

La consulenza fiscale da parte del Notaio, con particolare riferimento al rischio di 'riqualificazione negoziale'.*

Di fronte al rischio che, in applicazione della cd. 'funzione antielusiva' presuntivamente ascritta all'art. 20 del TUIR (DPR.131/86), si possa pervenire da parte dell'Amministrazione Finanziaria ad una 'riqualificazione' del negozio posto in essere dalle parti (così come alla negazione di un rapporto di 'derivazione necessaria' funzionale all'applicazione, ex art. 21 del TUIR, di un'unica imposta in presenza di disposizioni plurime), assume particolare rilievo la funzione del Notaio nell'espletamento dell'attività di consulenza fiscale.

Il presente contributo si prefigge lo scopo di verificare i principi che regolano tale attività (oltre che i limiti entro i quali essa possa ritenersi lecita e plausibile) e le modalità attraverso le quali detta attività possa, se non elidere, almeno mitigare il rischio stesso.

1.Una premessa e qualche interrogativo.

Leggo in una sentenza della Suprema Corte del 13 gennaio 2003 n.309 ormai diventata famosa (in quanto paradigmatica di una particolare sensibilità, per così dire, al ruolo sempre più penetrante svolto dal notaio nel rapporto tra fisco e cittadino, specie quando questi è un suo cliente) che un notaio accorto, chiamato a stipulare un atto in cui le parti interessate si dichiarano "coltivatori", ha l'obbligo, ai sensi dell'art. 1176 cod. civ., di svolgere una adeguata ricerca legislativa (e di successiva consulenza) al fine di far conseguire alle parti il regime fiscale più favorevole, ove per avventura, non fossero già a conoscenza dello stesso.

Nella fattispecie non era stata richiesta dalla parte la esenzione dall'ormai soppressa INVIM ex art. 25, lett. d), d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643 prevista per i trasferimenti nell'ambito di una famiglia diretto - coltivatrice ove sussistessero determinati requisiti, da provare con una certificazione dell'Ispettorato Provinciale Agrario; il notaio aveva sostenuto che al riguardo non poteva essere affermata la

sua responsabilità in relazione al mancato compimento di attività che esulavano dai suoi compiti istituzionali, gravanti a suo giudizio sulla parte interessata ad ottenere l'agevolazione.

Ahimè, la difesa del notaio non trovò conferma nelle riflessioni che svolsero i Supremi giudici, i quali si richiamarono ai doveri di diligenza ex 2° comma art. 1176 c.c., doveri cui anche il notaio si dovrebbe attenere in considerazione della 'natura dell'attività esercitata'.

Mi chiedo ora, se e quali oneri professionali e istituzionali gravino effettivamente sul notaio con riferimento alle fattispecie al vaglio e ai temi in discussione.

Più concretamente ancora gli interrogativi 'basici' potrebbero essere almeno quattro:

1) se e quali oneri il notaio abbia nel prospettare alle parti dinanzi a lui comparse ipotesi di soluzioni negoziali potenzialmente a rischio 'riqualificatorio' ;

2) se il notaio possa e soprattutto debba assicurare alle parti stesse con buona dose di certezza che gli atti a stipularsi grazie al suo ministero, per loro intrinseca natura e per gli effetti giuridici di cui sono capaci, non

potranno essere oggetto di 'riqualificazione' da parte dell'Ufficio;

3) se ciò rientri o meno negli obblighi di consulenza fiscale e in generale di predisposizione di tutte le misure ed accorgimenti di natura preliminare ed accessoria alla vera e propria stipula dell'atto - data l'importanza che a tali misure ed accorgimenti, per così dire 'strumentali', riconnette anche la Suprema Corte^[1] sul piano della responsabilità professionale notarile;

4) se possa e debba saper scorgere - anche qui con carattere di sicurezza oggettiva ed inscalfibile - quel nesso di intima e necessaria 'derivazione' tra le diverse e molteplici disposizioni per avventura contenute in uno stesso atto, nesso che solo, come è noto, ex art. 21 2° comma del TUIR, assicura l'applicazione di una sola imposta come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa.

