

FACOLTÀ DEL NOTAIO DI RETTIFICARE UN ATTO NOTARILE EX ART. 59 BIS LEGGE NOTARILE IN CASO DI ERRONEO ASSOGGETTAMENTO AD IVA

Si chiede di conoscere se, nell'ipotesi in cui con atto ricevuto da un notaio, oggi in pensione, sia stato trasferito un terreno specificando "per il prezzo pagato di euro ... oltre IVA in misura di legge" e ritenendo l'acquirente che l'atto sia stato erroneamente assoggettato ad IVA, sia possibile rettificare l'atto notarile suddetto ai sensi dell'art. 59-bis l. not. "sostituendo la tassazione con IVA con la tassazione con l'imposta di registro".

L'art. 59-bis cit. stabilisce che «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*»

A seguito di tale disposizione viene, quindi, attribuita al notaio la facoltà di "rettificare errori od omissioni materiali" relativi ai dati riportati negli atti pubblici o nelle scritture private autenticate, mediante una propria "certificazione", senza dover necessariamente ricorrere al tradizionale negozio di rettifica ricevuto in presenza delle parti originarie.

Nello studio n. 618-2010/C di M. Leo, *Osservazioni sulla rettifica degli atti "certificata" dal notaio* (in *Studi e materiali*, 2011, 49 ss.), al quale si rinvia per maggiori approfondimenti, si è osservato come l'atto di rettifica notarile consiste in una dichiarazione di scienza proveniente dal notaio, ricognitiva e accertativa dei soli elementi non idoneamente rappresentati nel documento, individuati dall'art. 59-bis e dall'art. 65 della legge delega (l. 18 giugno 2009 n. 69), nei "dati preesistenti alla redazione dell'atto" ed erroneamente riportati o "trascritti" nel documento e che il legislatore, con valutazione legale tipica, ha fatto coincidere con gli errori od omissioni "materiali".

La rettifica deve escludersi, pertanto, tutte le volte in cui il dato da correggere, che è stato documentato nell'atto pubblico, sia il risultato di un'attività genericamente valutativa del pubblico ufficiale e quindi affidato alla sua percezione. Se questa dovesse essere l'attività richiesta al notaio, non si sarebbe più in presenza di "dati preesistenti" alla redazione dell'atto così come richiesto dall'art. 59-bis, quanto invece di dati generati in occasione della stipula, sicché, anche per ragioni testuali, la rettifica dovrebbe escludersi.

Si ricorda, infatti, nello studio n. 618-2010/C cit., che l'errore rettificabile dell'atto notarile non è mai riconducibile ad un vizio del processo formativo della volontà di chi l'errore ha commesso (notaio o parti dell'atto), e rileva sempre quale difetto della fase di exteriorizzazione di quella volontà. Ne deriva che se l'erronea riproduzione del dato nell'atto dipende da un errore materiale di scritturazione (o, come si esprime la legge delega, "di trascrizione") da parte del notaio, e tale errore sia chiaramente verificabile con il confronto di altri documenti o con la palese inalterabilità o notorietà del dato da correggere, così da escludere ogni possibile interpretazione alternativa, la correzione materiale tramite la rettifica dovrà ritenersi senz'altro ammissibile (partendo da queste premesse e sulla base del dato normativo, si spiega come i dati rettificabili siano solo quelli già formati prima della stipula, sicché la rettifica notarile, non potendo incidere sul contenuto sostanziale dell'atto da correggere interesserà, ad esempio, i dati catastali e le indicazioni anagrafiche, ma anche gli estremi dei provvedimenti amministrativi richiamati nell'atto,

i riferimenti dei contratti riportati nel documento, ecc. La rettifica non sarà utilizzabile, invece, per rimuovere vizi che abbiano determinato nullità formale o sostanziale del negozio o per interpretarne il contenuto).

È pertanto evidente che nel caso di specie, oggetto del quesito, non ricorrano le condizioni appena evidenziate, necessarie per poter ritenere ammissibile la rettifica ex art. 59-bis.

Il trasferimento del terreno, oggetto dell'atto che si vorrebbe "rettificare" – stando a quanto emerge dal quesito - è stato effettivamente considerato (pur se eventualmente in modo erroneo) imponibile agli effetti dell'IVA, secondo la "volontà" manifestata nell'atto stipulato, ed il relativo importo è stato fatturato ed addebitato all'acquirente secondo le regole di cui all'art. 18 D.P.R. n. 633/1972.

Dunque nessun errore (od omissione) materiale relativo a dati preesistenti alla redazione dell'atto.

Pertanto se l'acquirente ritiene che la cessione in esame sia stata erroneamente assoggettata ad IVA e, quindi, ad imposte di registro, ipotecaria e catastale solo in misura fissa, esclusa la rettificabilità dell'atto ⁽¹⁾, occorre valutare se e come lo stesso possa procedere per "regolarizzare" la situazione.

Sotto il profilo dell'applicazione in misura proporzionale invece che fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale ⁽²⁾, trattandosi di tributi per i quali il potere liquidatorio spetta all'ufficio - ed in particolare di imposte suppletive (essendo ormai decorsi i 60 giorni dalla registrazione dell'atto) se l'errore nella liquidazione delle suddette imposte rilevi sulla base di elementi desumibili dall'atto, altrimenti di complementari ⁽³⁾ - si ritiene che l'acquirente possa eventualmente solo compulsare l'ufficio, presentando un'istanza ⁽⁴⁾ perché quest'ultimo proceda alla riliquidazione delle imposte suddette (con avviso da notificare alle parti contraenti, non essendo il notaio responsabile per il pagamento di suppletive o complementari), nei termini di decadenza di cui all'art. 76 D.P.R. n. 131/1986 ⁽⁵⁾.

