

5. TAX TWO



5.1. ENUNCIAZIONE E SOLIDARIETA' DEL NOTAIO

di Alessio Paradiso

Quando i notai leggono i termini "Enunciazione" e "solidarietà" tremano immediatamente.

Infatti, non ho nemmeno specificato che l'argomento è in materia fiscale perché i due termini parlano da soli.

Mi ero già occupato in passato della responsabilità "estesa" del notaio.

In Notarnews del luglio 2017 avevo trattato del caso del notaio che ha dovuto ricorrere in autotutela avverso un avviso di liquidazione di un atto di donazione che non superava la franchigia di legge.

Cosa era successo. L'A.E. in sede di verifica di un atto di donazione, che non superava la franchigia di legge, rinveniva un vecchio atto di donazione, portante un valore che sommato a quello stipulato da notaio ignaro superava i limiti di legge e

quindi considerava erosa la franchigia e richiedeva la differenza di imposta al notaio e non alle parti.

Era evidente che ci si trovava di fronte ad imposta complementare e non alla principale "postuma".

Il notaio quindi dovrebbe essere responsabile non solo del "suo" atto, ma anche di tutto ciò che era successo in precedenza, magari anche quando egli non era ancora nemmeno notaio.

L'avviso di liquidazione era stato emesso anche se non basato su elementi desumibili dall'atto - perché estranei e non menzionati in atto - ma da accertamenti postumi, da circostanze esterne all'atto, insomma da attività che nulla avevano a che vedere rispetto ad un mero ricalcolo dell'imposta.

In pratica si era al di fuori della cc dd "imposta principale postuma", e si versava nel campo della imposta complementare, quindi nulla poteva essere richiesto al notaio.

A supporto delle ragioni del notaio ci sono legge, prassi e giurisprudenza.

In breve,

- 1) l'articolo 3 ter del decreto legislativo del 18 dicembre 1997 n.463,
- 2) la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.6/E del 5 febbraio 2003, al punto 4 intitolato "Controllo da parte degli uffici dell'autoliquidazione dell'imposta principale,
- 3) la Corte di Cassazione, sentenza della sezione 5, n.12.257/2017, del 17.05.2017.

Situazione simile a quella prospettata nel 2017 è avvenuta per l'ipotesi di "enunciazione" nel caso sottoposto alla Cassazione che ha deciso di escludere la responsabilità del notaio per il versamento della maggiore imposta.

Il provvedimento è la Sentenza della Corte di Cassazione sez.5 n.6.617 del 01.02.2022, pubblicata l'01.03.2022.

Oggetto. Atto di assegnazione del Fondo in trust al beneficiario di un trust e cessazione di quest'ultimo.

Disponente e beneficiario sono lo stesso soggetto.

Nella premessa dell'atto veniva precisato che in passato (quindi in epoca anteriore alla stipula dell'atto oggetto di avviso di liquidazione) era già stata assegnata al beneficiario una somma di denaro di importo (.....) in varie tranches.

Il notaio ha versato l'imposta fissa di registro.

L'AE ha invece notificato avviso di liquidazione con la tassazione rinforzata.

Base imponibile: somma degli importi già assegnati e di quelli indicati in atto.

Aliquota: 8 per cento.

L'imposta così liquidata è stata definita principale postuma, pertanto l'avviso di liquidazione è stato notificato al notaio rogante con l'obbligo personale di versare la differenza.

La Cassazione ha accolto il ricorso del notaio, ha cassato la sentenza della C.R.T., e ha deciso nel merito annullando il provvedimento impositivo dell'AE.

Il notaio, anche in caso di registrazione con procedura telematica, risponde in via solidale con i contraenti, e salvo rivalsa, unicamente per **l'imposta principale**, tale dovendosi considerare quella risultante dal controllo dell'autoliquidazione ovvero da elementi desumibili dall'atto con immediatezza e senza necessità di accertamenti fattuali o extratestuali, né di valutazioni giuridico-interpretative(Cass.n. 15450/19, richiamata da Cass.n.15998/21 ed altre).

