

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 66 a/2003/T

Gaetano Petrelli

ADEMPIMENTO UNICO. DICHIARAZIONI DA RENDERSI IN ATTO NOTARILE AI FINI TRIBUTARI.

Approvato dalla Commissione studi tributari il 19 settembre 2003.

Nell'ambito della disciplina del c.d. adempimento unico notarile ¹, si è posto il problema della sussistenza o meno di oneri di richiesta o di dichiarazione in atto, a carico del contribuente, ai fini dell'applicazione di agevolazioni fiscali, o comunque di trattamenti tributari particolari. In particolare, occorre verificare:

a) – se sia configurabile, o meno, un onere a carico del contribuente di indicare in atto la sussistenza dei presupposti per l'applicazione di uno specifico trattamento tributario, derogatorio rispetto a quello di carattere generale (in particolare anche laddove la legge non ne esiga espressamente una richiesta da parte del contribuente suddetto);

b) – quali siano i poteri e gli obblighi del notaio in sede di autoliquidazione dell'imposta principale; se, in particolare, lo stesso possa – in assenza, nell'atto, delle dichiarazioni suindicate – autoliquidare l'imposta in deroga alle regole generali;

c) – se il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, in sede di controllo dell'imposta autoliquidata, possa o debba tener conto di elementi diversi da quelli risultanti dall'atto;

d) – come debba essere qualificata l'imposta applicata dall'ufficio a seguito di verifica, da parte dello stesso, dell'assenza dei presupposti per l'applicazione del particolare trattamento fiscale;

* Pubblicato in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2004, 1, p. 340.

¹ Cfr. sul punto C.N.N. (estensore PETERUTI), *Adempimenti telematici per atti relativi ad immobili. Aspetti tributari*, Studio n. 87/2002/T; C.N.N. (estensore PETRELLI), *Il procedimento di registrazione ed i divieti relativi agli atti non registrati alla luce delle recenti novità normative*, studio n. 54/2003/T, entrambi in Banca Dati Notarile.

e) – se sussista un dovere di controllo, da parte del notaio, in ordine alla sussistenza dei suddetti requisiti.

Circa il primo problema (necessità o meno di dichiarazioni in atto in merito all'applicazione di un particolare trattamento tributario), occorre far riferimento al disposto dell'art. 3-ter del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 463 (come introdotto dall'art. 1 del D. Lgs. 18 gennaio 2000 n. 9), a norma del quale “gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, *sulla base degli elementi desumibili dall'atto*, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di trenta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. Il pagamento è effettuato, da parte dei soggetti di cui all'articolo 10, lettera b), del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro”. La norma prevede, testualmente, la possibilità per l'ufficio di liquidare una maggiore imposta, rispetto a quella autoliquidata dal notaio, solo “sulla base degli elementi desumibili dall'atto”; peraltro sembra che, nel sistema desumibile dal D. Lgs. 463/1997 e dalle relative disposizioni attuative, le risultanze dell'atto – la cui copia informatica è inviata per via telematica all'ufficio – rilevino sia in positivo che in negativo; nel senso, cioè, che non sia possibile desumere *aliunde* gli elementi necessari per la liquidazione delle imposte dovute. Anche perché l'atto notarile (o meglio la copia informatica di esso) è l'unico documento, proveniente dalle parti, che viene trasmesso telematicamente all'ufficio. Ai sensi dell'art. 2, commi 1 e 2, del D.P.R. 18 agosto 2000 n. 308, il modello unico informatico contiene un prospetto di documenti (elenco degli estremi degli allegati, dei documenti e dei certificati da presentare in virtù di disposizioni di legge o di regolamento), idonei all'applicazione del regime tributario, anche agevolato, utilizzato in sede di autoliquidazione (documenti che devono essere conservati dal pubblico ufficiale, e di cui – a norma del successivo comma 6 – gli uffici finanziari possono richiedere l'esibizione, potendo altresì esaminarla presso la sede del pubblico ufficiale). Peraltro, anche se nulla impedirebbe, teoricamente, che le parti interessate dichiarino, in una separata istanza o altro documento, le circostanze in oggetto, occorre tener conto, oltre che della formulazione utilizzata dal suddetto art. 3-ter, del fatto che il “prospetto dei documenti” previsto dal D.P.R. 308/2000

riguarda esclusivamente quelli “da presentare in virtù di disposizioni di legge o di regolamento”, o comunque la “documentazione necessaria” (art. 3-*bis*, comma 2, D. Lgs. 463/1997); non comprende, quindi, altri diversi documenti facoltativamente predisposti dalle parti (quale, ad esempio, un’istanza di agevolazioni, che le stesse avrebbero potuto ben inserire nell’atto).

