

LE DICHIARAZIONI CD. “BERSANI” (COMMA 22 ART. 35 DEL D.L. 223/2006). ERRORI FORMALI, SANZIONI, RETTIFICABILITÀ E RAVVEDIMENTO

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Civilistici il 20 maggio 2015

Lo studio in sintesi (Abstract): *Ci si interroga, nel caso in cui, in un atto di compravendita, si inseriscono dati errati o incompleti relativamente all'intervento di mediatori ovvero alle modalità di pagamento del prezzo e, al rilievo dell'Agenzia delle Entrate, si confeziona un atto integrativo riportando correttamente i dati e le informazioni richieste, se siano ugualmente applicabili le sanzioni previste dalla cd. Legge Bersani sul prezzo valore ovvero se, ed a quali condizioni, detti errori siano emendabili o irrimediabilmente non emendabili.*

Il primo punto di indagine che affronta lo studio riguarda la definizione di errore o, più precisamente, l'individuazione delle caratteristiche che deve avere errore per essere ritenuto rilevante nell'economia della norma.

Individuato quale sia l'errore giuridicamente rilevante, si esaminano le diverse ricadute e rimedi esperibili in caso di errore commesso dal dichiarante nel rendere la dichiarazione ed in caso di errore commesso dal pubblico ufficiale nel riportare e documentare la dichiarazione correttamente resa.

Si esamina, quindi, tra i rimedi esperibili quello della correzione dell'errore materiale di cui all'art. 59 bis della legge notarile, i presupposti per la sua utilizzazione, la sua forma, il suo contenuto ed i suoi effetti, tra le parti e nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Oltre al rimedio di cui all'art. 59 bis le parti, ove ricorrano le condizioni di cui alle lettere b) e c) dell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, potranno comunque utilizzare il cd. “ravvedimento”, trattandosi di rimedio di carattere generale, e ciò sia nel caso in cui siano state omesse del tutto le dichiarazioni sostitutive di atto notorio, sia nel caso in cui gli elementi indicati nelle dichiarazioni stesse siano incompleti ovvero affetti da errori.

In questo caso, se le indicazioni omesse non siano in contrasto con quanto indicato nel contratto di cessione immobiliare, ma si limitino ad integrarlo, sarà sufficiente il mero rilascio e produzione della dichiarazione sostitutiva di atto notorio; nel caso in cui debbano, al contrario, essere rettificati dati contenuti nell'atto pubblico che attengano alla sistemazione negoziale tra le parti (si pensi alle ipotesi di indicazione di un prezzo diverso) sarà necessario un atto negoziale integrativo del contratto di cessione.

Ci si interroga, nel caso in cui, in un atto di compravendita, si inseriscono dati errati o incompleti

relativamente all'intervento di mediatori ovvero alle modalità di pagamento del prezzo e, al rilievo dell'Agenzia delle Entrate, si confeziona un atto integrativo riportando correttamente i dati e le informazioni richieste, se siano ugualmente applicabili le sanzioni previste dalla cd. Legge Bersani sul prezzo valore ovvero se, ed a quali condizioni, detti errori siano emendabili o irrimediabilmente non emendabili.

Gli interrogativi che sollecitano un esame della norma vanno in una duplice direzione: in primo luogo, è necessario verificare se qualunque errore sia rilevante nell'economia della norma ovvero se sia possibile fare dei distinguo in presenza di dati riportati erroneamente; in secondo luogo, è necessario verificare se ci siano rimedi per rettificare eventuali errori formali e, in caso di risposta positiva, in che misura la rettifica dell'errore incide sulle sanzioni previste dalla norma.

La disposizione cui si riferisce la fattispecie è contenuta nel comma 22 dell'art. 35 del d.l. 4 luglio 2006 n. 223 (conv. nella l. 4 agosto 2006 n. 248 e modificato dalla l. 27 dicembre 2006 n. 296) il quale dopo aver disposto che:

“All'atto della cessione dell'immobile, anche se assoggettata ad IVA, le parti hanno l'obbligo di rendere apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo. Con le medesime modalità, ciascuna delle parti ha l'obbligo di dichiarare:

a) se si è avvalsa di un mediatore e, nell'ipotesi affermativa, di fornire i dati identificativi del titolare, se persona fisica, o la denominazione, la ragione sociale ed i dati identificativi del legale rappresentante, se soggetto diverso da persona fisica, ovvero del mediatore non legale rappresentante che ha operato per la stessa società;

b) il codice fiscale o la partita IVA;

c) il numero di iscrizione al ruolo degli agenti di affari in mediazione e della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di riferimento per il titolare ovvero per il legale rappresentante o mediatore che ha operato per la stessa società;

d) l'ammontare della spesa sostenuta per tale attività e le analitiche modalità di pagamento della stessa;

prevede che:

“in caso di assenza dell'iscrizione al ruolo di agenti di affari in mediazione ai sensi della legge 3 febbraio 1989, n. 39, e successive modificazioni, il notaio e' obbligato ad effettuare specifica segnalazione all'Agenzia delle entrate di competenza;

ed infine commina:

“in caso di omessa, incompleta o mendace indicazione dei dati di cui al comma 22, la sanzione amministrativa da 500 euro a 10.000 euro e, prevede infine che ai fini dell'imposta di registro, i beni trasferiti sono assoggettati a rettifica di valore ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni.”

Come detto, gli interrogativi posti, in relazione alla fattispecie *de qua*, nella sua astrattezza e generalità, impongono all'interprete, innanzitutto, di indagare quali ipotesi rientrano nella previsione

normativa. Un corretto percorso metodologico deve tener presente non solo il dato letterale della norma che regola la fattispecie, ma anche l'esistenza di norme che, più in generale, consentono la rettifica degli errori formali presenti negli atti notarili.