Fatta questa premessa, che determina e limita la responsabilità del notaio, la Cassazione indica il perimetro entro il quale il notaio è responsabile di imposta.

"In tema di autoliquidazione telematica dell'imposta, l'art.3 ter d.lvo 463/97 stabilisce: "Procedure di controllo sulle autoliquidazioni.

1. 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 sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. Il pagamento e' effettuato, da parte dei soggetti di cui all'articolo 10, lettera b), del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, entro quindici giorni dalla data della suindicata notifica; (...)";

il ricorso acceleratorio alla procedura liquidativa automatizzata non muta la natura giuridica della responsabilità del notaio per il pagamento dell'imposta,

- sia nel senso che egli resta responsabile in via solidale con le parti contraenti, stante la permanenza del ruolo di garanzia a lui assegnato dalla legge nel rafforzamento dei presupposti di satisfattività della pretesa impositiva,

- sia nel senso che la sua esposizione personale rimane assoggettata alla regola generale di cui all'art. 57, co. 2-" d. P. R. 131/86, secondo cui la responsabilità solidale del notaio non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive, rimanendo pertanto limitata alla sola imposta principale;

l'affermazione della responsabilità concorrente del notaio non toglie che questi, ancorchè pubblico ufficiale obbligato a richiedere la registrazione, rimanga tuttavia estraneo al presupposto impositivo, che concerne unicamente le parti contraenti nel momento in cui partecipano alla stipulazione di un atto traslativo di ricchezza o regolativo di un affare al quale l'ordinamento riconduce - ma in capo ai contraenti stessi e soltanto a costoro - un'espressione di capacità contributiva (tra le altre, Cass. nn.9439-9440/05; 5016/15, ord. 12257 /17),

sicchè può ben dirsi che contribuente in senso sostanziale non sia il notaio, ma la parte difatti assoggettata a rivalsa per l'intero nell'ambito di un rapporto di solidarietà non paritetico ma secondario o dipendente);

al fine di stabilire gli esatti contorni della responsabilità del notaio per l'imposta principale occorre rifarsi, pur a fronte di procedura automatizzata di liquidazione, versamento e controllo, a quanto stabilito in via generale dall'art.42 d.P.R. 131/86, secondo cui "è **principale** l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di

autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica;

è **suppletiva** l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio;

è **complementare** l'imposta applicata in ogni altro caso"; la nozione di imposta principale ricomprende un duplice prelievo:

sia quello direttamente versato al momento della registrazione (quale imposta principale contestuale o 'autoliquidata'),

sia quello integrativamente richiesto dall'Ufficio allo scopo di correggere errori od omissioni incorsi nella autoliquidazione medesima (c.d. imposta principale '**postuma**');

al di là di questi limiti, l'imposta deve ritenersi complementare;

L' art. 3 ter d.lvo 463/97 prevede una particolare procedura di controllo automatizzato dell'autoliquidazione, riguardante unicamente l'imposta autoliquidata la cui difformità dal dovuto risulti immediatamente percepibile - potremmo dire per tabulas - dalla disamina dell'atto trasmesso per la registrazione telematica; dispone infatti la norma richiamata che, in tanto la procedura automatizzata di controllo e recupero dell'imposta autoliquidata è esperibile, in quanto il maggior dovuto emerga "**sulla base degli elementi desumibili dall'atto**", dal che si evince, al contrario, che ogniquale volta la pretesa impositiva **non trovi riscontro cartolare ed ictu oculi**, ma richieda l'accesso ad elementi extratestuali o anche l'esperimento di particolari accertamenti fattuali o delicate valutazioni giuridico-interpretative, l'amministrazione

finanziaria non potrà procedere alla notificazione al notaio dell'avviso di liquidazione integrativo, dovendo invece emettere, secondo le regole generali, avviso di accertamento - per un'imposta che, a quel punto, avrà necessariamente natura complementare - nei confronti delle parti contraenti."