Potremmo porci altri interrogativi, ma limitiamo per ora solo a questi la nostra indagine.

2.I principi che regolano la consulenza fiscale da parte del Notaio.

Non è di fatto possibile tentare di rispondere agli interrogativi posti se prima non si chiariscono i confini entro i quali si deve svolgere l'attività di consulenza, segnatamente in ambito fiscale, demandata al Notaio in forza di principi e norme sia 'di settore' quanto 'di sistema'.

I primi (principi e norme 'di settore') sono quelli che risultano recepiti in uno dei cd. 'Protocolli', e cioè in una di quelle Regole dell'agire notarile (segnatamente la n.ro 16) ai quali la categoria si è voluta liberamente ispirare a maggior garanzia della qualità della prestazione notarile e che, qualora risultino ufficialmente approvati dal Consiglio Nazionale del Notariato, vengono a configurarsi quali veri e propri principi di deontologia notarile, in quanto la loro violazione sistematica e ingiustificata 'costituisce comportamento deontologicamente scorretto', così come recita l'art. 44 dei Principi di deontologia professionali di cui al testo approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato con deliberazione n. 2/56 del 5 aprile 2008 (*in G.U. n. 177 del 30 luglio 2008*)

La detta Regola 16 detta appunto un onere comportamentale del Notaio in ambito fiscale e stabilisce che il notaio "fornisce alle parti ogni

opportuna informazione e chiarimento, illustrando loro le possibili soluzioni e i risvolti tributari, anche sanzionatori, nonché la richiesta di particolari trattamenti fiscali laddove non ne ricorrano i presupposti soggettivi ed oggettivi”. Soprattutto la regola ora richiamata precisa che la condotta notarile si svolgerà tenendo ben presente (e soprattutto raffigurando alle parti) la netta distinzione tra programmazione (quale pianificazione dell’attività negoziale che conduca ad un lecito risparmio d’imposta o ad un minor carico fiscale), evasione (intesa come illecito tributario derivante dalla condotta antiggiuridica di chi si sottrae all’obbligazione tributaria violando norme cogenti) ed elusione d’imposta (quale forma comportamentale tendente ad ottenere un risparmio d’imposta che, pur rispettando formalmente il dato normativo tributario, confligga con la sua ‘ratio’).

Del resto non a caso proprio all’art. 42 dei menzionati Principi di deontologia si legge che “ *Il notaio è tenuto a...:*

- a) informare le parti sulle possibili conseguenze della prestazione richiesta, in tutti gli aspetti della normale indagine giuridica demandatagli*
- b) proporre la scelta del tipo negoziale più adeguato alle decisioni assunte dalle parti, accertandone la legalità e la reciproca congruenza, svolgendo le richieste attività*

preparatorie e dirigendo quindi la formazione dell'atto nel modo tecnicamente più idoneo per la sua completa efficacia e per la stabilità del rapporto che ne deriva...”

Ma anche dalle stesse norme ‘di sistema’ è dato desumere che la consulenza fiscale da parte del Notaio – e più significativamente nell’ambito delle imposte indirette – concorra sicuramente a connotare un profilo strutturale della sua prestazione.

Quale che sia infatti il rapporto (di mandato o di prestazione d’opera intellettuale, a seconda della qualificazione ritenuta più congrua) intercorrente tra notaio e parte, è fuor di dubbio che nell’adempimento della sua obbligazione professionale la diligenza richiesta al Notaio, parametrata alla natura dell’attività esercitata ai sensi dell’art. 1176 2° comma c.c., è senz’altro ben superiore a quella generica del ‘*bonus pater familias*’ (ex art. 1176 1° comma): si può definire infatti – se non si rischiasse di peccare di genericità qualunquistica – una diligenza ‘disegnata dai tempi’, in cui l’aspetto e il profilo della rilevanza fiscale delle vicende negoziali (mediate dall’attività notarile) assumono sempre più spessore. Con termini più tecnici si è ben detto che l’onere informativo sul versante fiscale gravante sul Notaio risponde a quella cd. funzione di adeguamento[2] che è indirizzata a dare piena attuazione alla volontà

delle parti (oggetto dell'indagine notarile ex art. 47 della legge n.89/1913) e i cui confini restano, tutto sommato, incerti e tenui. [3]

