindi, la definizione che si voglia adottare del concetto di condizione meramente potestativa (art. 1355 c.c.) (23), non

(21) Sugli obblighi preliminari connessi alla condizione del rilascio di concessione edilizia, MAESTRONI, *Brevi note in tema di deducibilità in condizione del provvedimento amministrativo*, cit., p. 857 ss., ed ivi citazioni di dottrina e giurisprudenza.

(22) Nel senso che non solo il proprietario o il titolare di un diritto reale di godimento abbia titolo per richiedere la concessione, ma anche colui che abbia sul suolo un diritto, anche personale, che gli attribuisca il potere o gli imponga l'obbligo di costruire, SANTARCANGELO, *Condono edilizio*, Milano, 1991, p. 25-26; ANNUNZIATA, *I soggetti legittimati a chiedere la concessione edilizia*, in *Giust. civ.*, 1978, IV, p. 65 ss.; TURNATURI, *Il titolo per chiedere la concessione urbanistica*, in *Riv. dir. civ.*, 1979, II, p. 674 ss..

Per l'affermazione che rientrano tra gli *aventi titolo ex art. 4 legge Bucalossi* anche « coloro che pur non essendo proprietari hanno una *legittima aspettativa alla proprietà eventualmente condizionata al rilascio della concessione*, come è costume generale, in virtù di preliminare meramente obbligatorio », MENGOLI, *Manuale di diritto urbanistico*, Milano, 1986, p. 567. Nello stesso senso GUARNERI, *Commentario alla legge 28 gennaio 1977 n. 10*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1978, I, p. 38-39 (che afferma la legittimazione dell'acquirente sotto condizione sospensiva quanto « la condizione dedotta nel contratto di acquisto sia esclusivamente lo stesso rilascio della concessione »).

(23) Volta per volta, il carattere distintivo della condizione meramente potestativa rispetto alla condizione potestativa semplice è stato individuato nella indifferenza o meno per il soggetto tra il compiere o l'omettere l'atto; nella serietà dei motivi che possono giustificare la scelta della parte; nella presenza in capo alla parte che deve scegliere di un interesse meritevole di tutela; nel fatto che il comportamento della parte consista in una mani-

vi è alcun du  
modo (24).

Vi è, infir  
to dalla nota  
ne, cioè, inser  
Proprio il tip  
dalla giurispr  
esclusivo inter  
attribuita a q  
prio atto unil  
in mancanza  
l'interesse di  
ne bilaterale  
se, nella reda  
te nell'interes

#### 4. Regime

Le notaz  
dispensabile  
gli atti di co

Viene t  
registro. A  
unico delle  
posti a con  
sta in misu  
condizione  
buente, ex  
formazione  
considerano

festazione di  
negozio. Per

(24) Le  
mente ritenute  
va di una dell  
unilaterale di  
za edilizia, ci

(25) S  
di condizione  
terale di vend

(26) A  
gio 1979, n.  
ro it. Rep., 19  
in Corr. giur.

vi è alcun dubbio che la condizione in oggetto non vi rientri in alcun modo (24).

Vi è, infine, un ultimo profilo sostanziale da analizzare, rappresentato dalla nota problematica della c.d. condizione unilaterale (la condizione, cioè, inserita nel contratto nell'esclusivo interesse di una delle parti). Proprio il tipo di condizione in esame è stato considerato, in più casi, dalla giurisprudenza, come condizione unilaterale, in quanto posta nell'esclusivo interesse della parte compratrice, con la conseguente possibilità, attribuita a quest'ultima, di rinunciare alla condizione stessa con un proprio atto unilaterale (25). In giurisprudenza, è pacifico comunque che — in mancanza di una prova univoca che la condizione è stata prevista nell'interesse di una sola parte — si è in presenza di una normale condizione bilaterale (26). Ovviamente, nessun problema di qualificazione sorge, nella redazione del contratto di compravendita, si precisa chiaramente nell'interesse di quale parte è prevista la condizione.

#### 4. *Regime fiscale: l'imposta di registro.*

Le notazioni civilistiche sopra riportate costituiscono la premessa indispensabile per la soluzione dei problemi attinenti al regime fiscale degli atti di compravendita in esame.