Fatte queste considerazioni, il Supremo Collegio esamina nello specifico l'ipotesi della "enunciazione" o "emersione dall'atto" quale requisito del controllo automatizzato della autoliquidazione, e ha modo di precisare che la stessa amministrazione finanziaria (v. Circ. n. 6/E del 5 febbraio 2003, richiamata dalla Circ. n.18/E del 29 maggio 2013) invita gli uffici - pur nella necessaria considerazione contenutistica e sostanziale dell'atto - **a riscontrare soltanto gli errori e le omissioni che siano oggettivi, univoci ed immediatamente desumibili dall'atto stesso; dunque, «senza sconfinare, in questa fase riservata al controllo dell'imposta principale, in delicate valutazioni o apprezzamenti sulla reale portata degli atti registrati o, comunque, pervenire a conclusioni sorrette da interpretazioni non univoche o che necessitino di qualsiasi attività istruttoria»;**

mentre nella giurisprudenza di legittimità non mancano affermazioni puntuali - riferite anche alla modalità di registrazione telematica - della nozione di imposta 'principale', essendosi ad esempio escluso tale qualifica con riguardo all'imposta recuperata dall'ufficio per ritenuta assenza dei presupposti della agevolazione prima casa (Cass.n. 2400/17), ovvero per riquilibrata giuridica dell'atto ex articolo 20 d. P. R.131/86 (da ultimo, Cass. n. 881/19)"

Quindi, in definitiva, bisogna verificare se in concreto i presupposti della responsabilità del notaio emergono dall'atto, nel senso di potersi ritenere direttamente ed immediatamente da questo desumibili.

Per la Cassazione la risposta non può che essere negativa, perchè gli elementi costitutivi della imposizione proporzionale di cui all'avviso di liquidazione notificato al notaio non riguardavano un calcolo erroneo del notaio o un errore nell'adozione del regime fiscale, ma muovevano da una diversa ricostruzione fattuale e giuridica della fattispecie impositiva, che a sua volta è esito non di una percepibilità e desumibile dall'atto stesso, ma di una determinata e non pacifica interpretazione, basata su presupposti che sono tutti da dimostrare, quali

* l'imponibilità a titolo di imposta proporzionale di donazione degli atti del trust, non istitutivi né dotativi, bensì attuativi e finali del programma di gestione patrimoniale ad esso assegnato

* la mancata vigenza dell'imposta di donazione al momento della costituzione del trust e al momento di sua dotazione della liquidità poi fatta oggetto dei quattro bonifici tassati;

* la non univoca sussistenza dei requisiti della imponibilità di questi ultimi trasferimenti "per enunciazione", ex art.22 d.P.R. 131/86, attesa sia la non totale coincidenza soggettiva tra le parti interessate dai bonifici (trustee e beneficiari) e quella (il solo trustee) dell'atto unilaterale di cessazione presentato alla registrazione, sia l'apparente esaurimento degli effetti degli atti enunciati ex art.22, co. 2^o cit.;

* la peculiarità costituita dalla coincidenza soggettiva tra disponente il trust e beneficiario delle dazioni enunciate, coincidenza che rendeva quanto meno sostenibile la tesi dell'insussistenza di materia imponibile per l'ineidoneità dell'atto (ad effetto sostanzialmente restitutorio) a trasferire una ricchezza significativa di capacità contributiva.

La Cassazione conclude affermando che l'avviso di liquidazione "risulta effettivamente illegittimo; e ciò per il solo fatto che esso miri a far valere un'ipotesi di responsabilità solidale del notaio al di fuori dei casi consentiti dalla legge." e, non ritenendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, procede alla decisione nel merito, e accoglie il ricorso del notaio.