Se comunque la sua obbligazione professionale resta, concettualmente, un 'obbligazione di mezzo', è ben vero che al Notaio viene richiesta dal sistema una sorta di garanzia sulla 'bontà' del prodotto finale e sulla sua rispondenza al programma negoziale perpetrato dalle parti. Basta scorrere gli atti notarili dei tempi che tutti noi oggi viviamo (profondamente diversi da quelli nei quali veniva espletata ed esaltata la mera funzione cd. documentale e/o istituzionale del Notaio) per rendersi conto di come sia venuta accrescendosi ed affinandosi[4] tale funzione adeguatrice (basti pensare alla molteplicità dei richiami legislativi, come degli adempimenti documentati in atto anche in materia di impiantistica ed energetica, delle menzioni di tipo fiscale e in materia di antiriciclaggio, ecc.). Ciò nel contempo vuol dire che se da un lato in ogni caso la prestazione professionale deve essere eseguita 'secondo buona fede' ex art. 1375 c.c. (e la '*bona fides*' nell'ambito che ci occupa implica l'utilizzo di tutti gli accorgimenti tecnico-giuridici, pre e post stipula, e il ricorso a tutto il patrimonio di conoscenze anche fiscali che possano essere messe in campo dal Notaio per meglio realizzare la volontà delle parti conformemente all'ordinamento), dall'altro il

parametro dell'art. 2236 c.c. dettato in materia di 'Responsabilità del prestatore d'opera' intellettuale - e che consentirebbe di invocare la speciale difficoltà dei problemi tecnici connessi con la prestazione professionale per andare esente da quella stessa responsabilità, salvo il dolo o la colpa grave - non pare, di regola, adeguatamente applicabile alla prestazione notarile, salvo appunto difficoltà realmente eccezionali.

Diversamente non si capirebbe perché un Tribunale[5] ha ritenuto responsabile un notaio che aveva trascurato di comunicare al venditore la possibilità della liquidazione dell'imposta sulla plusvalenza generata dall'alienazione di un immobile in via forfettaria, a mani del notaio stesso[6], e in altra circostanza altro Tribunale[7] ha ritenuto responsabile un altro notaio che aveva omesso di rilevare la natura 'di lusso' dell'immobile (avente superficie superiore ai 240 mq) per il quale la parte si era indotta a richiedere le agevolazioni 'prima casa'.

In verità pare ormai 'ius receptum' il principio, chiaramente espresso anche nella Giurisprudenza della medesima Corte di Cassazione, per cui il notaio deve svolgere qualsiasi prestazione (anche accessoria o strumentale a quella puramente istituzionale) che consenta alle parti di pervenire al risultato pratico dalle stesse perseguito, non escluso -

anzi 'in primis' - quello di tipo fiscale. Ciò emerge con nitidezza di contorni da una sentenza del 2008^[8] della Suprema Corte in cui viene condannato un notaio che, pur avendo inserito in atto l'istanza per l'attribuzione della rendita catastale ai sensi della legge n.154/88, poi aveva ommesso di inoltrarla all'UTE, respingendosi la tenue difesa opposta dal notaio per il quale si trattava di adempimento non connesso alle sue funzioni, a carico delle sole parti. In quella sede i Giudici Supremi hanno al contrario fissato il principio per cui "Il notaio, indipendentemente dal conferimento di uno specifico incarico, deve compiere tutte quelle attività necessarie per assicurare il raggiungimento dello scopo pratico perseguito dalle parti, anche sotto il profilo del godimento del regime fiscale più favorevole".

3. A confine tra 'programmazione' ed 'elusione' d'imposta

Ma, e prolungando il ragionamento, se è indubitabile e ormai anche evidente da quanto si è venuto fin qui esponendo, che l'onere informativo e programmatico concorre a definire un ben preciso profilo del ministero

notarile (a prescindere dalla forma negoziale volta a volta adottata o richiesta dalle parti, atto pubblico o scrittura privata autenticata), forse è meno evidente e si colloca in una 'zona grigia' o comunque ancora non ben definita la verifica dei limiti di correttezza entro i quali tale attività consultiva debba permanere. E cioè in altri termini la verifica se (evocando qui la distinzione tra programmazione, elusione ed evasione d'imposta che costituisce il trinomio basilico entro il quale la consulenza notarile si potrebbe articolare e a cui, come si è avuto modo di notare, si riporta anche il Protocollo deontologico sopra ricordato) si possa ritenere plausibile e lecita una consulenza che elabori o concorra ad elaborare un programma negoziale potenzialmente idoneo a lucrare un risparmio d'imposta.

Abbandoniamo qui per un attimo la questione in ordine alla cd. 'funzione antielusiva' dell'art. 20 del TUR o in ordine alla supposta esistenza - nell'ambito del nostro ordinamento - di “utili riferimenti sintomatici di un principio antielusivo in esso reperibile”[\[9\]](#); e poniamoci solo nella prospettiva del notaio consulente.

Ora è evidente che, al di là delle fattispecie puramente fisiologiche di mera programmazione negoziale finalizzata ad ottenere un sicuramente lecito risparmio d'imposta (ad es. l'applicazione del trattamento premiale a fronte di un'operazione che attenga

ad un immobile rientrante in un piano di recupero edilizio ex art. 5 legge n.168/82), possono verificarsi fattispecie (le abbiamo definite) a rischio 'riqualificatorio' affette da un qualche grado di possibile patologia: qui è possibile pensare 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", così come a qualche operazione un pò più eclatante. Solo per farsene un'idea, basti pensare a quella posta all'attenzione dei giudici della commissione Tributaria prov. di Milano nel 2010[10] che hanno rigettato un ricorso avverso un avviso di liquidazione volto al recupero dell'imposta di registro per quasi 115 milioni di euro, decidendo in favore delle ragioni erariali. Si trattava nella fattispecie di un articolato schema elusivo, iniziato con la costituzione, da parte di un fondo pensioni, proprietario di un ingente patrimonio immobiliare, di una s.r.l. unipersonale (*newco*); successivamente il fondo aveva deliberato, quale unico socio, l'aumento del capitale sociale da Euro 10.000,00 a Euro 110.000,00, con sovrapprezzo pari ad un miliardo, 61 milioni e 900 mila euro (1.061.900.000,00) che veniva liberato in natura mediante conferimento del patrimonio immobiliare, operazione quest'ultima assoggettata alle imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa per ciascuna imposta in forza del

disposto di cui all'art. 18 comma 5 del D.Lgs. 21 aprile 1993 n.124, poi abrogato [\[11\]](#). Dopo pochi giorni, il fondo pensioni cedeva l'intera partecipazione detenuta nella *newco* ad una società interamente controllata da una società di gestione immobiliare e in quest'ultima confluita nel biennio successivo mediante fusione per incorporazione. La commissione, si diceva, ha respinto le ragioni dei ricorrenti a profitto dell'Erario, ancora una volta richiamando i concetti della 'funzione antielusiva' dell'art. 20 del TUR e dell'abuso del diritto.

Orbene in tali fattispecie come queste o ancor meno eclatanti, comunque a rischio di 'riqualificazione' negoziale, è evidente che la consulenza del notaio dovrebbe indurre a suggerire ricostruzioni negoziali che non possano poi essere soggette a ripresa fiscale da parte dell'Erario. D'altra parte, per quanto concerne le fattispecie che possano ritenersi potenzialmente elusive, molto spesso **il 'discrimen' tra elusività e mera programmazione è labile, ma non inesistente.** Sicché laddove l'operazione posta in essere (ad esempio in ipotesi di conferimento immobiliare o di azienda a favore di società conferitaria sia pure seguita da cessione delle partecipazioni) possa rispondere a finalità legate (non solo strettamente al puro