Viene in considerazione, innanzitutto, la disciplina dell'imposta di registro. A norma dell'art. 27 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa. L'imposta proporzionale viene riscossa, quando la condizione si verifica (ed a seguito di denuncia da presentarsi dal contribuente, ex art. 19 T.U.), « secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto ». Lo stesso art. 27 precisa, comunque, che non si considerano sottoposti a condizione sospensiva gli atti, sottoposti a con-

festazione di volontà o in un'azione; nella estraneità dell'interesse della parte alla causa del negozio. Per tali criteri, v. BIANCA, *Il contratto*, cit., p. 520-521.

(24) La condizione consistente nel rilascio di una concessione edilizia è pacificamente ritenuta una « condizione mista », dipendendo il verificarsi dell'evento e dall'iniziativa di una delle parti e dall'Autorità Amministrativa: v. in tal senso SMIROLDO, *Condizione unilaterale di vendita o di preliminare di vendita immobiliare collegata al rilascio di licenza edilizia*, cit., p. 553.

(25) Sulla condizione unilaterale, v. di recente GUGLIELMO, *Considerazioni in tema di condizione unilaterale*, in *questa Rivista*, 1993, p. 835 ss.; SMIROLDO, *Condizione unilaterale di vendita*, cit., p. 551 ss..

(26) App. Roma, 14 gennaio 1986, in *questa Rivista*, 1987, p. 857; Cass., 22 maggio 1979, n. 2961, in *Giur. it. Mass.*, 1979, p. 724; Cass., 20 ottobre 1984, n. 5314, in *Foro it. Rep.*, 1984, voce *Contratto in genere*, nn. 151-152; Cass., 30 ottobre 1992, n. 11816, in *Corr. giur.*, 1993, I, p. 180.

dizione, che ne fanno dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente o del creditore. L'art. 43, lett. a), del D.P.R. 131/1986, con riferimento al problema della determinazione della base imponibile, stabilisce che questa è costituita « dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto ovvero, per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, ad approvazione o ad omologazione, *alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi* » (27). L'art. 52 del T.U., infine, disciplina la c.d. valutazione automatica — in base al reddito dominicale moltiplicato per settantacinque volte — per gli atti aventi ad oggetto terreni, stabilendo, poi, che la disposizione « non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria ».

Dagli articoli suindicati è possibile estrapolare le seguenti norme:

— esiste un principio generale, desumibile dalla normativa in tema di imposta di registro, secondo cui « l'obbligazione tributaria di registro è regolata dalla legge vigente al momento in cui l'atto è formato, anche se non efficace. Criterio questo che risponde anche all'esigenza di permettere alle parti di conoscere il carico tributario al momento della formazione dell'atto » (28);

(27) Anteriormente alla riforma tributaria del 1972, nel vigore degli artt. 17, commi 1 e 5, e 152 del R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269, l'imposta di registro era dovuta nella misura stabilita dalla legge in vigore al giorno dell'avveramento. In particolare, l'art. 17 stabiliva che « la tassa è dovuta nella misura stabilita dalla legge in vigore al giorno in cui si avvera o si intende avverata la condizione »; e l'art. 152 recitava: « Ove l'acquisto od il trasferimento a qualunque titolo di cose o diritti dipenda da una condizione sospensiva verificatasi sotto l'impero delle leggi precedenti o dell'attuale, si applicano le disposizioni vigenti al giorno dell'avveramento della condizione ». Dottrina e giurisprudenza rilevavano come la disciplina tributaria derogasse, all'epoca, al meccanismo della retroattività: Trib. Torino, 17 febbraio 1966, in *Giur. it.*, 1967, I, 2, c. 544 ss., con nota di PIERI, *Considerazioni in tema di condizioni sospensiva non potestativa nella legge del registro*. In senso parzialmente diverso, UCKMAR, *La legge del registro*, Padova, 1958, I, p. 254-255, e III, p. 413.

Sul diverso problema del momento rilevante per la determinazione della base imponibile, dottrina e giurisprudenza più autorevoli ritenevano, già nel vigore del R.D. 3269/1923 (e del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, il cui art. 15 faceva riferimento al valore venale *al giorno del trasferimento*), che dovesse farsi riferimento, in virtù del principio di retroattività, al momento della formazione del contratto: Comm. Centr. Imp., 4 febbraio 1955, n. 68110, in *Giust. civ.*, 1956, II, p. 288 ss.; UCKMAR, *La legge del registro*, cit., I, p. 255. *Contra*, Comm. Centr., 27 novembre 1963, n. 29946, in *Riv. legisl. fisc.*, 1964, p. 1311 (con nota redazionale in senso opposto).