Quanto sopra è stato espressamente riconosciuto anche dall’Amministrazione finanziaria, la quale ha affermato, riferendosi all’attività di controllo disciplinata dal suddetto art. 3-*ter*, ai fini quindi dell’applicazione dell’imposta principale, che “il limite all’attività di controllo è costituito, in definitiva, dal contenuto dell’atto, con la conseguenza che l’ufficio non può fare riferimento a elementi esterni allo stesso, neanche se già in suo possesso, né può, altrimenti, acquisirne ulteriori inoltrando specifiche richieste agli interessati o svolgendo qualsiasi altra indagine”².

Non sembra, quindi, che ai fini dell’imposta principale sia possibile desumere da documenti diversi dall’atto i presupposti della tassazione; né, stanti le particolari disposizioni procedurali dettate per l’adempimento unico, l’amministrazione finanziaria è tenuta – applicando le disposizioni generali sul procedimento amministrativo e quelle del c.d. statuto del contribuente³ – ad acquisire d’ufficio gli elementi necessari per il controllo dell’autoliquidazione: esiste, sul punto, un assoluto parallelismo tra operare del notaio e quello dell’amministrazione: entrambi devono tener conto solo di ciò che risulta dall’atto.

Ciò, peraltro, vale solo ai fini dell’applicazione dell’imposta principale; rimane ferma, ovviamente – nei limiti in cui una determinata dichiarazione non sia richiesta dalla legge a pena di decadenza – la possibilità per il contribuente di far risultare anche successivamente, eventualmente in sede di istanza di rimborso

² Circ. Agenzia Entrate 5 febbraio 2003 n. 6/E.

³ Ai sensi dell’art. 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000 n. 212, “al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell’amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell’articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d’ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.

⁴, l'esistenza dei presupposti per l'applicazione del particolare trattamento tributario previsto dalla legge.

Ovviamente, nessuna formula sacramentale è richiesta in atto, salvo che la legge espressamente la preveda: la parte interessata può anche limitarsi a richiamare l'applicazione di una determinata norma di legge che prevede un particolare trattamento tributario, dichiarando genericamente che sussistono tutti i requisiti ivi previsti, senza necessità di esposizione analitica dei medesimi (e purché, ovviamente, tale affermazione non sia contraddetta da altra, più specifica indicazione contenuta nel medesimo atto); l'ufficio non può, in tal caso, applicare una maggiore imposta ai sensi del menzionato articolo 3-ter del D. Lgs. 463/1997 (a titolo, cioè, di imposta principale; salva, ovviamente, la possibilità di accertare successivamente l'insussistenza dei richiamati presupposti, e quindi di applicare una maggiore imposta, che va però qualificata come imposta complementare).

Da quanto detto deriva, logicamente, la risposta ai quesiti sub *b*) e *c*): da un lato il notaio che autoliquida le imposte previste dalla legge non può che far riferimento al contenuto dell'atto, senza che abbiano rilievo dichiarazioni verbali, o anche scritte, delle parti interessate, distinte dall'atto medesimo (e senza, ovviamente, che vi sia alcun obbligo del medesimo notaio di accertare *aliunde* l'esistenza dei presupposti per l'applicazione di eventuali agevolazioni) ⁵; d'altra parte l'ufficio, che procede al controllo delle imposte autoliquidate, non può che far riferimento a quanto risulta dall'atto (e dal "prospetto dei documenti" necessari), e può quindi legittimamente applicare una maggiore imposta, corrispondente al regime tributario ordinario, se dall'atto nulla risulta.

Nessun dubbio neanche sulla natura dell'imposta così applicata dall'ufficio (quesito sub *d*): purché si tratti di imposta liquidata nel termine previsto dalla legge (trenta giorni dalla presentazione del modello unico), secondo

⁴ O anche, probabilmente, in sede di compensazione, ad opera del notaio, come consentito dall'art. 3-ter, ultimo periodo, del D. Lgs. 463/1997.

⁵ Laddove la legge prescriva l'allegazione di un determinato documento ai fini dell'ottenimento di un particolare trattamento fiscale, questo dovrà essere indicato nel "prospetto dei documenti" di cui all'art. 2, commi 1 e 2, del D.P.R. 18 agosto 2000 n. 308, e conservato da parte del notaio. La prescrizione che tutti gli elementi necessari per l'autoliquidazione dell'imposta devono risultare dall'atto deve intendersi quindi integrata da tutte quelle specifiche disposizioni legislative che prevedono tali autonomi "documenti" da produrre (e ora da segnalare) all'ufficio.

le modalità procedurali dalla stessa previste, e facendo esclusivo riferimento al contenuto dell'atto, si tratta di imposta principale, come chiaramente si desume dal novellato art. 42 del d.p.r. 131/1986.