La fattispecie dell'enunciazione appena esaminata, come detto è simile a rispetto a quella di cui mi ero occupato nel 2017, ma non coincidente e presente a "monte" una differenza sostanziale.

In quella occasione al notaio era stato notificato un avviso di liquidazione basato su elementi totalmente estranei all'atto e a cui A.E. era risalita con una attività di ricerca ed indagine su elementi extratestuali e riferentisi ad anni risalenti nel tempo.

Il notaio non può certo essere responsabile di ciò che non è nemmeno indicato in atto.

Nel caso di "enunciazione", le attribuzioni patrimoniali che hanno dato luogo all'emissione dell'avviso di liquidazione dell'A.E. seppur citate nell'atto non ne costituiscono l'oggetto, nel senso che hanno una rilevanza esclusivamente storica, e non sono frutto di negozio tra le parti.

Così fino a quando esse non sono state fatte emergere in documenti (o rilevate aliunde dall'A.E.) sono rimaste fiscalmente irrilevanti, mentre, in riferimento all'atto stipulato, per effetto della "enunciazione" assumono rilevanza fiscale e quindi manifestazione di capacità contributiva ai fini della tassazione (rinforzata).

Nè è pensabile considerare che le attribuzioni sono irrilevanti fiscalmente per il solo fatto che derivano da negozi stipulati al di fuori dall'atto oggetto di avviso di liquidazione.

E' pacifico che le ipotesi di "enunciazione" siano oggetto di tassazione, se non sottoposti alla registrazione in precedenza.

Meno pacifico è chi debba essere il destinatario dell'avviso di liquidazione emesso dall'A.E.

In effetti non dovrebbe essere il notaio, perché i fatti che hanno dato luogo alle attribuzioni precedenti non sono stati compiuti con l'atto stipulato dallo stesso notaio.

La Cassazione offre uno spiraglio in tal senso.

Sembra però che il notaio non sia responsabile più che per sistema o per principio e quindi naturalmente perché il presupposto di imposta non fa parte del suo atto,

ma piuttosto perché la fattispecie impositiva che ha dato luogo alla notifica dell'avviso non è chiara e incontrovertibile.

Ed dunque è per questo (e solo per questo) che il notaio non è responsabile. Se invece si versa nell'ipotesi opposta, quindi incontrovertibile, il notaio è responsabile.

In conclusione, una soluzione tranquillizzante ma non troppo.

La Cassazione, in materia di "enunciazione", non riconosce in assoluto l'estraneità del notaio ma solo a determinate condizioni.

Viceversa, la Giurisprudenza di merito ha affermato l'esclusione di responsabilità in maniera assoluta, in particolare la Comm. Trib. Prov. di Brescia, sentenza 21 febbraio 2013, n. 13, sez. XVI ha sancito che "L'art. 10 del D.P.R. 131/1986 contiene il principio generale a cui occorre uniformarsi in relazione alla

responsabilità dei notai per la registrazione degli atti, che è limitata agli atti redatti, ricevuti o autenticati.

Una responsabilità (del notaio rogante) anche per gli atti cui il notaio non ha partecipato ma che sono solamente enunciati in un altro atto per cui ha l'obbligo di richiedere la registrazione, richiederebbe una specifica disposizione legislativa, che deroghi espressamente al principio generale prima enunciato.

Una norma derogatoria siffatta non è però rinvenibile nel D.P.R. citato, posto che l'art. 22, che regola la disciplina degli atti enunciati, **non fa alcun cenno ad una estensione della responsabilità del notaio che redige l'atto enunciante**. Nel sistema previgente all'attuale Testo Unico (RD. n. 3269/1923), era presente una norma speciale estensiva (l'art. 119).

Se nella redazione dell'attuale Testo Unico non si è ritenuto di riproporre la norma derogatoria, è evidente la volontà del legislatore di non gravare i notai di tale "obbligo specifico" oltre quelli previsti dall'art. 10."

E Buona Pasqua a tutti.

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§