(28) CARDARELLI, *L'usufrutto nel diritto tributario*, in questa *Rivista*, 1984, p. 74. L'autore richiama a conforto anche il disposto dell'art. 77 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (disposizioni transitorie), a norma del quale la disciplina previgente si applicava anche « agli atti sottoposti a condizione sospensiva, registrati prima della data di entrata in vigore del presente decreto, anche se la condizione si verifica o l'atto produce i suoi effetti dopo la data stessa ». Analogamente, l'art. 79 del vigente D.P.R. 131/1986 dispone l'applicabilità delle norme del nuovo Testo Unico agli atti formati dopo la sua entrata in vigore, a prescindere dal momento della loro efficacia.

— la m  
in base alla

— nella  
sopravvenuta  
la disciplina  
automatica  
to del contr  
ficabile, dir  
esclusivame  
stici (30);

— la  
T.U., dal v  
del contratt  
principio «  
fatto che, p  
riferimento  
vi effetti «  
con l'art.  
cono retro  
risalire al  
intermedio  
troattività  
le parti m

(29)  
1989, p. 20  
nale, all'alt  
della retroa  
del cod. civ  
condizione  
di una spe

(30)  
trib., 1989  
52 D.P.R.  
ficabile, ai  
attraverso  
di registro  
ficatoria d  
desumibile  
natura ».

(31)  
Nel  
al momen  
imposte i  
p. 73; D  
del sudde  
ta della s  
fetti della

— la misura dell'imposta e le aliquote sono determinate quindi in base alla legge vigente al momento della stipulazione dell'atto (29);

— nella fattispecie della condizione sospensiva consistente nella sopravvenuta edificabilità del terreno alienato, ciò che rileva, ai fini della disciplina tributaria — e segnatamente della possibilità di valutazione automatica ex art. 52 T.U. — non è la rappresentazione che dell'oggetto del contratto si sono fatta le parti (ad esempio, come agricolo e edificabile, direttamente o attraverso il meccanismo condizionale), bensì esclusivamente la qualità edificatoria risultante dagli strumenti urbanistici (30);

— la base imponibile è costituita, a norma dell'art. 43, lett. a), T.U., dal valore del terreno al momento in cui si producono gli effetti del contratto. Qualcuno ha sostenuto che da tale norma sia desumibile il principio « valore di ora — aliquota di allora », probabilmente in base al fatto che, per gli atti sottoposti a condizione, la norma non fa puramente riferimento alla data dell'atto, bensì alla data in cui si producono i relativi effetti (31). In realtà, dal coordinamento dell'art. 43, lett. a), T.U., con l'art. 1360 c.c. (a norma del quale gli effetti del contratto si producono retroattivamente, salvo che, per volontà delle parti, debbano farsi risalire al momento dell'avveramento della condizione o ad un momento intermedio), si trae la seguente regola: in tutti i casi in cui opera la retroattività dell'avveramento della condizione (in tutti i casi, cioè, in cui le parti non derogano all'art. 1360 c.c.), è alla data dell'atto che biso-

(29) V. in particolare D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, p. 207 (« L'espresso riferimento, ai fini della determinazione dell'imposta proporzionale, all'aliquota vigente al momento della stipulazione dell'atto si ricollega al principio della retroattività degli effetti dell'avveramento della condizione, affermato dall'art. 1360 del cod. civ.. Tale criterio di computo dell'imposta non subisce deroghe nel caso in cui la condizione non retroagisca in conseguenza del regolamento negoziale adottato dalle parti o di una specifica pattuizione »).

(30) V. in tal senso CICALA, *Imposte sui trasferimenti ad aree fabbricabili*, in *Boll. trib.*, 1989, II, p. 932, che esattamente rileva come, a seguito della introduzione dell'art. 52 D.P.R. 131/1986, non è più accoglibile la tesi di coloro che, in passato, ritenevano edificabile, ai fini dell'imposta di registro, anche l'area « di fatto » destinata alla edificazione attraverso interventi abusivi. Nello stesso senso D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 325 (« La norma consente, comunque, di escludere la natura edificatoria del terreno ove non sia intervenuto alcuno strumento urbanistico, non essendo più desumibile da elementi obiettivi quali la servitù per strade, rete idrica, fognante o di altra natura »).

(31) ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 1993, p. 230.

Nel senso, invece, che anche la base imponibile debba essere valutata con riferimento al momento della formazione dell'atto condizionato, LANZILLOTTI-MAGURNO, *Il notaio e le imposte indirette*, Roma, 1985, p. 132; CARDARELLI, *L'usufrutto nel diritto tributario*, cit., p. 73; D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., p. 271 (« l'individuazione del suddetto valore avviene quando si determinano i relativi effetti giuridici; e cioè: alla data della stipula per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, poiché civilisticamente gli effetti della stessa retroagiscono al momento del suo verificarsi »).

gna far riferimento per la determinazione del valore imponibile. Ove, invece, le parti convengono di riportare gli effetti del contratto ad un momento diverso, è a quest'ultimo che dovrà farsi riferimento per la determinazione della base imponibile;

— a norma dell'art. 27, l'imposta viene determinata in base alle norme vigenti al momento della formazione dell'atto. Per norme dev'essere inteso sia quelle che direttamente disciplinano la determinazione dell'imposta, sia quelle che costituiscono il presupposto della tassazione. Ciò significa, in primo luogo, che le norme urbanistiche da considerare — sia ai fini della valutazione automatica *ex art. 52 T.U.*, che ai fini della determinazione delle aliquote, *ex art. 1 della tariffa allegata al T.U.* — sono quelle vigenti al momento della conclusione del contratto (32). Pertanto, la compravendita di terreno agricolo al momento della conclusione del contratto è soggetta a valutazione tabellare, e l'imposta viene determinata mediante applicazione dell'aliquota del 15%;

— l'ipotesi della condizione unilaterale (che, secondo la nozione fornita dalla giurisprudenza, comporta la possibilità di rinuncia ad essa da parte dell'unico contraente interessato) può ben inquadrarsi nella fattispecie disciplinata dall'art. 27, comma 3, T.U., in quanto in tal caso la compravendita del terreno può essere condizionata nell'esclusivo interesse dell'acquirente. In tal caso, la compravendita, ai sensi del summenzionato comma 3 dell'art. 27 T.U., non si considera sottoposta a condizione sospensiva, con la conseguenza che l'imposta proporzionale viene definitivamente riscossa al momento dell'atto, ovviamente in base alla destinazione urbanistica vigente in quel momento.

##### 5. Segue: *l'imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM).*

A norma dell'art. 17, commi 6 e 7, del D.L.vo 30 dicembre 1992 n. 504, il valore finale, ai fini dell'INVIM, non è più il valore dichiarato o accertato per il trasferimento del bene ai fini dell'imposta di registro o di successione (come stabiliva l'art. 6, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643), ma bensì il valore venale alla data del 31 dicembre 1992, eventualmente calcolato in base ai parametri catastali, purché ne ricorrano ovviamente i presupposti (33). Conseguentemente, per gli atti stipula-

(32) Comm. Trib. Centr., 28 aprile 1992, n. 3162: « *La caratteristica del terreno, ai fini che qui interessano, deve essere considerata alla stregua dello strumento urbanistico e delle relative norme alle quali è soggetto il terreno stesso nel momento del trasferimento* ».

(33) Per l'applicabilità della c.d. valutazione automatica al valore venale al 31 dicembre 1992, quale valore finale ai fini INVIM, Circ. Min. Fin. (Dir. gen. Fin. Loc.) 18 gennaio 1993, n. 3.

ti posteriormente al 31 dicembre 1992, nell'ipotesi di condizione sospensiva consistente nella sopravvenuta edificabilità del terreno alienato, sia che la dichiarazione INVIM sia presentata al momento dell'atto, sia che la stessa sia presentata all'avveramento della condizione, il valore imponibile sarà il valore del terreno — in ipotesi non edificabile — alla data del 31 dicembre 1992, che potrà quindi essere calcolato con la c.d. valutazione automatica.

Il problema sorge piuttosto per gli atti stipulati anteriormente al 31 dicembre 1992, in relazione ai quali la condizione sospensiva si verifichi posteriormente a tale data. Sul punto, non esiste nel decreto istitutivo dell'INVIM alcuna espressa disposizione, del tipo di quelle sopra illustrate con riferimento all'imposta di registro. Di conseguenza, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 31 del D.P.R. 643/1972, devono ritenersi pienamente applicabili alla disciplina dell'INVIM le disposizioni contenute negli artt. 27 e 43 della legge di registro vigente, con la conseguenza che il momento rilevante, sia per la disciplina dell'imposta, sia per la determinazione delle aliquote, sia infine per l'individuazione del valore finale, è quello (*ex art. 1360 c.c.*) in cui si producono gli effetti dell'atto, e cioè, generalmente, in virtù del principio di retroattività, il momento della stipulazione del contratto, e non già il momento dell'avveramento della condizione (34). Di conseguenza, per un atto stipulato entro il 1992, la cui condizione si è avverata successivamente, il valore finale ai fini INVIM è quello — riferito al momento della stipula — dichiarato ai fini dell'imposta di registro (e, trattandosi all'epoca di terreno non edificabile, con i criteri della c.d. valutazione automatica).

#### 6. Segue: l'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. c), del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, non si considerano cessioni di beni, ai fini dell'IVA, « le cessioni

(34) La tesi esposta nel testo è accolta anche dalla giurisprudenza. Secondo Cass., 23 luglio 1981, n. 4735, in *Rass. trib.*, 1981, II, p. 330 ss., « seppure è esatto che il diritto tributario, quale diritto speciale, ben può derogare a principi generali del diritto civile, ciò peraltro è possibile solo quando, nei singoli casi, esso contenga una normativa espressa *ad hoc*, altrimenti vanno sempre applicati i principi generali. Nel caso di specie va riconosciuto che nella normativa dell'INVIM non si riscontra alcuna norma che contenga una espressa deroga al principio di cui all'art. 1360 c.c., mentre, al contrario, dalla stessa normativa tributaria si trae, come si vedrà, la conferma del principio... principio della assoluta rilevanza, ai fini della tassazione, anche per l'INVIM, così come per l'imposta di registro, del momento della formazione dell'atto, momento cui sono collegati gli effetti giuridici dell'atto stesso ... normativa direttamente applicabile all'INVIM, posto che l'art. 31 del decreto istitutivo di tale imposta espressamente richiama, per tutto quanto non previsto né disciplinato per l'INVIM, le disposizioni relative all'imposta di registro o dell'imposta di successione ».

che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni » (35). La *vigenza* delle disposizioni urbanistiche deve riportarsi all'unico momento rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, al momento, cioè, in cui si considera effettuata la cessione ai fini IVA. A tal proposito, il successivo art. 6 del D.P.R. 633/1972 stabilisce che le cessioni di beni si considerano effettuate, trattandosi di beni immobili, al momento della stipulazione; le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti; nei soli casi in cui la fatturazione o il pagamento del corrispettivo siano anteriori rispetto ai momenti sopra indicati, la cessione si intende effettuata in tale momento.

Pertanto, nella fattispecie di compravendita sotto condizione sospensiva della sopravvenuta edificabilità, posta in essere da soggetto IVA:

— ricorrendo l'ipotesi di normale operatività del meccanismo di retroattività, il momento rilevante, ai fini dell'imponibilità IVA, è quello della stipulazione: in tal caso, quindi, non prevedendo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della stipula la destinazione edificatoria, l'atto non sarà considerato cessione ai fini IVA, e sarà pertanto soggetto ad imposta di registro, secondo le regole sopra indicate;

— nel caso di deroga convenzionale alla regola della retroattività (consentita dall'art. 1360 c.c.), se gli effetti del contratto vengono fatti decorrere dall'avveramento della condizione, l'atto sarà soggetto ad IVA, trattandosi, in quel momento, di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria. In quest'ultimo caso, dovendosi considerare l'operazione effettuata, ai fini IVA, nel momento in cui si producono gli effetti contrattuali, *ex art. 6 D.P.R. 633/1972*, l'adempimento della fatturazione dovrà essere effettuato, come richiesto dall'art. 21 dello stesso D.P.R., nel momento in cui si producono detti effetti.