Di aiuto nell'indagine è, poi, l'individuazione del bene giuridico o dei beni giuridici protetti dalla disposizione in esame essendo la natura giuridica della norma *de qua* di tipo precettivo con sanzione punitiva; ciò consente all'interprete di pervenire ad una lettura costituzionalmente orientata della norma stessa.

Il primo dato di particolare significato nella nostra indagine, presente nella norma, da prendere in considerazione, è l'espressa previsione sanzionatoria non solo per chi omette di rendere la dichiarazione, ma anche per chi rende una dichiarazione incompleta od erronea. Una lettura superficiale di questo dato letterale potrebbe far apparire l'indagine oziosa in quanto la fattispecie è già stata prevista e sanzionata dal Legislatore. Al contrario, la fattispecie merita un approfondimento che vada oltre un approccio meramente superficiale della lettera della norma e valuti in modo olistico tutti gli aspetti che compongono la norma stessa. Ciò, non solo per definire il concetto di "erroneo" preso in considerazione dal Legislatore, ma anche per distinguere le ipotesi in cui l'errore sia imputabile a chi ha reso la dichiarazione rispetto all'errore imputabile a chi ha ricevuto e materialmente redatto la dichiarazione stessa. Nel primo caso, la sanzione applicabile al dichiarante sarà giustificata da un comportamento (doloso o colposo) del dichiarante stesso diretto a violare la norma precettiva, nel secondo caso un'eventuale sanzione potrà essere applicata solo nel caso in cui si imputi al dichiarante una sorta di responsabilità oggettiva e, quindi se dalla lettura della norma emerga una *voluntas legis* diretta ad applicare la relativa sanzione al dichiarante anche in assenza di suoi comportamenti colposi o dolosi e per eventuali errori commessi da terzi (nel nostro caso da redattore della dichiarazione).

Pertanto, la distinzione tra l'ipotesi in cui l'errore sia addebitabile alla parte dichiarante rispetto all'ipotesi in cui l'errore è imputabile al pubblico ufficiale che ha redatto la dichiarazione contenuta nell'atto notarile è rilevante anche per verificare l'applicabilità alla fattispecie in esame delle norme che, in materia fiscale, consentono il ravvedimento operoso del contribuente e, quindi, l'applicazione di sanzioni ridotte in presenza di comportamenti attivi del contribuente stesso, in una fase che precede accertamenti e contestazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Il primo punto da sottoporre ad indagine, dunque, riguarda la definizione di errore o, più precisamente, l'individuazione delle caratteristiche che deve avere errore per essere ritenuto rilevante nell'economia della norma, posto che la norma non elenca in dettaglio quali dati ed informazioni devono essere riportati per ritenere che il pagamento sia "indicato in modo analitico". Un approccio corretto su questo punto impone innanzitutto l'individuazione dei beni giuridici protetti dalla norma, dacché erronea o incompleta sarà la dichiarazione che in qualche modo non consente o comunque ostacola la realizzazione dell'interesse pubblico che la norma intende perseguire. Nel nostro caso, gli scopi, sebbene non espressamente dichiarati, emergono con tutta evidenza dalla norma possono così riassumersi: i) evitare l'occultamento del corrispettivo negli atti di cessione immobiliare; ii) tracciare i pagamenti allo scopo di ricostruire la provenienza e la destinazione delle

somme utilizzate e, per quanto riguarda la seconda parte della norma stessa relativa alla mediazione, iii) far emergere sia eventuali attività di mediazione abusiva sia gli importi delle provvigioni pagate con i relativi mezzi di pagamento utilizzati.

Se questi sono gli scopi della norma, gli interessi tutelati ed i beni giuridici protetti possiamo affermare, per quanto riguarda la prima parte della norma, che **non dovrebbero essere considerati errori od omissioni rilevanti tutte le dichiarazioni in cui, dai dati riportati, sia da escludere un occultamento del corrispettivo e l'Amministrazione finanziaria è messa nelle condizioni di ricostruire la movimentazione finanziaria. Non sarà, di conseguenza necessario indicare, ad esempio, tutti i dati dell'assegno ma sarà sufficiente l'indicazione di quei dati minimi necessari per dar modo all'Autorità finanziaria di procedere ad un eventuale controllo della dichiarazione resa, della provenienza dei fondi utilizzati, della destinazione dei fondi stessi, così come, ad esempio, un'indicazione del logo di comune diffusione della Banca traente o emittente l'assegno, in luogo della denominazione esatta, sarà influente nella misura in cui non comporti dubbi sull'Istituto di credito tratto o emittente, ed ancora, un bonifico in cui siano presenti i dati del conto della Banca addebitata ed il conto della Banca accreditata, con i relativi IBAN sarà un'indicazione completa anche se non è indicato il CRO, così come l'assenza del numero di conto corrente in caso di assegno bancario sarà influente nella misura in cui l'indicazione della Banca trassata ed il numero di assegno consentono di tracciare correttamente il pagamento, così come sarà influente il mero errore di calcolo, analogamente a quanto previsto dall'art. 287 c.p.c. (cfr. sul punto, anche KROGH Marco, *Le dichiarazioni sostitutive di atto notorio di cui all'art. 35 comma 22 del decreto Bersani, anche alla luce della normativa antiriciclaggio, in Novità e Problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili, Atti del Convegno, I Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Il Sole 24 Ore, 75 ss., 2006 e la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007 punto 1.5).***

Per quanto riguarda la seconda **dichiarazione, relativa alla mediazione**, in presenza del mediatore i dati da indicare sono tassativamente indicati nella disposizione la quale, tuttavia, va precisato, non si è adeguata nel suo precetto alle modifiche contenute negli artt. 73-80 del d.lgs. 26 marzo 2010 n. 59 che ha sostituito *"il numero di iscrizione al ruolo degli agenti di affari in mediazione e della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura"* con il numero di iscrizione del REA. Anche per questa ipotesi, va tenuto presente, che scopo della norma è far emergere l'eventuale attività di mediazione abusiva ovvero l'eventuale attività di mediazione svolta occultando, in tutto o in parte, gli importi della provvigione. Se questi sono gli interessi protetti, può affermarsi che **anche in presenza di dati in corso di lavorazione da parte delle Camere di commercio, la dichiarazione potrà essere ritenuta conforme laddove siano presenti tutti gli elementi da cui emerga il regolare (da un punto di vista fiscale) svolgimento dell'attività di mediazione svolta.** Così, ad esempio, se nel passaggio tra il vecchio ruolo ed il REA il mediatore ha presentato regolare SCIA alla CCIAA e la CCIAA non ha ancora esaminato la pratica, secondo le indicazioni contenute nella circolare del Ministero dello Sviluppo 3662/C del prot. 0166082 del 10 ottobre 2013 al mediatore non potrà essere addebitato alcun comportamento abusivo e, di conseguenza, il dichiarante potrà limitarsi a dichiarare gli estremi della pratica in corso, ottemperando in modo corretto agli obblighi a lui imposti dalla

legge; si avrà, al contrario, esercizio abusivo dell'attività di mediazione esclusivamente per i mediatori mai iscritti nel ruolo o presso la CCIAA ovvero per quelli già iscritti che non si sono conformati alle nuove norme, all'esito del procedimento di inibizione all'attività. Per quanto attiene all'indicazione delle **somme pagate a titolo di provvigione** ed al tracciamento dei relativi mezzi di pagamento, valgono le **stesse considerazioni già svolte relativamente al pagamento del corrispettivo della cessioni di immobili** (cfr. *KROGH Marco, Risposta a quesito CNN n. 374-2013/B, pubblicato da CNN Notizie del 13 maggio 2013 – La dichiarazione delle parti ex art 35, comma 22, del D.L. Bersani alla luce delle nuove norme procedurali per l'attività di mediazione; KROGH Marco, I nuovi obblighi a carico dei mediatori introdotti dalla Finanziaria 2007 in Studi e Materiali del Consiglio Nazionale del Notariato, 2/2007, Giuffré Editore, pag. 1232 e segg. e in La prassi della contrattazione immobiliare tra attualità e prospettive, I Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Atti del Convegno, Il Sole 24 Ore, 78 ss., 2007*)

Individuato in questi termini l'errore giuridicamente rilevante ai fini della norma in esame va, come secondo punto d'indagine, fatto un **distinguo tra l'errore commesso dal dichiarante nel rendere la dichiarazione e l'errore commesso dal pubblico ufficiale nel riportare e documentare la dichiarazione resa.**

Le due ipotesi meritano una diversa valutazione sia per quanto riguarda i rimedi esperibili per la rettifica dell'errore e sia per le sanzioni applicabili in dipendenza dell'errore stesso.

L'indagine su questo secondo punto non può trascurare il disposto dell'art. 59bis della legge Notarile di recente introduzione (*legge 16 febbraio 1913 n. 89; articolo aggiunto dalla lettera f) del comma 1 dell'art. 1, D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 110*) che disciplina la rettifica degli atti notarili e detta la seguente disposizione:

1. Il notaio ha facoltà di rettificare, fatti salvi i diritti dei terzi, un atto pubblico o una scrittura privata autenticata, contenente errori od omissioni materiali relativi a dati preesistenti alla sua redazione, provvedendovi, anche ai fini dell'esecuzione della pubblicità, mediante propria certificazione contenuta in atto pubblico da lui formato (sul punto cfr. Studio n. 618/2010 del Consiglio Nazionale del Notariato, LEO Mauro, Osservazioni sulla rettifica degli atti "certificata" dal notaio, approvato dalla Commissione Studi Civilistici il 15 dicembre 2010).

La suddetta disposizione si colloca nel più ampio panorama delle norme dirette a rettificare i meri errori formali presenti negli atti e nei provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria ovvero negli atti e nei provvedimenti della Pubblica Amministrazione. Pur esulando dall'economia della presente indagine una teorica della rilevanza e dei rimedi degli errori formali presenti nei provvedimenti giudiziari, nei provvedimenti amministrativi e negli atti notarili non possono non evidenziarsi alcuni caratteri comuni che legano le varie norme e fanno emergere l'intento del Legislatore di rimediare, per vie brevi, all'errore stesso e di non far patire conseguenze dannose a chi è stato vittima dell'errore formale (si pensi alle conseguenze inaccettabili che potrebbero derivare dalla mancata correzione di una sentenza che erroneamente indica la pena in 10 anni invece che in 1 ovvero alla erronea liquidazione di un risarcimento danni di 1.000.000 di euro invece che di 1.000 euro ovvero all'errata indicazione della particella catastale 231 invece di 213, etc.). Il problema vero, in presenza di un

errore formale, a ben vedere, non riguarda tanto l'opportunità di creare strumenti per rimediare all'errore ed eliminare le conseguenze dell'errore stesso quanto la necessità di individuare le caratteristiche che consentono di qualificare, in modo oggettivo ed incontestabile, un determinato dato riportato in un atto affetto da mero errore formale. Su questo aspetto, giova riportare una sommaria panoramica delle norme e della giurisprudenza in materia:

- in materia di provvedimenti giudiziari, l'art. 287 c.p.c. prevede che le sentenze contro le quali non sia stato proposto appello e le ordinanze non revocabili possono essere corrette, su ricorso di parte, dallo stesso giudice che le ha pronunciate, qualora egli sia incorso in omissioni o in errori materiali o di calcolo. L'**omissione** è una dimenticanza da parte del giudice di un elemento formale necessario per legge, come la mancata indicazione, nella sentenza, del nome di una parte (se dal contesto della sentenza risulti chiaramente l'identità). Anche l'**errore materiale** è dovuto ad una svista o dimenticanza del giudice, che ad esempio indichi erroneamente la data di deliberazione della sentenza. L'**errore di calcolo**, invece, non è altro che una scorretta applicazione di regole matematiche o aritmetiche. La norma fa riferimento agli errori del giudice, ma si ritiene che la disposizione sia applicabile anche a quelli causati dalla parte o nei quali sia incorso il cancelliere;

