

Seminario di Aggiornamento Professionale per i magistrati delle Commissioni Tributarie della Regione Umbria e delle Commissioni tributarie provinciali di Arezzo e Rieti

18 e 19 gennaio 2013 - Università degli Studi di Perugia Facoltà di Economia - Aula 1 - Intervento programmato del Notaio Adriano Pischetola di Perugia previsto per il giorno 19 gennaio 2013 ore 12,50

Natura dell'imposta di registro richiesta dall'A.F. a seguito di 'riqualificazione negoziale'

Le presenti note muovono dall'analisi di una fattispecie negoziale concretamente occorsa e verificatasi, per sviluppare poi qualche considerazione consequenziale.

Un'Agenzia delle Entrate, successivamente alla registrazione telematica, riqualifica, ai sensi dell'art. 20 del TUR, un contratto preliminare di compravendita come vera e propria compravendita e, pertanto, notifica al notaio autenticante avviso di liquidazione relativo alle maggiori imposte dovute.

Nel caso di specie, la caparra versata dalla parte promissaria acquirente era tale da corrispondere quasi all'intero prezzo di vendita ed, inoltre, la medesima parte promissaria veniva da subito immessa nel possesso materiale (detenzione) dell'immobile dedotto in contratto, con la precisazione che il possesso legale sarebbe stato acquistato solo al momento della stipula dell'atto definitivo di vendita.

A prescindere dall'ammissibilità o meno di un contratto preliminare ad effetti anticipati, si pone la problematica della natura giuridica della maggiore imposta di registro liquidata dall'Ufficio a seguito della riqualificazione dell'atto eseguita, come detto, ai sensi del citato art. 20 del TUR e, quindi, se trattasi di imposta principale, complementare o suppletiva, con consequenziale incidenza (o meno) sul termine di decadenza dall'azione dell'Amministrazione finanziaria e del regime della responsabilità del notaio.

La definizione della trinomio (Imposta principale, suppletiva e complementare) viene fornita dall'art. 42 del TUR che, a fronte della possibile modalità di registrazione telematica degli atti, ha ampliato il concetto di imposta 'principale' anche a quella

“richiesta dall’Ufficio se diretta a correggere errori od omissioni in sede di autoliquidazione” e alla quale richiesta, soprattutto, si appunta l’attenzione delle presenti note.

Molto si è argomentato circa il contenuto condizionato e circoscritto di siffatta ‘richiesta’ da parte dell’Ufficio, soprattutto ancorando la riflessione al dettato normativo dell’art. 3-ter D.Lgs. n.463/1997 e a quelli che sono i ‘paletti’ posti dalla famigerata Circolare dell’A.F. (n.6/E del 5 febbraio 2003).¹

Dalla lettura combinata del testo di legge e del documento di prassi s’individua il perimetro di un’area ben definita solo all’interno della quale la ‘richiesta’ dell’Amministrazione può ritenersi e definirsi legittima, e cioè quella che, con definizione breviloquente, non si fonda su di un’attività di ricostruzione logico-giuridica della fattispecie negoziale sottoposta alla registrazione telematica, essendo questa demandata in prima (ma anche in esclusiva) battuta al notaio rogante (o autenticante); anzi, a ben riflettere, pare proprio questo il profilo che meglio caratterizza la procedura di registrazione telematica rispetto a quella (se si può definire) ‘tradizionale’ (ove invece sono previsti un sindacato e un controllo preliminari da parte dell’Ufficio rispetto alla stessa individuazione del profilo identitario della fattispecie sottoposta a registrazione nel momento della esecuzione della formalità di registrazione). Prova ne sia che è il medesimo art. 3-ter cit. a prevedere un particolare meccanismo di segnalazione ai competenti organi di controllo dell’operato affetto da dolo o colpa grave tenuto dal pubblico ufficiale nell’autoliquidazione delle imposte, quasi a sottolineare il ruolo assorbente di questi nell’ambito dell’intera procedura di registrazione (e salvo i limitati correttivi cui ha accesso l’A.F. in tale fase preliminare). Quale, diversamente opinando, sarebbe il senso della innovazione recata dal legislatore con il D.Lgs. n.463/97 e quale la sua ‘ratio legis’ se ancora il controllo preliminare da parte dell’Ufficio in sede di applicazione dell’imposta principale fosse così pregnante da svuotare di ogni funzione deliberativa l’autoliquidazione notarile? Assisteremmo solo ad un’artificiosa duplicazione dei soggetti preposti all’applicazione dell’imposta principale, tale da ‘vanificare ingiustificatamente l’obiettivo perseguito dal legislatore con l’adempimento unico, aggravando di fatto il meccanismo applicativo dell’imposta di registro’.²