risparmio fiscale ma anche) ai benefici di tipo giuridico che derivino da articolate e concatenate operazioni negoziali (e in caso di conferimento di un'azienda in una società e conseguente cessione delle partecipazioni - piuttosto che in caso di cessione diretta dell'azienda - possiamo pensare alla diverso regime della responsabilità per i debiti iscritti nei documenti contabili o in materia tributaria, alla diversa disciplina in materia di iscrizione in bilancio e di determinazione e tassazione di plusvalenze e minusvalenze, al diverso regime in tema di concorrenza[12]), si dovrebbe argomentare per la plausibilità **e** dell'operazione negoziale **e** della correlativa consulenza svolta a monte dal notaio consulente (oltre che rogante). Nel contempo **è arduo addivenire ad una indicazione tassativa di tutte le 'valide ragioni economiche'** (evocate dall'art. 37-bis del DPR n.600/73 come esimente per escludere l'elusività) e che consentirebbero, se non ci s'inganna, di giustificare (anche nei confronti del Fisco) le operazioni negoziali divise nonché la correttezza della consulenza offerta dal Notaio. Tali ragioni, infatti, potrebbero essere le più varie e in ogni caso dovrebbero formare oggetto di attenta valutazione da parte del Fisco (oltre che forse, come si dirà nel prosieguo, di specifica dichiarazione in atto). Né è vero che ogni operazione negoziale, perché meritevole di un trattamento fiscale premiale, debba intendersi

diretta per ciò stesso a costituire un 'raggiro' delle ragioni del Fisco: si tratta talora di una sorta di pregiudizio culturale che va rimosso specie laddove, come bene ha affermato la Cassazione nel 2011[13], in una certa fattispecie possa concorrere una "compresenza non marginale di ragioni extrafiscali".

Di tanto se ne rinviene una eco anche nel recente disegno di legge delega approvato dal Consiglio dei Ministri del 16 aprile 2012 in tema di abuso del diritto ed elusione fiscale, ove è previsto che si debba escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali e che per tali debbano intendersi anche "quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e consistono in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente."

Certo, si diceva che il confine tra elusività e mera programmazione fiscale non è codificato, ma codificati (anche nell'ottica delle connesse conseguenze sul piano disciplinare ex art. 147 della Legge n.89/13) sono i ben noti principi della **dignità e della reputazione** (oltre che del decoro e del prestigio notarile)[14], che non debbono essere mai compromessi e neanche posti a rischio da una consulenza a senso

unico, esclusivamente mirata ad 'aggirare' la norma tributaria.

Sicchè sarà anche quest'ultimo riferimento (e non solo) a stabilire quel confine cui si alludeva, da un lato con esclusione di soluzioni di puro artificio, irragionevoli, atipiche o abnormi e, al contrario, dall'altro con suggerimento ed attuazione di quelle opzioni negoziali, pur complesse, che non possano di per sé essere ritenute elusive sol perché meritevoli di risparmio fiscale per espressa disposizione della legge tributaria e che realizzino più compiutamente (rispetto a quelle più onerose fiscalmente) l'interesse dei soggetti dell'ordinamento (ad es. perché siano espressione della libertà di organizzare la propria attività nei modi ritenuti più confacenti sotto il profilo giuridico-economico).

4.Un tentativo di risposta e gli accorgimenti redazionali

Si può a questo punto tentare, in forza dei profili come innanzi delineati, di rispondere agli interrogativi che ci siamo posti all'inizio.

Abbiamo già rilevato innanzi come appaia incontestabile l'onere per il notaio della preventiva informazione delle parti innanzi a lui comparse in ordine al rischio

della riqualificazione negoziale a fini fiscali, sia pure con riferimento ai limiti entro cui tale riqualificazione possa ritenersi ammessa.