- sempre in campo giudiziario, in materia penale, l'art. 130 c.p.p. dispone che la correzione delle sentenze, delle ordinanze e dei decreti inficiati da errori od omissioni che non determinano nullità, e la cui eliminazione non comporta una modificazione essenziale dell'atto, è disposta, anche di ufficio, dal giudice che ha emesso il provvedimento. Se questo è impugnato, e l'impugnazione non è dichiarata inammissibile, la correzione è disposta dal giudice competente a conoscere dell'impugnazione. Il giudice provvede in camera di consiglio a norma dell'articolo 127 c.p.p.. Dell'ordinanza che ha disposto la correzione è fatta annotazione sull'originale dell'atto;

- in campo materia amministrativo, la giurisprudenza sul tema offre una serie di massime dalle quali sono ricavabili i principi generali che regolano la materia e, quindi, si ritiene: i) che la rettifica, concernendo un errore materiale, non richiede una motivazione rigorosa come l'annullamento e non può ritenersi sottoposta alle condizioni prescritte dall'art. 21 *nonies*, comma 1, della legge generale sul procedimento amministrativo per l'annullamento d'ufficio (T.A.R. Umbria - Perugia - sentenza 5 luglio 2010 n. 401); ii) che la rettifica è il provvedimento mediante cui, di regola, viene eliminato l'errore materiale in cui è incorsa l'Autorità emanante nella determinazione del contenuto del provvedimento (cfr., *ex multis*, T.A.R. Sicilia, Palermo, Sez. II, 8 ottobre 2012, n. 1973); iii) che la rettifica, quale provvedimento di secondo grado volto alla semplice correzione di errori materiali o di semplici irregolarità involontarie (cfr. T.A.R. Sicilia, Palermo, Sez. II, 13 luglio 2012, n. 1548), si distingue profondamente dall'annullamento d'ufficio e dalla revoca, non avendo natura di vero e proprio provvedimento di riesame e non essendo assoggettato alla disciplina di cui all'art. 21-*nonies* della l. n. 241/1990, in quanto: a) non riguarda atti affetti da vizi di merito o di legittimità e non presuppone alcuna valutazione, più o meno discrezionale, in ordine alla modifica del precedente operato della P.A. (cfr. T.A.R. Sicilia, Palermo, Sez. II, n. 1548/2012, cit.), anzi secondo parte della giurisprudenza, ha natura doverosa, in luogo della discrezionalità insita nel potere di annullamento d'ufficio (T.A.R. Calabria, Catanzaro, 7 luglio 1988, n. 297); b) non coinvolge la valutazione dell'interesse pubblico sotteso all'emanazione del provvedimento di primo grado (cfr. T.A.R. Sicilia, Palermo, Sez. II, n. 1973/2012, cit.); c) non comporta nessuna valutazione tra l'interesse pubblico e quello privato sacrificato (cfr. T.A.R. Trentino Alto Adige, Bolzano, Sez. I, 19 luglio 2009, n. 271); d) non

richiede una motivazione rigorosa (T.A.R. Sicilia, Palermo, Sez. II, n. 1973/2012, cit.); e) si distingue, altresì, dalla regolarizzazione e dalla correzione, le quali, normalmente, comportano l'integrazione dell'atto (T.A.R. Sicilia, Palermo, Sez. II, n. 1548/2012). (massime presenti sul sito: <http://www.ricerca-amministrativa.it/RA/massima-Provvedimenti-di-rettifica--m-470.xhtml>, attivo l'8 aprile 2014).

- sul piano civilistico e nei rapporti tra privati, va ricordato quanto disposto dall'art. 2732 c.c. in tema di confessione: può essere revocata se si prova che è stata determinata da errore di fatto o da violenza.

All'interno di questo quadro generale che investe in tutte le aree la correzione degli errori formali, si colloca il cit. art. 59 bis che più da vicino ci riguarda e collega l'oggettiva riconoscibilità ed incontestabilità dell'errore alla preesistenza del dato da correggere rispetto alla redazione dell'atto notarile, ponendo, come secondo aspetto peculiare della rettifica *de qua*, la responsabilità dell'accertamento a carico del notaio imponendogli l'utilizzo dell'atto pubblico per la certificazione della correzione dell'errore stesso.

Non sussiste alcun dubbio che non rientra nella definizione di errore formale e, quindi, nell'indagine in oggetto ciò che è erroneo o non vero non perché frutto di errore o di lapsus calami ma perché frutto di una precisa volontà del dichiarante di dire il falso con intenti simulatori o per riserva mentale. E' evidente che in questi casi non può esserci spazio per una rettifica unilaterale certificata dal notaio, ma dovranno essere esperiti i normali rimedi contrattuali ad opera e con l'intervento di tutte le parti interessate ovvero giudiziari, con il contraddittorio di tutte le parti interessate.

Non sarà possibile, quindi, per il notaio, ad esempio, rettificare in un atto il prezzo di compravendita dichiarato dalle parti pur se riuscisse ad acquisire la prova che quel prezzo non corrisponde al vero; in questo caso non si versa in un'ipotesi di errore ma di volontà reale, volutamente dichiarata in una certa direzione con intenti simulatori. Diversa è l'ipotesi in cui, al contrario, nell'atto il prezzo è indicato in modo corretto, ma per mero errore formale o di calcolo è stato indicato erroneamente l'importo in cifra o in lettere ovvero è stato erroneamente indicato l'importo di uno dei mezzi di pagamento utilizzati ovvero è stato omesso un mezzo di pagamento. In questi casi sarà possibile utilizzare la procedura prevista dal cit. art. 59 bis per la correzione del relativo errore, laddove non ci siano dubbi sugli importi e sul corrispettivo.

In estrema sintesi, laddove la verità di un determinato fatto dipenda dalla dichiarazione di una parte che può determinarsi in più direzioni non sarà possibile procedere ad una mera rettifica formale del dato inesatto, laddove, invece, non ci siano dubbi su quale sia il contenuto sostanziale della dichiarazione emessa, in presenza di errori contenuti nella dichiarazione stessa potrà utilizzarsi lo strumento della rettifica certificata dal notaio.

Il procedimento disciplinato dal cit. art. 59 bis, come accennato, demanda l'accertamento della ricorrenza dei presupposti al notaio e, quindi, ci si deve chiedere, in primo luogo, quale sia il valore della suddetta certificazione rispetto ai terzi ed in secondo luogo, se la stessa possa essere messa in dubbio da un terzo controinteressato.

Su questo punto la lettera della norma offre indicazioni precise: una prima indicazione riguarda la salvezza dei diritti acquisiti da terzi sulla base dell'atto contenente l'errore formale: ciò è comprensibile nella misura in cui esiste nel nostro ordinamento un principio generale diretto a tutelare la buona fede e l'affidamento dei terzi nelle risultanze di un atto a cui la legge attribuisce fede pubblica (artt. 2699 c.c.); verosimilmente la tutela del terzo verrà meno in tutti i casi in cui sussista mala fede nel terzo ovvero l'errore sia facilmente riconoscibile.

Sul secondo punto, la norma offre ugualmente un'indicazione precisa: la certificazione deve essere contenuta in un atto pubblico, dunque l'accertamento del notaio non potrà essere messo in discussione se non sperando il rimedio della querela di falso. Solo all'esito del relativo procedimento potranno essere eliminati gli effetti prodotti dalla certificazione effettuata ai sensi della cit. art. 59 bis.

Pervenuti a queste conclusioni sui primi aspetti della nostra indagine, va ora verificato quale sia **l'incidenza della correzione dell'errore formale certificata dal notaio ai sensi del cit. art. 59 bis ai fini della comminatoria delle sanzioni di cui al cit. comma 22 dell'art. 33 del d.l. 223/2006.**

Va preliminarmente, evidenziato che in materia fiscale c'è la tendenza da parte dell'Amministrazione finanziaria ad incoraggiare la correzione degli errori materiali da parte del contribuente riducendo l'eventuale sanzione applicabile fino al momento in cui l'errore non sia accertato dall'Amministrazione finanziaria stessa (si pensi alla casistica in tema di correzione degli errori in materia di imposte dirette, IRAP e più in generale in tema di ravvedimento). Anche recentemente la Suprema Corte in tema di errori formali in materia fiscale (Cass. Civile, sez. Tributaria, 4 ottobre 2013 n. 22692) ha affermato il principio secondo cui il contribuente, anche in sede contenziosa, ben può emendare errori materiali e solo formali, in tal modo evitando la realizzazione di un prelievo fiscale indebito e più gravoso di quello previsto dalla legge, in contrasto con i principi costituzionali della capacità contributiva e della correttezza dell'azione amministrativa, che dovrebbero indurre l'Ufficio Fiscale a prendere atto dell'errore e annullare l'atto impugnato. *(Nella specie, era pacifico in sentenza che l'utilizzazione nel modello F24 di un codice (6705) al posto di un altro (6700) fosse stata dovuta ad un mero errore materiale del contribuente, riconosciuto come tale, in sede contenziosa, sia dall'Agenzia sia dallo stesso contribuente. Pertanto veniva ritenuto illegittimo il recupero del credito d'imposta, ritenuto dall'Agenzia delle Entrate indebitamente utilizzato dalla società contribuente per incremento dell'occupazione L. 23 dicembre 1998, n. 448, ex art. 4).*

D'altronde un ordinamento che sanzionasse nella stessa misura chi non ha commesso alcuna violazione di legge, ma sia incorso in un semplice *lapsus calami* e chi al contrario ha violato la norma di legge, oltre che irragionevole si porrebbe in contrasto con il dettato costituzionale che impone la progressività delle imposte, con tutti i corollari che ne derivano (art. 53 Cost.) e con il principio di legalità (art. 25 Cost.) che impone particolare rigore nella lettura e nell'applicazione delle norme precettive con sanzioni punitive.

In questi termini, **sembra pertanto ragionevole un primo distinguo, sul piano logico sistematico, tra le dichiarazioni simulate, reticenti, volutamente o negligenemente contenenti dati erronei e le dichiarazioni che sono rese in modo corretto ma che contengono al loro interno alcuni dati inesatti per un errore addebitabile a chi ha trascritto la dichiarazione ovvero un mero errore di calcolo individuabile in base agli altri dati presenti nell'atto stesso.**

Nel primo caso non sarà possibile ricorrere alla procedura di cui al cit. art. 59 bis, ma il dichiarante infedele, potrà, tutt'al più, come vedremo nel prosieguo della presente indagine, utilizzare la procedura del ravvedimento operoso. Nel secondo caso, al contrario, il notaio potrà certificare l'esistenza dell'errore formale e provvedere alla correzione dello stesso.

Una seconda risposta agli interrogativi posti riguarda il soggetto a cui è demandato il compito di accertare ed effettuare la rettifica. Su questo punto il tenore letterale del cit. art. 59 bis lascia poco spazio a **dubbi: la rettifica potrà essere certificata da qualunque notaio anche relativamente ad atti notarili ricevuti o autenticati da altri notai** (sebbene nel caso *de quo* sarà estremamente improbabile che la certificazione sia opera di un notaio diverso dal P.U. che ha ricevuto la dichiarazione). Il presupposto richiesto dalla norma per procedere alla rettifica è che il dato da rettificare sia

preesistente e, come abbiamo accennato, la preesistenza colloca l'errore nell'area della riconoscibilità e dell'oggettività. Non è richiesto alcun contraddittorio con eventuali terzi interessati. La rettifica, fatti salvi i diritti dei terzi, sarà opponibile a chiunque.

I dati contenuti nell'atto di rettifica, sotto forma di certificazione, avendo il Legislatore scelto la forma dell'atto pubblico, faranno fede fino a querela di falso. Non sarà, quindi contestabile, né l'esistenza del mero errore formale né il dato corretto certificato dal notaio.

Sul piano sanzionatorio, con riferimento alla fattispecie di cui al comma 22 in esame, va ritenuto che la certificazione notarile ha l'effetto di ripristinare la verità del contenuto della dichiarazione resa. Nessuna condotta omissiva, erronea o reticente potrà addebitarsi al dichiarante in presenza della certificazione resa dal notaio attestante l'errore formale. L'Amministrazione finanziaria e qualunque altro terzo per contestare il contenuto della certificazione non potrà che esperire il rimedio della querela di falso.

Peraltro, questa conclusione non può ritenersi contrastante con l'inciso previsto dalla norma stessa relativo alla salvezza dei diritti dei terzi. Invero l'inciso non può riferirsi all'irrogazione della sanzione da parte dell'Amministrazione Finanziaria in quanto il diritto/dovere di sanzionare la condotta colpevole nasce esclusivamente a seguito dell'accertamento della condotta stessa mentre, nel caso in esame, l'accertamento della violazione è precluso dalla certificazione notarile che fa venir meno il fatto nella sua materialità.

Questa soluzione appare ragionevole e coerente con il sistema anche in considerazione dei beni giuridici protetti dalla norma in esame: i) evitare l'occultazione del corrispettivo; ii) tracciare i pagamenti per verificarne la provenienza e la destinazione. Orbene la certificazione del notaio diretta ad eliminare l'erronea indicazione o l'omissione di un dato è atto idoneo ad assicurare proprio la tutela di questi beni giuridici e degli interessi protetti dalla norma e nessun tipo di comportamento opportunistico può essere addebitato alle parti contraenti, trattandosi di certificazione proveniente dal notaio nella sua veste di pubblico ufficiale, terzo imparziale, nella forma dell'atto pubblico, facente fede fino a querela di falso. L'accertamento certificato dal notaio, inoltre, attesterà la preesistenza dei dati e, quindi, sotto il profilo che qui interessa, la circostanza che la dichiarazione è stata resa in modo corretto ed il dato erroneo o omesso è stato frutto di un'erronea trascrizione del dato stesso addebitabile al redattore dell'atto.

Va, infine sottolineato che, **laddove non si consentisse al pubblico ufficiale di correggere l'errore commesso, si andrebbe a sanzionare la parte contraente non per un suo errore od omissione, ma per un errore commesso da una terza persona (il pubblico ufficiale rogante)** attribuendogli una responsabilità oggettiva che non solo non trova riscontro nel dato letterale espresso della norma ma che proporrebbe una lettura della norma stessa non costituzionalmente orientata.

L'unico precedente giurisprudenziale sul punto è allineato con queste conclusioni: in una vicenda in cui l'Amministrazione Finanziaria contestava la mancata indicazione analitica delle modalità di pagamento, sebbene dagli atti stipulati risultasse chiaramente la somma pagata depositata nelle mani fiduciarie del notaio rogante, la Commissione Tributaria Regionale di Firenze, sezione 13, del 6 giugno/18 settembre 2013 n. 100/13/13, est. Casimiro Poggi, confermando l'analoga decisione della Commissione Provinciale rigettava l'Appello dell'Amministrazione Finanziaria nel presupposto che le modalità di pagamento erano state provate "attraverso ampia documentazione, che faceva capo al notaio" così come erano stati provati sia l'evidenza dei prezzi effettivi pagati e sia la circostanza che il pagamento era stato effettuato a mezzo deposito nelle mani del notaio rogante. Nella sentenza si evidenziava che le parti avevano rispettato "la finalità della norma vale a dire di far emergere senza

ombra di dubbio il valore reale dei beni venduti”, dando valore dirimente all’assenza di qualunque lesione del bene giuridico protetto rispetto al dato meramente formale relativo al contenuto della dichiarazione resa dalle parti contraenti.

Diversamente deve opinarsi nel caso in cui l’errore è imputabile alla parte contraente e non al notaio che ha confezionato l’atto notarile.

In questo caso la norma in esame prevede una pluralità di sanzioni esclusivamente amministrative; invero, non può ritenersi che la fattispecie costituisca violazione dell’art. 483 del cod. penale in quanto, per il principio di specialità intersettoriale, tra sanzioni amministrative e sanzioni penali, contenuto nell’art. 9 della legge 689 del 1981, la previsione espressa della sanzione amministrativa esclude l’applicabilità della sanzione penale (sul punto: *KROGH Marco, Le dichiarazioni sostitutive di atto notorio di cui all’art. 35 comma 22 del decreto Bersani, anche alla luce della normativa antiriciclaggio, in Novità e Problemi nell’imposizione tributaria relativa agli immobili, Atti del Convegno, I Quaderni della Fondazione Italiana per il Notariato, Il Sole 24 Ore, 75 ss., 2006*).

Le sanzioni amministrative previste per la violazione della norma in esame sono dupli:

– in primo luogo, è prevista la sanzione amministrativa da euro 500,00 ad euro 10.000,00.