Resta, infine (quesito sub *e*), da chiarire la posizione del notaio non in quanto soggetto passivo degli obblighi individuati dalla legge tributaria nei confronti dello Stato, ma quale libero professionista, come tale tenuto a fornire al proprio cliente la necessaria consulenza. Come è noto, la Suprema Corte ha di recente affermato che “un notaio accorto ... ha l'obbligo, ai sensi dell'art. 1176 c.c., di svolgere un'adeguata ricerca legislativa (o di successiva consulenza) al fine di far conseguire alle parti il regime fiscale più favorevole, ove per avventura, non fosse già a conoscenza dello stesso”⁶. Detto orientamento giurisprudenziale, per la verità non pacifico⁷, non implica tuttavia un obbligo di ricerca ed indagine che si estenda al di là della legislazione, dottrina, giurisprudenza e prassi amministrativa, e che riguardi in particolare i presupposti di fatto per la sussistenza di particolari trattamenti di favore, che non siano comunicati dalle parti al notaio. In altri termini, ammesso che si possa condividere la posizione della più recente giurisprudenza, non sembra che l'obbligo del notaio possa andare al di là di una consulenza, alle parti interessate, circa la corretta interpretazione delle norme tributarie e l'applicabilità di agevolazioni nella fattispecie concreta, a fronte di dati presupposti dichiarati dalle parti (ed appare prudente, stante il regime della responsabilità contrattuale e l'inversione dell'onere della prova prevista dall'art. 1218 c.c., che il notaio precostituisca la prova documentale della consulenza fornita e delle soluzioni dallo stesso indicate).

⁶ Cass. 13 gennaio 2003 n. 309, in *Riv. not.*, 2003, p. 985, con nota di SALITO, *Il notaio diventa consulente fiscale delle parti*; ed in *Vita not.*, 2003, p. 144, con nota di SISCARO, *Colpa professionale nell'attività notarile: informazione e consulenza fiscale*.

⁷ La giurisprudenza meno recente era, tendenzialmente, per l'esclusione di un obbligo notarile di consulenza fiscale alle parti dell'atto: cfr., per una panoramica sul punto, App. Roma 4 giugno 1996, in *Giust. civ.*, 1997, I, p. 539; Trib. Genova 9 aprile 1969, in *Riv. not.*, 1971, p. 647, con nota di TRIOLA, *Il notaio rogante deve essere anche il consulente fiscale delle parti?*, in *Giur. it.*, 1970, I, 2, c. 345, con nota di BRACCINI, *Responsabilità civile del notaio per l'applicazione della cosiddetta presunzione di gratuita alla vendita di immobili tra parenti entro il terzo grado*; ed in *Arch. resp. civ.*, 1971, p. 213, con nota di RESTAINO, *In tema di responsabilità del notaio per le conseguenze fiscali degli atti notarili*; Trib. Trieste 22 giugno 1967, in *Dir. e giur.*, 1967, p. 653, con nota di BARATTA, *Se nella funzione notarile rientra l'obbligo per il notaio d'individuare il trattamento fiscale più favorevole*; Cass. S.U. 26 ottobre 1959 n. 3109, in *Dir. e giur.*, 1960, p. 739, con nota di BARATTA, *Sulla funzione del notaio con particolare riguardo all'attività di consiglio*; Trib. Roma 3 aprile 1958, in *Foro it.*, 1959, I, c. 154, con nota di D'ORAZI FLAVONI, *Sul contenuto della prestazione notarile*.

Se poi le parti, avvisate dal notaio, ritengano di seguire una diversa interpretazione, e quindi, ad esempio, di richiedere agevolazioni fiscali in fattispecie per le quali, ad avviso del notaio, le stesse non spettino, il notaio dovrà comunque inserire in atto la richiesta delle dette agevolazioni, o la generica dichiarazione che ne sussistono i presupposti giuridici e di fatto ⁸; il medesimo notaio, tuttavia, conserva la propria autonomia nell'attività di autoliquidazione dell'imposta, non essendo, in tale fase, vincolato dalle interpretazioni prospettate dalle parti, ma unicamente, come prescritto dalla legge, dagli *elementi desumibili dall'atto* ⁹. Il notaio che, quindi, non concordi con una particolare interpretazione prospettata dalle parti ha diritto – in quanto unico titolare del potere-dovere di autoliquidazione – di richiedere alle parti la provvista necessaria al pagamento delle imposte, che il medesimo notaio ritenga dovute (art. 28, ultimo comma, della legge 16 febbraio 1913 n. 89).

Gaetano Petrelli

⁸ Ovviamente non potrà chiedersi al notaio di inserire in atto dichiarazioni circa la sussistenza di presupposti di fatto, la cui insussistenza gli risulti invece *per tabulas*, o in base a quanto comunicatogli dalle parti.

⁹ Nel caso di dolo o colpa grave da parte del notaio nell'autoliquidazione delle imposte, gli uffici segnalano le irregolarità agli organi di controllo competenti per l'adozione dei conseguenti provvedimenti disciplinari (art. 3-ter D. Lgs. 463/1997). Secondo l'art. 5, commi 3 e 4 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, "la colpa è grave quando la imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo. È dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento".