

# Le modifiche del D.Lgs. 139/2024. Imposta di registro: modifica della tassazione dell'avveramento della condizione sospensiva

a cura di Massimo Caccavale e Gabriele Fanti

Tra le modifiche apportate dal D.Lgs. 139/2024 al Testo Unico dell'Imposta di registro di cui al D.P.R. n. 131/1986 (in seguito TUR), vale la pena segnalare quella relativa agli artt. 19 e 55, che riguardano il procedimento della liquidazione dell'imposta di registro, quando la stessa sia dovuta al verificarsi di eventi successivi alla registrazione dell'atto originario soggetto a tassazione.



## Art. 19

### *Denuncia di eventi successivi alla registrazione*

1. L'avveramento della condizione sospensiva apposta a un atto, l'esecuzione di tale atto prima dell'avveramento della condizione e il verificarsi di eventi che, a norma del presente testo unico, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro trenta giorni, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione,

## Art. 19

### *Denuncia di eventi successivi alla registrazione*

1. L'avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto, l'esecuzione di tale atto prima dell'avveramento della condizione e il verificarsi di eventi che, a norma del presente testo unico, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro trenta giorni, **previa autoliquidazione e pagamento del relativo importo**, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata

all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono.

2. Il termine di cui al comma 1 è elevato a sessanta giorni se l'evento dedotto in condizione è connesso alla nascita o alla sopravvivenza di una persona.

### Art. 55

#### *Riscossione dell'imposta successivamente alla registrazione*

1. Il pagamento dell'imposta complementare, dovuta in base all'accertamento definitivo del valore imponibile o alla presentazione di una delle denunce previste dall'art. 19, deve essere eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione.

Limitando qui la disamina all'ipotesi, maggiormente rilevante per l'attività notarile, dell'avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto (registrato con imposta fissa *ex art. 27 TUR*) – e, segnatamente, dell'ipotesi in cui del relativo accertamento si dia conto tramite atto notarile ricognitivo (al fine, ad esempio, di darvi pubblicità nei pubblici registri) – si può osservare quanto segue.

**Nel sistema vigente**, verificatisi gli eventi dedotti in condizione, le parti, i loro aventi causa e coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione hanno l'obbligo di presentare la denuncia (cd. modello 2) entro trenta<sup>[1]</sup> (ovvero sessanta, nei casi previsti dal comma 2 dell'art. 19) giorni al medesimo ufficio presso il quale è stato registrato l'atto condizionato, **che provvede a liquidare l'imposta complementare dovuta in base all'atto originario e in conseguenza degli eventi sopravvenuti e notifica apposito avviso di liquidazione** dell'imposta da versare (pari alla differenza tra l'imposta dovuta secondo le norme vigenti al momento della formazione dell'atto e quella corrisposta all'atto della registrazione, *ex art. 27, comma 2, TUR*) alle parti, che devono provvedervi entro i termini previsti dall'art. 55, comma 1 TU.

richiesta la registrazione, all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono.

2. Il termine di cui al comma 1 è elevato a sessanta giorni se l'evento dedotto in condizione è connesso alla nascita o alla sopravvivenza di una persona.

### Art. 55

#### *Riscossione dell'imposta successivamente alla registrazione*

1. Il pagamento dell'imposta complementare, dovuta in base all'accertamento del valore imponibile (...), deve essere eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione.

In tempi relativamente recenti l'Agenzia delle Entrate ha ammesso che l'obbligo di presentazione del suindicato modello 2 possa essere adempiuto, in alternativa, a mezzo del modello unico di registrazione di un atto notarile di avveramento della condizione sospensiva, purché il notaio rogante registri l'atto nel medesimo ufficio dell'agenzia delle entrate in cui è stato registrato l'atto originario (cfr. Risoluzione del 14 gennaio 2014, n. 7/E)[2].

Considerando l'atto notarile ricognitivo alla stregua di *“una forma alternativa di adempimento dell'obbligo di denuncia previsto dall'articolo 19 del Tur”* (cfr. ancora la citata Risoluzione 7/E), però, l'Amministrazione Finanziaria sembra escludere che le imposte possano essere liquidate e versate contestualmente alla registrazione dell'atto.

A fronte di tale orientamento centrale, la prassi riscontrata a livello locale è tutt'altro che uniforme, non mancando Uffici territoriali che accettano il versamento dell'imposta di registro proporzionale (e, ove si tratti di trasferimento immobiliare, delle imposte ipotecaria e catastale[3]) contestualmente alla registrazione dell'atto.

**A far corso dal 1° gennaio 2025** (cfr. art. 9 comma 3 D. Lgs n. 139/2024) – è da ritenere anche per gli atti condizionati stipulati prima di tale data – l'imposta di registro (nonché, ove dovute, le imposte ipotecaria e catastale, non versate al momento della registrazione dell'atto originario) dovrà essere autoliquidata e versata, dai suindicati soggetti prima della denuncia.

Nulla è invece cambiato per quanto riguarda le modalità di comunicazione all'amministrazione finanziaria dell'avveramento della condizione, che potrà avvenire con modello 2 o, al ricorrere delle condizioni previste dalla risoluzione 7/E, unitamente alla registrazione dell'atto di accertamento dell'avvenuto avveramento della condizione.

Tuttavia, stante il nuovo tenore letterale dell'art. 19, comma 1, TUR, il notaio, che intenda comunicare all'Agenzia delle Entrate l'avveramento della condizione sospensiva unitamente alla registrazione del proprio atto (ricorrendo il presupposto sopra esposto), non potrà più limitarsi a registrare l'atto con applicazione delle imposte in misura fissa attendendo che l'ufficio competente inoltri alle parti l'avviso di liquidazione. Infatti, in tale ipotesi, con ogni probabilità, la registrazione in misura fissa non potrà ritenersi equivalente alla presentazione del modello 2 difettando, per tale equivalenza, l'autoliquidazione delle imposte. Ne consegue che in tal caso la comunicazione sarà da considerarsi omessa con le conseguenze sanzionatorie per il caso di omessa comunicazione.

Pertanto l'atto ricognitivo di avveramento della condizione sospensiva registrato senza autoliquidazione delle maggiori imposte scaturenti dall'atto originario, così come l'atto

ricognitivo stipulato da notaio che registra i propri atti presso un differente ufficio dell'agenzia delle entrate, saranno inidonei a costituire valida comunicazione presso l'ufficio competente dell'intervenuto avveramento della condizione.

L'introduzione del meccanismo di assolvimento dell'imposta dovuta tramite "autoliquidazione", finora tipico soltanto dell'imposta principale di cui all'art. 42 TUR, da versare in caso di registrazione telematica<sup>[4]</sup> (ora con la riforma di cui trattasi, generalizzato ex art. 16 TUR ed esteso anche all'imposta di successione ex art. 27 TUS<sup>[5]</sup>), non deve tuttavia indurre a ritenere che il legislatore abbia inteso mutare la natura dell'imposta dovuta in seguito all'avveramento della condizione sospensiva da complementare a principale<sup>[6]</sup>.

Né in tal senso può militare l'intervenuta modifica dell'art. 55 TUR, il quale precedentemente qualificava espressamente detta imposta quale "complementare", perché tale modifica è stata resa necessaria esclusivamente dalla necessità di armonizzare tale disposizione con il nuovo meccanismo dell'autoliquidazione dell'imposte.

Occorre, all'uopo, infatti considerare che l'imposta di cui si discute è pur sempre quella relativa all'atto originario condizionato, che viene versata in epoca successiva alla registrazione dell'atto medesimo.