Più complessa è la vicenda sotto il profilo dell'IVA in quanto il recupero di tale tributo quando indebitamente dovuto è oggetto di un ampio dibattito in dottrina e giurisprudenza, anche comunitaria.

In questa sede, pur non potendosi approfondire le varie questioni, ci si limita a ricordare il disposto dell'art. 21 comma 7 D.P.R. n. 633/1972, ai sensi del quale «*se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*», segnalando che, secondo un orientamento, la norma non sarebbe applicabile solo alle fattispecie di fatturazione fraudolenta, ma a tutte le ipotesi di fatturazione in eccesso o per operazioni inesistenti, ivi comprese le fatture contenenti un'imposta su operazioni non assoggettabili a tributo (perché escluse, non imponibili o esenti), dovuta sia ad errore che a frode ⁽⁶⁾.

La previsione ha dato luogo a numerose problematiche interpretative legate, tra l'altro, non solo all'individuazione delle operazioni da considerare fiscalmente inesistenti, ma anche alla sua ratio, alla detraibilità o meno dell'IVA assolta o pagata per queste fatture, all'esistenza dell'obbligo di rivalsa, alla ripetibilità della somma versata ⁽⁷⁾.

In particolare, con riferimento al sistema attraverso cui procedere per il recupero dell'IVA indebitamente fatturata, non è pacifico che, nel caso di fatturazione per operazioni inesistenti, colui che ha emesso la fattura si possa avvalere del procedimento delle variazioni in diminuzione

di cui all'art. 26 commi 2 e 3, D.P.R. n. 633/1972 ⁽⁸⁾, atteso che secondo un orientamento diffuso il comma 3 cit., utilizzando la locuzione "rettifica di inesattezze", sembrerebbe fare riferimento ad ipotesi determinate da errore e non da frode, attribuendosi rilevanza, al fine dell'ammissibilità della variazione in diminuzione, quantomeno alla dimostrazione della buona fede ⁽⁹⁾.

Annarita Lomonaco

- 1) Cfr. più in generale sul tema dell'atto di rettifica anche con riguardo agli aspetti fiscali Basilavecchia, *Atto integrativo e di rettifica*, studio n. 230-2007/T, in *Studi e materiali*, 2008, 552 ss.
- 2) Va considerato che l'alternatività con l'iva discende in relazione ad atti che contengano operazioni per le quali si verifichino i presupposti di applicazione dell'iva (cfr. Napolitano, *Il principio di alternatività tra iva e registro*, in AA.VV., *Imposta di registro. Questioni controverse*, Milano, 1986, 19), cosicché «non è rilevante il semplice fatto che sia stata corrisposta un'imposta anziché un'altra, posto che nei casi di imposizione alternativa il contribuente e ancora di più l'ufficio, hanno l'obbligo di corrispondere o di richiedere il tributo effettivamente dovuto e non quello per primo corrisposto o scelto dal contribuente» (Cass. n. 2021/1996 richiamata in Arnao, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 211).
- 3) Per approfondimenti cfr. Puri, *Sulla corretta qualificazione in termini di imposta principale o suppletiva richiesta a fronte dell'errore o omissione in sede di controllo degli importi autoliquidati*, studio n. 126-2011/T, in *Studi e materiali*, 2012, 569 ss.
- 4) A tal fine potrebbe essere utile raffrontarsi con l'istituto del ravvedimento operoso – che ha la finalità di permettere all'autore ed ai soggetti solidalmente obbligati di rimediare spontaneamente, secondo modalità ed entro precisi limiti temporali stabiliti, prima che siano iniziati i controlli fiscali, alle omissioni e alle irregolarità commesse, beneficiando di una riduzione delle sanzioni amministrative (cfr. Agenzia delle entrate, circ. 10 luglio 1998 n. 180/E, 23 luglio 1998 n. 192/E) - tenendo conto che «quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione» (art. 13 comma 3 d.lgs. n. 472/1997). È bene, però, evidenziare che nel caso di specie non sembra che l'istituto del ravvedimento operoso sia direttamente applicabile, non essendo contestabile alcuna sanzione per un errore od omissione commessi.
- 5) Cfr. ad esempio ris. n. 105/E del 31 ottobre 2011.
- 6) Cfr. Logozzo, *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 288 ss.
- 7) Per una sintesi cfr. Mercurio, *Sulle conseguenze derivanti nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto della fatturazione di operazioni inesistenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 211 ss.; Basilavecchia, *In tema di recupero dell'iva non dovuta; presupposti, condizioni, modalità*, in *Dir. fin. e scienza delle finanze*, 2004, 45 ss., Mandò-Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2011, 560 ss.
- 8) Ai sensi dei quali «2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione esimili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.
3. Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21».
- 9) Secondo un'altra tesi, la variazione in diminuzione sarebbe ammissibile comunque purché, conformemente alla posizione espressa dalla giurisprudenza comunitaria, si sia provveduto all'eliminazione completa del rischio di perdite di gettito fiscale. E sempre con riguardo al recupero dell'imposta, alcuni autori affermano l'ammissibilità di un'azione di rimborso in capo al cedente nei confronti dell'erario e di un'azione civilistica di indebito del cessionario nei confronti del cedente, altri autori ancora ritengono che all'azione di rimborso dovrebbe essere ammesso anche il cessionario che ha subito l'onere del tributo. Cfr. Basilavecchia, *Le note di variazione*, in AA. VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, spec. 649 e 651 ss.; Mercurio, op. cit., 211 ss.; Logozzo, op. cit.