#### 7. Segue: il decesso dell'alienante o dell'acquirente sotto condizione sospensiva, e l'imposta di successione.

Nell'ipotesi di morte dell'alienante o dell'acquirente, che abbiano in precedenza stipulato un contratto di compravendita sottoposto a condizione sospensiva, prima dell'avveramento della condizione stessa, si veri-

(35) Sul significato dell'espressione « suscettibili di utilizzazione edificatoria », in contrapposizione all'espressione utilizzata dalla legge di registro, che parla di « previsione » di destinazione edificatoria, BELLINI, nota a Comm. trib. Il grado Milano, 13 gennaio 1993, in *Corr. trib.*, 1993, II, p. 590 ss.; CICALA, *Imposte sui trasferimenti ed aree fabbricabili*, in *Boll. trib.*, 1989, II, p. 931 ss.; FANZINI, *Cessione di aree con finalità urbanistiche, operazioni di urbanizzazione ed imposta IVA*, in *Boll. trib.*, 1987, II, p. 807.

fica una vi  
che deve c  
gli effetti d  
zione, sono  
rito nella  
titolare de  
condizione  
caso di su  
causa di  
va (37). I  
sospensiva,  
sto a con

Occo

a) D

Com

condizion

duto dal

sensi dell

cabile pe

dichiaraz

l'erede is

dell'alien

nir men

il rimbor

sorto il c

condizio

b) I

Sen

quirente

getto im

(36)

condizion

1968, p.

(37)

de la dis

mente su

condizion

spettivan

(38)

di un di

del cont

al verific

beni che

fica una vicenda traslativa del diritto sottoposto a condizione; vicenda che deve considerarsi disciplinata dall'art. 1357 c.c., a norma del quale gli effetti di ogni atto di disposizione del titolare, in pendenza di condizione, sono subordinati alla stessa condizione (36). In realtà, come chiarito nella Relazione al Codice Civile, la vicenda traslativa, ad opera del titolare del diritto, in pendenza di condizione si intende subordinata alla condizione opposta a quella cui è subordinato il contratto: pertanto, in caso di successione dell'alienante sotto condizione sospensiva, gli aventi causa di questi avranno un diritto sottoposto a condizione risolutiva (37). Invece, in caso di decesso dell'acquirente sotto condizione sospensiva, gli aventi causa di questi avranno anch'essi un diritto sottoposto a condizione sospensiva (38).

Occorre a questo punto analizzare separatamente le due fattispecie:

a) Decesso dell'alienante.

Come sopra chiarito, si ha un'istituzione di erede sottoposta alla condizione risolutiva della sopravvenuta edificabilità del terreno già venduto dal *de cuius* (*resoluto iure dantis, resolvitur et ius accipientis*). Ai sensi dell'art. 44 del D. L.vo 31 ottobre 1990 n. 346 (da ritenersi applicabile per analogia), l'imposta di successione (ed il correlativo obbligo di dichiarazione) è immediatamente applicabile con le aliquote proprie dell'erede istituito. Nel momento in cui si verificherà la condizione, gli eredi dell'alienante, avendo pagato l'imposta indebitamente (a seguito del venir meno, retroattivamente, dell'acquisto ereditario), potranno chiederne il rimborso, a norma dell'art. 42 T.U., entro tre anni dal giorno in cui è sorto il diritto alla restituzione (e cioè dal giorno dell'avveramento della condizione).

b) Decesso dell'acquirente.

Sempre a norma dell'art. 44 del D. L.vo 346/1990, l'erede dell'acquirente, da considerarsi come erede sotto condizione sospensiva, è soggetto immediatamente all'obbligo di dichiarazione ed all'obbligo di paga-

(36) Per l'applicabilità dell'art. 1357 c.c. alla vicenda successoria in pendenza di condizione, PELOSI, *La pretesa retroattività della condizione*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1968, p. 918-919.

(37) *Relazione al Codice Civile*, n. 620: « La pendenza della condizione non esclude la disponibilità del diritto ad opera dell'attuale titolare. Ma la trasmissione sarà egualmente subordinata alla condizione a cui era soggetto il diritto trasmesso; perciò, sarà sotto condizione sospensiva o risolutiva, se il diritto oggetto dell'alienazione era subordinato rispettivamente all'una o all'altra ».

(38) Secondo UCKMAR, *La legge del registro*, Padova, 1958, I, p. 246, « la cessione di un diritto subordinato a condizione sospensiva è soggetto allo stesso trattamento fiscale del contratto subordinato a condizione. Dovrà, pertanto, registrarsi con tassa fissa, salvo, al verificarsi dell'evento, la percezione della imposta relativa alla natura del contratto e dei beni che ne formano l'oggetto ».

mento dell'imposta. Nell'ipotesi di mancato avveramento della condizione, anche qui, l'erede potrà chiedere il rimborso, ex art. 42 T.U., secondo le regole sopra descritte.