Del resto, nel procedimento delineato dal TUR, anche a seguito della modifica, con l'ordinaria denuncia di avveramento della condizione (Mod 2) non si dà luogo ad alcuna nuova "registrazione" dell'atto originario (non si ha, ad esempio, un nuovo numero cronologico di registrazione, essendo la registrazione originaria effettuata, come si usa dire, "a campione") contestualmente alla quale c'è versamento di imposta, come preteso dal citato art. 42. Ciò che viene effettuata è soltanto una nuova liquidazione di tale atto originario già oggetto di registrazione. In altri termini, detto atto non è assoggettato due volte a registrazione, ma viene liquidato due volte.

Pertanto, considerato che, ai sensi dell'art. 42, comma 1, TUR, l'imposta principale è soltanto quella "applicata al momento della registrazione", mentre complementare è l'imposta in tutti gli altri casi (salvo quello dell'imposta suppletiva), all'imposta dovuta a seguito di avveramento della condizione sospensiva non può che continuare ad attribuirsi natura di imposta complementare, a nulla rilevando il mutamento del meccanismo di assolvimento dell'imposta (non più previa liquidazione dell'ufficio ma in autoliquidazione).

Quanto sopra trova conferma espressa nell'art. 76, comma 2, TUR, che continua a tener distinta l'imposta principale (lettera a) dall'imposta dovuta a seguito della denuncia (lettera b).

Né può ritenersi che la natura di detta imposta possa mutare a seconda delle modalità con cui venga comunicato all'amministrazione finanziaria l'intervenuto avveramento della condizione sospensiva (se con modello 2 o con il modello unico di registrazione dell'atto ricognitivo). L'imposta resta quindi, in ogni caso, complementare e non è certamente un caso che anche il testo riformulato dell'art. 19 TUR non contempli mai tra i soggetti obbligati il notaio (tenuto soltanto al pagamento dell'imposta principale, ex art. 57, commi 1 e 2, TUR), neppure quando questi stipuli l'atto di avveramento.

Qualora l'atto ricognitivo di avveramento di condizione valga anche come denuncia ex art. 19, infine, a parere di chi scrive, resta irrisolto il dubbio se, per evitare di incorrere nella sanzione di cui all'art. 69 TUR, il medesimo atto debba essere registrato entro trenta (o sessanta) giorni dal verificarsi della condizione – come ritiene l'Agenzia delle Entrate (cfr. ancora la citata Risoluzione 7/E nonché la Nella Circolare del 29 maggio 2013, n. 18/E par. 1.7) – ovvero nei trenta (o sessanta) giorni dalla ricezione dell'atto, ex art. 13, comma 1, TUR, sempre che, però, i soggetti obbligati alla denuncia perfezionino l'atto notarile nei termini stabiliti dell'art. 19 TUR.

La particolarità del caso in esame potrebbe consentire di ritenere prevalente il termine concesso al pubblico ufficiale per la registrazione dell'atto dalla norma da ultimo citata, che avrebbe dunque carattere speciale rispetto a quella generale di cui al ripetuto art. 19.

Ragionando diversamente, infatti, al notaio verrebbe imposto un termine per la registrazione inferiore a quello a lui concesso dalla legge e si ritroverebbe, nel caso, ad esempio, di parti poco tempestive, a non riuscire ad evadere in tempo l'adempimento per cause di forza maggiore. In tali circostanze si potrebbe considerare la stipula dell'atto di avveramento della condizione sospensiva alla stregua di una ipotesi di remissione in termini per le parti che hanno affidato l'incarico di effettuare la comunicazione al notaio rogante, il quale ha "diritto" di usufruire dell'ordinario termine previsto per la registrazione dei propri atti.

Si è consapevoli che, in tal modo – sotto il profilo del rispetto dei termini della comunicazione cui sono tenuti parti, loro aventi causa e coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione –, si equipara la denuncia all'Agenzia delle Entrate (testualmente voluta dalla norma) alla denuncia fatta al notaio. Tuttavia, ciò non sembra "scandaloso", se solo si pensi che, ricorrendo al notaio nei termini previsti dell'art 19 TUR, i suindicati soggetti, comunque, denuncerebbero "a tempo debito" quanto loro richiesto a un pubblico ufficio, capace, al pari del Fisco, di conferire all'atto-denuncia "data certa", il quale provvederà a riscuotere da quei soggetti l'imposta dovuta e a versarla all'Erario, nell'usuale termine di registrazione previsto dal citato articolo 13, così, comunque, soddisfacendo appieno e tempestivamente le finalità sottese all'articolo in commento[7].

Il notaio, insomma, potrebbe essere considerato per il cittadino, a tutti gli effetti, uno “sportello” dell’Amministrazione Finanziaria (sempre meno accessibile).

Sarebbe allora auspicabile che, a seguito della modifica in commento, l’Agenzia delle Entrate elaborasse un documento di prassi che, per entrambe le questioni qui evidenziate, condividendo le suesposte considerazioni, accogliesse un orientamento maggiormente coerente con il tessuto generale del T.U., così superando la sua precedente interpretazione e, soprattutto, discostandosi da prassi che non trovano fondamento né nella legge né nei principi (come quella inaugurata alcuni anni or sono, ad esempio, dalla Direzione delle Entrate della Lombardia, che addirittura è giunta a considerare obbligato principale il notaio per il solo fatto di aver sottoscritto in proprio il Modello 2!). E ciò, anche, per evitare di dover far ricorso alla giustizia tributaria e, dunque, in un’ottica deflattiva del contenzioso tributario (che dovrebbe essere un obiettivo primario della “riforma” tributaria)

---

## Note

[1] Ai sensi dell’art. 14, comma 1 del D.L. 21 giugno 2022, n. 73, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2022, n. 122, che ha così prolungato il termine di venti giorni originariamente previsto dall’art. 19, comma 1, TUR.

[2] Sul meccanismo di tassazione dell’avveramento della condizione, cfr. M. Basilavecchia, *La denuncia di eventi successivi alla registrazione. Studio n. 102-2008/T*, in CNN Notizie del 23 giugno 2008; A. Busani, *Imposta di Registro – Imposte ipotecaria e catastale – Imposta sostitutiva per i finanziamenti – Imposte sulle transazioni finanziarie*, Milano, 2022, 376 e ss e G. Santarcangelo, *Tassazione degli atti notarili*, Milano, 2022, 1161. Cfr., inoltre, V. Pappa Monteforte, *Cenni sul trattamento fiscale della condizione di adempimento*, in *Notariato*, 2017, 3, 334 (nota 7).

[3] Cfr. M. Caccavale, *Condizione sospensiva di adempimento e differimento della tassazione proporzionale dell’atto*, *Notariato*, 571 (e nota 1).

[4] Ex art. 3 bis, D.Lgs. n. 463/1997 introdotto dall’art. 1, D.Lgs. n. 9/2000 e art. 1, comma 3, D.L. 2/2006, convertito dalla L. n. 81/2006.

[5] Cfr., in questa Rivista, [“Novità del D.Lgs. 139/2024: l’autoliquidazione dell’imposta di successione”](#).

[6] Circostanza che avrebbe un fatale riverbero sulla responsabilità anche del notaio rogante il primo atto (art. 57, comma 1, TUR) e sulla decadenza dell'azione dell'amministrazione finanziaria (art. 76, TUR). Si veda, però, la relazione illustrativa al D.Lgs. 139/2024 (consultabile sul [sito della Camera](#)).

[7] Si consideri che, vigente l'originario termine di venti giorni, la Comm Trib. Prov. Pesaro, n. 301/2021 del 4 ottobre 2021, depositata in segreteria il 15 dicembre 2021, ha deciso in senso favorevole al notaio rogante che aveva registrato l'atto dopo il predetto termine (nei trenta giorni dall'avveramento), argomentando dall'art. 4 del Regolamento concernente l'utilizzazione di procedure telematiche per gli adempimenti tributari in materia di atti immobiliari di cui al D.P.R. 18 agosto 2000, n. 308, per il quale la registrazione telematica *“deve essere richiesta entro trenta giorni dalla data dell'atto determinata ai sensi dell'articolo 13 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131”*.