Trattasi di sanzione amministrativa per la quale è ammesso il pagamento in misura ridotta previsto dall’art. 16 della legge 24 novembre 1981 n. 689 e le ulteriori riduzioni previste dalle lettere b) e c) dell’art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 in particolare alla possibilità dell’applicazione di una sanzione ridotta - ad un quinto del minimo o ad un ottavo del minimo ai sensi delle lettere b) e c) di detto articolo e alle condizioni ivi riportate; le suddette sanzioni, così come quelle amministrative previste dalla legge antiriciclaggio, sono altresì soggette ai termini di prescrizioni previsti dall’art.28 della legge 689 del 1981 che espressamente dispone: *“Il diritto a riscuotere le somme dovute per le violazioni indicate dalla presente legge si prescrive nel termine di cinque anni dal giorno in cui è stata commessa la violazione. L’interruzione della prescrizione è regolata dalle norme del codice civile.”*

– in secondo luogo, è previsto, quale ulteriore elemento deterrente, l’assoggettamento dell’atto di cessione dell’immobile ad accertamento di valore, ai sensi dell’art. 52 comma 1 del T.U. 131 del 1986 (imposta di registro) con un duplice effetto: tassazione dell’atto sulla base del maggior valore dichiarato quale prezzo e non sul “valore catastale” ed eventuale possibilità di accertamento di un maggior valore dell’immobile rispetto al prezzo dichiarato. Questa seconda sanzione è applicabile, in via residuale, alle sole fattispecie che, rientrando nella previsione dell’art. 1 comma 497 (novellato) della finanziaria 2006, possono usufruire della più favorevole tassazione.

Non sembra che si possa escludere per questa fattispecie, laddove sussistano le condizioni di cui alle lettere b) e c) dell’art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, il cd. “ravvedimento”, trattandosi di rimedio di carattere generale, e ciò sia nel caso in cui siano state omesse del tutto le dichiarazioni sostitutive di atto notorio, sia nel caso in cui gli elementi indicati nelle dichiarazioni stesse siano incompleti ovvero affetti da errori (1. *La sanzione e' ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, abbiano avuto formale conoscenza: a) ad un ottavo del minimo, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione; b) ad un ottavo del minimo, nei casi di omissione o di errore non incidenti sulla determinazione e sul*

pagamento del tributo, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore; c) ad un sesto del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore; d) ad un ottavo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. 2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno. 3. Le singole leggi ed atti aventi forza di legge possono stabilire, ad integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione).

Come soluzione percorribile riterrei che, se le indicazioni omesse non siano in contrasto con quanto indicato nel contratto di cessione immobiliare, ma si limitino ad integrarlo, sarà sufficiente il mero rilascio e produzione della dichiarazione sostitutiva di atto notorio; nel caso in cui debbano, al contrario, essere rettificati dati contenuti nell'atto pubblico che attengano alla sistemazione negoziale tra le parti (si pensi alle ipotesi di indicazione di un prezzo diverso) sarà necessario un atto negoziale integrativo del contratto di cessione.

Di ancor più incerta soluzione è la risposta all'ulteriore interrogativo se, in presenza del "ravvedimento" da parte del contribuente, mediante rilascio di una dichiarazione (successiva) che contenga in modo completo tutte le indicazioni richieste dal comma 22, venga meno anche la potestà di accertamento dei beni trasferiti, ai sensi dell'art. 52, comma 1 del T.U. 131 del 1986 che costituisce una sanzione impropria che si aggiunge alla sanzione pecuniaria. La risposta è di estremo interesse, tenuto conto che la vera forza deterrente, all'interno del comma 22, è probabilmente data proprio da quest'effetto ulteriore scaturente dall'omissione, incompletezza od erronea indicazione dei dati contenuti nella dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Va preliminarmente osservato, che, al caso oggetto del quesito, gli effetti del ravvedimento non potranno essere applicati in quanto nella fattispecie *de qua* siamo in presenza di una previa contestazione dell'errore da parte dell'Agenzia delle Entrate che, come vedremo, nell'economia della norma sul ravvedimento costituisce elemento preclusivo all'applicabilità del ravvedimento stesso.

La fattispecie merita comunque qualche riflessione.

Gli aspetti da prendere in considerazione riguardano, da un lato gli effetti del ravvedimento e, più precisamente se essi si estendano o meno ad ogni altra conseguenza scaturente dalla violazione commessa e dall'altro se la potestà di accertamento sia collegabile alla commessa violazione *tout court* ovvero alla permanenza della violazione e, quindi all'insussistenza attuale dei dati richiesti ovvero sussistenza attuale di dati incompleti, erronei.

Sotto entrambi gli aspetti sembra di poter proporre risposta positiva all'interrogativo posto. Invero, il ravvedimento e la norma del suo complesso, perseguono evidenti finalità deflative del contenzioso e sono dirette a conferire, in via breve, definitività al rapporto tributario, basandosi sulla

presunzione (*juris ed de jure*) che la pretesa tributaria sia fondata – pur in assenza di un completo accertamento istruttorio -, e sulla conseguente rinuncia dello Stato a far valere ogni ulteriore pretesa; questi due effetti del cd. ravvedimento (presunzione dell'illecito tributario, in assenza di accertamento, e rinuncia ad ogni pretesa da parte dello Stato) non possono che legarsi tra loro in modo "sinallagmatico" (in modo "transattivi", usando l'espressione in senso atecnico): la parziale persistenza di un effetto creerebbe degli inaccettabili sbilanciamenti nel sistema, in quanto, da un lato, ed in presenza di una presunzione assoluta di sussistenza della violazione tributaria, paralizzerebbe i poteri di difesa del contribuente e dall'altro consentirebbe all'Amministrazione Finanziaria di procedere comunque nell'applicazione di quella che, di fatto, costituisce il vero effetto sanzionatorio della norma: la tassazione non del valore catastale ma del maggior valore dichiarato quale prezzo ed eventualmente l'accertamento di un maggior valore ulteriore rispetto al prezzo dichiarato.