In entrambi i casi suindicati, per la determinazione del valore del terreno, ai fini dell'imposta di successione, si prende in considerazione il valore al momento dell'apertura della successione (art. ex artt. 8, 14 lett. a), 34 comma 3 D. L.vo 346/1990) (39). Conseguentemente, essendo il terreno non edificabile a quel momento, si applicherà il criterio di valutazione tabellare, ex art. 34 T.U.. Del resto, lo stesso art. 34, al comma 5, nel dichiarare inapplicabile la valutazione automatica ai terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, fa ovviamente riferimento agli strumenti vigenti al momento dell'apertura della successione.

8. *Segue: l'imposta sulla plusvalenza da cessione di terreno edificabile (IRPEF).*

L'art. 81, lett. b), del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, come modificato dall'art. 11 della legge 30 dicembre 1991 n. 413, contempla, tra i « redditi diversi », soggetti a tassazione IRPEF, « in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione ». Identica formulazione è contenuta nell'art. 16, lett. g bis), del summenzionato D.P.R. 917/1986, che dichiara soggette a tassazione separata le plusvalenze di cui sopra.

La nuova disciplina, che risulta per molti aspetti oscura e contraddittoria, si da attirarsi numerose critiche dottrinali (40), risulta invece as-

(39) Significativamente, l'art. 29, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 637 stabiliva (con una disposizione non più riprodotta solo in quanto superflua in presenza della statuizione — contenuta in più norme del nuovo Testo Unico — del principio generale) che « quando l'avveramento o il mancato avveramento della condizione rende necessario procedere nuovamente all'applicazione dell'imposta, questa si applica in base al valore che i beni avevano al momento dell'apertura della successione ».

(40) Per un panorama delle problematiche derivanti dalla disciplina introdotta dall'art. 11 della legge 413/1991, URICCHIO, *La tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di aree fabbricabili e da provvedimenti espropriativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 772 ss.; FANZINI, *Il nuovo regime impositivo delle plusvalenze realizzate in seguito a cessione di terreni fabbricabili e ad espropri per opere pubbliche*, in *Boll. trib.*, 1992, I, p. 573 ss.; NAPOLITANO, *Tassazione dei terreni edificabili*, in *Corr. trib.*, 1992, I, p. 698 ss.; BELLINI, *Plusvalenze da cessione di terreni edificabili e da indennità di esproprio*, in *Corr. trib.*, 1992, I, p. 388 ss.; CAPOLUPO, *Tassazione delle plusvalenze da terreni*, in *Il Fisco*, 1992, p. 4078 ss.; BERLIRI, *Cessioni ed espropriazioni di aree fabbricabili — dubbi interpretativi e di costituzionalità dell'art. 11 della L. 30 dicembre 1991 n. 413*, in *Il Fisco*, 1992, p. 7583 ss.; GRADI, *Novità in materia di cessioni di terreni edificabili*, in *Il Fisco*, 1992, p. 5634 ss..

solitamente chiara sul punto della esclusiva rilevanza — quale presupposto della tassazione — di una specifica situazione obiettiva (la qualificazione del terreno alienato a titolo oneroso come *edificatorio* negli strumenti urbanistici *vigenti al momento della cessione*), con la conseguente irrilevanza di ogni profilo soggettivo (ed in particolare del c.d. « intento speculativo ») (41).

Determinante, ai fini dell'assoggettamento a tassazione, è pertanto — ed in via esclusiva — la qualificazione del terreno come edificatorio negli strumenti urbanistici « *vigenti al momento della cessione* », senza che abbia alcuna rilevanza l'intenzione delle parti, ovvero la rappresentazione dell'oggetto del contratto dalle stesse effettuata. Il termine *cessione* può essere inteso sia con riferimento all'atto (ed evidentemente, in tal caso, il momento della cessione non può essere diverso da quello della formazione dell'atto stesso), sia, più propriamente, con riferimento all'effetto, consistente nel distacco (o perdita volontaria) del diritto dal suo attuale titolare, a scopo di contemporanea attribuzione (acquisto) da parte di altro soggetto. Può quindi affermarsi che il termine *cessione* è sinonimo di *alienazione* (42). Tale effetto giuridico, nel negozio condizionale, si verifica normalmente, come sopra chiarito, retroattivamente, con decorrenza cioè dal momento della conclusione del contratto. Ne consegue che per « strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione » devono intendersi gli strumenti urbanistici vigenti al momento in cui, ai sensi dell'art. 1360 c.c., si producono gli effetti del contratto (43).