¹ Cfr. le lucide e condivisibili osservazioni svolte da MONTELEONE-SANTANGELO, *L’imposta principale applicata dopo la registrazione*, in *Assonotai Campania*, ott.2002, pagg. 20 ss.; sul tema anche PAPPÀ MONTEFORTE V., *Crisi matrimoniale e trasferimenti immobiliari ai figli. Cenni su trattamento tributario e competenza*, in *Notariato*, 6/2011, 715, nt.7; PURI P., *Sulla corretta qualificazione in termini di imposta principale o suppletiva richiesta a fronte dell’errore od omissione in sede di controllo degli importi auto liquidati*, in *Studi e Materiali* n.2/2012, pagg. 569 ss. ; secondo la circolare citata nel testo (n.6E/2003) “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 ... Si raccomanda agli uffici di rilevare esclusivamente errori ed omissioni sulla base di elementi oggettivi, univoci e chiaramente desumibili dall’atto **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 ...”.

² In tal senso si esprimono MONTELEONE-SANTARCANGELO, *op. cit.*, pag.20

Se peraltro, come s'intuisce da una lettura piana del cit. art.42 del TUR, la richiesta dell'ufficio è diretta a correggere solo 'errori od omissioni' effettuati in sede di autoliquidazione, non sembra che la cd. 'riqualificazione' ex art. 20 del TUR - dovendosi applicare l'imposta 'secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti' - possa essere attività legittimamente espletata dall'Ufficio già in tale fase di applicazione dell'imposta principale. La 'riqualificazione' infatti non è evidentemente attività diretta solo a correggere 'errori od omissioni', ma piuttosto rappresenta il frutto di una valutazione argomentativa logico-giuridica che non può fondarsi sugli 'elementi desumibili dall'atto' (i soli cui ex art. 3-ter cit. si debba prestare attenzione per stabilire la debenza di una maggiore imposta dovuta): essa richiede il ricorso da parte dell'Ufficio proprio a quegli 'apprezzamenti sulla reale portata dell'atto' che la ricordata Circolare n.6E/2003 ha voluto espungere con riferimento all'attività di controllo 'postumo' sulla regolarità e completezza della procedura di autoliquidazione espletata dal notaio rogante/autenticante. Gli errori e le omissioni, pertanto, che soli legittimano un intervento correttivo da parte dell'Ufficio, attengono a quelli che emergono *per tabulas* dall'atto sottoposto a registrazione telematica (e quindi riferibili ad esempio al tipo di convenzione, sottoposta per ipotesi a registrazione come divisione anziché correttamente come 'permuta', o all'aliquota erroneamente applicata, laddove emerga con evidenza che un ipotetico trasferimento, avente ad oggetto un terreno di indiscutibile natura agricola, venga inciso con l'aliquota prevista per i terreni utilizzabili a scopo edificatorio, o ancora all'applicazione erronea del principio di alternatività Iva/registro, laddove dall'atto emergano al contrario tutti gli elementi, soggetti, oggettivi e negoziali, che escludano il lecito ricorso a tale principio, ecc.). Al contrario, e in via speculare rispetto alla prospettiva da cui il tema in dibattito deve essere riguardato, non pare che si possa ritenere ammissibile un qualunque intervento correttivo da parte dell'Ufficio in sede di cd 'imposta principale postuma' laddove esso - per trovare concreta applicazione - richieda l'espletamento di un percorso argomentativo, come si accennava, di tipo logico e giuridico, da considerarsi 'additivo' rispetto alla semplice individuazione del presupposto o dei presupposti d'imposta emergenti dall'atto e dalle proposizioni in cui esso si articola attraverso le mere dichiarazioni di volontà o di scienza negoziali rese dalle parti della convenzione sottoposta a registrazione.