Ad onor del vero, il contribuente manterrebbe integri i suoi poteri di difesa in caso di contestazione di un maggior valore rispetto al prezzo dichiarato, ma non potrebbe opporre alcuna eccezione relativa al contenuto della dichiarazione che, in presenza del cd. ravvedimento, si presumerebbe in ogni caso reso in violazione del comma 22, rendendo certa ed automatica l'applicazione della maggior tassazione corrispondente al prezzo dichiarato senza possibilità di difesa alcuna da parte del contribuente. Pertanto, quale logica conseguenza di un'interpretazione "restrittiva", rimarrebbero fuori da ogni "interesse" da parte del contribuente tutte quelle fattispecie in cui ci sia incertezza sulla effettiva irregolarità della dichiarazione resa (ovvero sull'obbligo a rendere la dichiarazione stessa) e, quindi, sulla concreta commissione della violazione al comma 22 in esame, frustrando, di conseguenza, la finalità "transattiva" e deflativa del contenzioso, che l'art. 13 cit. intende perseguire.

Quale ulteriore argomento a sostegno della soluzione prospettata si può trarre anche dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 180/E 1999 la quale afferma che *"la locuzione errori od omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo [contenuta nell'art. 13 del D.lgs. 472/1997] è talmente ampia da abbracciare tutte le violazioni ipotizzabili, ad esclusione delle fattispecie ricomprese nella lettera c) e di quelle non dovute ad errori od omissioni"*.

Questa affermazione sembrerebbe deporre nel senso della generale applicabilità del ravvedimento operoso, tuttavia non può trascurarsi che l'istituto è tarato sulle sanzioni pecuniarie e non sulle sanzioni improprie, qual è la determinazione della base imponibile tassabile sul valore venale dell'immobile e non sulla rendita catastale capitalizzata e rivalutata.

Secondo alcuni (*Del Federico, Sanzioni improprie ed imposizione tributaria, in AA. VV., Diritto tributario e Corte costituzionale, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 519 ss.*) è evidente che l'impianto del sistema sanzionatorio amministrativo tributario è centrato sulla sanzione pecuniaria, per cui soltanto alcune norme possono essere riferibili anche alle sanzioni punitive atipiche tra cui il divieto di retroattività (art. 3) l'imputabilità e la colpevolezza (4 e 5) nonché le cause di non punibilità (art. 6).

A ben vedere, il problema dell'applicabilità del ravvedimento alle sanzioni improprie potrebbe

porsi in modo analogo a quanto previsto in caso di definizione agevolata di sanzioni pecuniarie cui si ricollega una sanzione accessoria.

In questa ipotesi è espressamente previsto dall'art. 16 comma 3 del d.lgs. 472/1997 che la definizione agevolata dell'avviso di irrogazione sanzioni (pecuniarie), effettuata ai sensi dello stesso articolo 16 (o anche la definizione dell'avviso accertamento, in base a quanto si sostiene nella circ. 180/E 1999) con il pagamento della sanzione ridotta impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie. In via analogica qualcuno ritiene applicabile l'art. 16, comma 3 nel caso del ravvedimento. Sarebbe, infatti, contraddittorio con la logica premiale che pervade il nuovo sistema sanzionatorio non penale in campo tributario, incentivare, anche mediante l'esclusione delle sanzioni accessorie, il ricorso alla definizione agevolata, e mantenerne l'irrogazione in ipotesi maggiormente "anticipate" quali quelle di ravvedimento (cfr. Borsari, Sanzioni accessorie, Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, Moschetti – Tosi (a cura di), Torino, 2000, 650).

Anche nel nostro caso c'è una sanzione pecuniaria per la violazione della norma sull'indicazione dei mezzi di pagamento - che, in base all'orientamento dell'amministrazione espresso nella circolare prima citata, sarebbe ravvedibile (o definibile in sede di accertamento) - cui si correla una sanzione impropria (accertamento di valore).

Appare, quindi coerente con il sistema ritenere l'applicabilità dello stesso principio che regola il rapporto tra sanzione pecuniaria e sanzione accessoria e si potrebbe, in tal modo, giungere a ritenere che laddove la sanzione pecuniaria sia definita in sede di accertamento o, ancor prima, con il ravvedimento operoso, la sanzione impropria che si correla a quella non possa più essere irrogata.

Giova, peraltro, evidenziare che l'applicabilità della norma di cui all'art. 16 citato è analogica e non diretta in quanto la sanzione *de qua* è impropria e non può qualificarsi "accessoria", stante il principio di tipicità delle sanzioni accessorie sancito dall'art. 21 del D.lgs. 472/1997.

Infine, come ultima precisazione, va ricordato che il rifiuto delle parti o di una di esse di rendere la dichiarazione sostitutiva di atto notorio, non renderà l'atto notarile irricevibile ai sensi dell'art. 28 della legge notarile, in quanto l'atto stesso non può considerarsi, alla stregua di tale norma "proibito dalla legge", ma più limitatamente soggetto alle sanzioni ivi previste (*Sul punto cfr. anche F.TASSINARI, "Le nuove dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà negli atti di cessione degli immobili: osservazioni operative dopo il Decreto Legge sulle liberalizzazioni", in CNN Notizie 5 luglio 2006 n.127 che espressamente osserva: "Come già precisato nella segnalazione novità pubblicata ieri, la formulazione della norma, che pone le relative dichiarazioni quale obbligo in capo alle parti, non legittima il notaio, in caso di rifiuto di una delle parti di rendere una delle dichiarazioni sostitutive previste dal comma 22 in oggetto, ad astenersi dal ricevere l'atto. In tale caso, il notaio dovrà limitarsi a menzionare in atto la richiesta da lui fatta alla parte di rendere la dichiarazione prevista dalla legge ed il rifiuto opposto da quest'ultima."*). Se, dal rifiuto di una delle parti di rendere la dichiarazione prescritta dal comma 22, in esame, dovesse derivare un danno all'altra parte negoziale – per assoggettamento, ad esempio, dell'atto alla procedura di accertamento di valore ex art. 52, 1° comma T.U. 131 del 1986, senza possibilità di avvalersi della più favorevole tassazione sulla base del valore catastale -, questa potrà agire, secondo i principi generali, e chiedere il risarcimento dei danni subiti.

Marco Krogh