(41) In tal senso, URICCHIO, *La tassazione delle plusvalenze*, cit., p. 774 e 776 (« la natura edificatoria del suolo va ricavata solo e soltanto dalla collocazione dello stesso negli strumenti urbanistici, intendendosi per tali i piani regolatori generali, i piani particolari ed i programmi comunali di fabbricazione, regolarmente approvati »); FANZINI, *Il nuovo regime impositivo delle plusvalenze*, cit., p. 575 (« Perché scatti il prelievo occorre che il terreno abbia destinazione edificatoria giuridica negli strumenti urbanistici vigenti (non semplicemente adottati, ma approvati in via definitiva) »).

(42) In tal senso, MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, I, Milano, 1957, pp. 168-169. Per l'affermazione che il significato tecnico-giuridico del termine *alienazione* indica, in astratto, il trasferimento della proprietà, come sintesi dell'atto traslativo e dell'effetto, PUGLIATTI, *Alienazione*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1958, p. 2.

(43) In tal senso, URICCHIO, *La tassazione delle plusvalenze*, cit., pp. 775 e 777 (« la verifica della destinazione del suolo va compiuta con riguardo al momento della cessione, a nulla rilevando ogni futuro mutamento della stessa »); FANZINI, *Il nuovo regime impositivo delle plusvalenze*, cit., p. 574 (« sembra evidente che il legislatore fiscale usa il concetto di *suscettibilità* come sinonimo di *destinazione* edificatoria; le utilizzazioni future non essendo normalmente previste dagli strumenti in atto »); BELLINI, *Plusvalenze da cessione*, cit., p. 388 (« deve trattarsi di terreni per i quali la destinazione è già quella qualificata tale dagli strumenti urbanistici ... al momento del trasferimento, e non solo come previsione eventuale e futura »); CAPOLUPO, *Tassazione delle plusvalenze da terreni*, cit., p. 4080 (« ai fini della sussistenza o meno delle plusvalenze occorre fare riferimento alla situazione esistente all'atto della cessione, sicché soltanto se in tale momento il terreno è inserito nei menzionati piani è idoneo a generare materia imponibile ex art. 81, lett. b). Si prescinde, quindi, dalle vicende successive »).

Quindi, nell'ipotesi di normale operatività del meccanismo di retroattività, al momento della *cessione* (cioè al momento della stipula del contratto) il terreno non è edificabile, e conseguentemente non si ha alcuna tassazione ai sensi dell'art. 81 del D.P.R. 917/1986.

La conclusione di cui sopra non è in alcun modo compromessa dalla considerazione che l'obbligazione tributaria, nella fattispecie in esame, nasce soltanto nel periodo d'imposta nel quale il corrispettivo della cessione viene *percepito* (« principio di cassa ») (44). Una cosa, infatti, è il momento in cui nasce l'obbligazione, altra e diversa cosa è il momento rilevante per la sussistenza del presupposto impositivo. Nel negozio condizionato, il presupposto d'imposta è dalla legge collegato al *momento della cessione*, mentre il sorgere dell'obbligazione tributaria è invece connesso al *momento della percezione* del corrispettivo (che generalmente è posteriore all'avveramento della condizione). Ne consegue che manca assolutamente il presupposto impositivo ogni qualvolta gli strumenti urbanistici vigenti al momento del prodursi dell'effetto traslativo (*ex art. 1360 c.c.*) non prevedono la destinazione edificatoria; ed in tal caso, ovviamente, sarà assolutamente irrilevante il fatto che il corrispettivo venga percepito solo quando la destinazione edificatoria sarà divenuta possibile, causa l'avvenuto mutamento dello strumento urbanistico.

(44) Per l'applicazione alla disciplina delle plusvalenze in esame del principio di cassa, FANZINI, *Il nuovo regime impositivo delle plusvalenze*, cit., p. 576, e p. 578; NAPOLITANO, *Tassazione dei terreni edificabili*, cit., pp. 700-701; CAPOLUPO, *Tassazione delle plusvalenze da terreni*, cit., p. 4080.