Di fatto, argomentare in senso diverso, significherebbe consentire all'Ufficio di fare riferimento in questa fase ad elementi 'esterni' (anch'essi ritenuti non ammissibili dalla medesima Circolare n.6E/2003) rispetto alla convenzione così come partorita dalla volontà dei paciscenti, in quanto la valutazione di riqualificazione negoziale è pur sempre un fatto, giuridicamente rilevante sì, ma appunto 'esterno' rispetto alla convenzione riqualificata, indotto da un procedimento ricostruttivo-interpretativo e, pertanto, in ultima analisi, 'rielaborativo' dei termini della convenzione stessa.

Inoltre sarebbe realmente poco plausibile che l'attività di 'riqualificazione negoziale' espletata dall'Ufficio, specialmente quando abbia natura discrezionale e non risulti avvalorata da orientamenti di pensiero diffusi e da prassi operative consolidate e

condivise³, possa considerarsi soltanto finalizzata a ‘correggere’ supposti o presunti ‘errori od omissioni’ effettuati in sede di autoliquidazione, e ciò in quanto tale intervento, lungi dall’essere puramente ‘correttivo’, al contrario si atteggierebbe come ‘modificativo’ e ‘determinativo’ del presupposto d’imposta e quindi della base imponibile, incidendo sulla loro esatta qualificazione ed individuazione in una fase temporale e procedurale che non lo consente.

Nel caso di specie, poi, a ben riflettere, sono ancora più consistenti i dubbi sulla plausibilità di un intervento (solo presuntivamente) correttivo in sede di applicazione d’imposta principale ‘postuma’, in considerazione degli orientamenti giurisprudenziali ondivaghi e assolutamente non pacifici in ordine alla configurabilità di un contratto preliminare cd. ad effetti anticipati quale vero e proprio contratto definitivo.⁴

In generale allora, e salvo a verificare i margini di liceità entro i quali l’attività di riqualificazione negoziale stessa da parte dell’Ufficio si possa svolgere (questione diversa da quella qui in trattazione e che non può essere oggetto delle presenti note⁵), gli effetti di tale attività ‘additiva’ potranno semmai fondare l’emanazione di un avviso di accertamento per imposta ‘complementare’, e cioè per un’imposta di natura residuale (rispetto a quella principale, sia pure postuma, e a quella suppletiva), proprio perché non è diretta a correggere né errori od omissioni commessi in sede di autoliquidazione né errori od omissioni dell’ufficio stesso.⁶ Del resto è stata l’Amministrazione Finanziaria stessa con nota prot.n.2007/84127 del 18 maggio 2007

³ Basti pensare, per fare un esempio, alla riqualificazione operata talvolta dall’A.F. con riferimento a tutte le ben note ipotesi di cd. ‘cessione indiretta dell’immobile’ o di ‘cessione indiretta dell’azienda’ o di cessione d’azienda cd. “a spezzatino”.

⁴ Basta qui richiamare quell’orientamento espresso dai Giudici della Suprema Corte in sentenze, anche recenti, per le quali “Il contratto preliminare ad effetti anticipati non produce l’effetto traslativo, che si determina solo con la stipula del contratto definitivo; ne consegue che la disponibilità del bene conseguita dal promissario acquirente prima del perfezionamento del contratto definitivo ha natura di detenzione qualificata... la consegna della cosa e l’anticipato pagamento del prezzo non sono incompatibili, in ultima analisi, con la figura del preliminare, nè indice della natura definitiva della compravendita” (*Cassazione civile*, sez. I, 01/03/2010, n. 4863, in *Foro it.* 2011, 3, 870); o ancora “La previsione e l’esecuzione della traditio della res e/o del pagamento, anche totale, del prezzo non sono affatto, di per se stessi, incompatibili con l’intento di stipulare un contratto solo preliminare di compravendita, dacchè, in tal guisa operando, le parti manifestano e concretamente realizzano esclusivamente l’intento d’anticipare non gli effetti del contratto di compravendita ...ma solo quelle prestazioni che delle obbligazioni nascenti dalla compravendita costituiscono l’oggetto, id est la consegna della res ed il pagamento del prezzo” [*Cassazione civile*, sez. un., 27/03/2008, n. 7930, in *Giust. civ. Mass.* 2008, 3, 463 nonché in *Riv. notariato* 2008, 5, 1082 (nota TIMPANO)]. Incertezze si registrano altresì anche nella Giurisprudenza di merito: “In un preliminare di vendita immobiliare in cui siano effettuati il pagamento del prezzo e il trasferimento del possesso sul bene, resta determinante ai fini della qualificazione del contratto come definitivo e, quindi, immediatamente traslativo della proprietà la comune intenzione delle parti circa l’attuazione dell’effetto reale; intenzione che viene esclusa dalla inequivoca volontà di prestare il consenso al trasferimento in un momento successivo (così il Tribunale Bari nella sentenza del 10/03/2006, in *Obbligazioni e contratti* 2006, 7, 650).

⁵ Sia qui consentito, anche con riferimento ad ulteriori profili che coinvolgono l’attività di consulenza del notaio, il rinvio a PISCHETOLA A., *La consulenza fiscale da parte del Notaio, con particolare riferimento al rischio di ‘riqualificazione negoziale’*, in *Notariato* n.4/2012, pagg.453 ss.

⁶ Anche la giurisprudenza di legittimità è decisamente orientata a propendere verso la qualificazione della maggiore imposta come ‘complementare’ quando non si tratti di rimediare ad errori od omissioni (del notaio o dell’ufficio stesso) nell’applicazione dell’imposta già percetta (v. *Cassaz. sez. trib.*, 19 maggio 2008 n.12608; *Cassaz. sez. trib.* 18 febbraio 2009 n.3850); quanto invece alla distinzione tra imposta principale e suppletiva da una lato, e imposta complementare dall’altro, cfr. *Cassaz.* 8992/2007, 8993/2007 e 8997/2007.

emanata dalla Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate a qualificare come imposta 'complementare' quella richiesta in esito all'esercizio dell'attività interpretativa finalizzata ad accertare il 'reale effetto giuridico' collegato agli atti sottoposti a registrazione⁷.

E' evidente infine che siffatta ricostruzione ha evidenti ricadute sul piano dei termini per l'azione dell'A.F. diretta al recupero degli importi dovuti come sul piano della responsabilità notarile: quanto al primo profilo, infatti, se per effetto di 'riqualificazione negoziale' sia dovuta una maggiore imposta (con relativi interessi di mora), il suo assolvimento, trattandosi di imposta complementare, - come illustrato - deve avvenire entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione (ex art. 55 1° comma del TUR)⁸; quanto al secondo profilo pare superfluo qui rimarcare - proprio in quanto trattasi di imposta complementare - l'assenza di qualsiasi corresponsabilità del notaio rogante (ex art. 57 comma 2 del TUR), che invece potrebbe essere invocata qualora l'imposta fosse da qualificare principale, sia pure postuma.

Notaio Adriano Pischetola

⁷ Nella nota citata nel testo la Direzione Generale ha fornito indicazioni alle Direzioni Regionali per l'attività di contrasto di fenomeni elusivi, segnatamente relativi a conferimenti in società di immobili gravati da mutuo ipotecario, seguiti da cessioni delle relative quote di partecipazione, in luogo di compravendite.

⁸ E non già entro il termine di sessanta giorni (inizialmente trenta, fino all'entrata in vigore del comma 5 art. 38 D.L. 31 maggio 2010 n.78 convertito in legge n.122/2010) dalla presentazione del modello unico informatico, come previsto per l'imposta principale 'postuma'; inoltre in tale ultimo caso non sono dovuti interessi di mora se il pagamento della maggiore imposta liquidata avviene entro quindici giorni: peraltro ove tale termine non sia rispettato sono dovuti gli interessi moratori e la sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (art. 3-ter del D.Lgs. n. 463 del 1997, aggiunto dall'art. 1 del D.Lgs. n. 9 del 2000)