Ma evidentemente, proprio in quanto il rischio di riqualificazione non è causalmente riconducibile alla condotta notarile, non potrà essere offerta dal notaio rogante alcuna garanzia in ordine alla sottrazione degli atti rogati al possibile procedimento riqualificatorio. Nè tanto meno il rogante potrà ritenersi coinvolto nel procedimento ulteriore e postumo del recupero di quanto l'Ufficio ritenga dovuto in esito alla riqualificazione della fattispecie: qui notandosi *en passant* che un eventuale aggravio del trattamento fiscale rispetto a quello già applicato in sede di imposta principale potrebbe avvenire solo a titolo di imposta suppletiva, definita dall'art.42 del TUR come "l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio" e ciò per la semplice ragione che la mancata riqualificazione della fattispecie in sede di autoliquidazione dell'imposta principale, sia pure nel limite dei 60 giorni, deve addebitarsi appunto ad un suo errore od omissione, con l'ulteriore conseguenza che non risulteranno applicabili nè sanzioni nè il principio della riscossione in pendenza di giudizio. [\[15\]](#) Ferma rimanendo, peraltro, sullo sfondo la questione (che non è oggetto del presente contributo) sull'ammissibilità stessa di una

riqualificazione negoziale in sede di cd. 'imposta principale postuma', stante il disposto dell'art. 3 *ter*, D.lgs. n. 463/1997 (per il quale, come è noto, in materia di autoliquidazione dell'imposta mediante procedura automatizzata, consente agli uffici di controllare "la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento" con riferimento ai soli **"elementi desumibili dall'atto"**) e soprattutto stante quanto affermato dall'A.F. stessa con **Circ. n. 6/E del 5 febbraio 2003** per la quale "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..."

Analogamente, e stavolta con riguardo alla 'fictio' ex art. 21 2° comma del TUR, non pare

possibile che il notaio rogante possa offrirne garanzia di applicazione certa e sicura in relazione a fattispecie in cui il vincolo di 'derivazione necessaria' tra le varie disposizioni sia solo opinabile e non scaturente da una norma di legge o da una così intima connessione causale fra le varie disposizioni stesse da apparire oggettiva e incontestabile. La stessa distinzione concettuale tra 'negozio complesso' e 'negozio collegato' (cui spesso la Giurisprudenza si è richiamata per ritenere possibile l'applicazione della '*fictio*' in parola solo laddove figurino in un medesimo documento 'negozi complessi' e non semplicemente 'collegati'[16] e alla quale la stessa A.F. volentieri raccorda il suo pensiero[17]) appare inidonea a fondare incrollabili certezze interpretative.

Altro, invece, è il rilievo afferente i **possibili accorgimenti redazionali** che, proprio in vista del rischio 'riqualificazione negoziale' così come - con riguardo al meccanismo liquidativo disciplinato dall'art. 21 1° comma del TUR - del rischio di applicazione di una pluralità di imposte in relazione alla molteplicità delle disposizioni contenute dell'atto considerate non necessariamente derivanti le une dalle altre, è auspicabile che vengano utilizzati dal notaio rogante.

In questa prospettiva infatti non sarà priva di significato **una esposizione delle ragioni di carattere strettamente giuridico** sottostanti alla scelta del tipo negoziale adottato, tali da far emergere che non si tratti di una costruzione **‘di puro artificio’**[\[18\]](#).

E se anche l'applicazione dell'art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973 n.600 nell'ambito delle imposte indirette possa ritenersi ingiustificata e solo frutto di una deprecabile forzatura giuridico-normativa, non sarà senza significato un espresso richiamo proprio alle **‘valide ragioni economiche’** evocate dalla norma al vaglio, quelle stesse che possano individuarsi, perché no, anche in un lecito risparmio d'imposta. Al di là infatti di ogni discorso, più o meno fondato, sul rispetto della **libera iniziativa economica** (e sulla colorazione costituzionale di una siffatta libertà) e sulla **ragionevolezza** (quale canone anche qui di derivazione costituzionale nell'applicazione della norma), sta di fatto - come è stato ritenuto in una sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano dello scorso anno[\[19\]](#) - che non c'è aggiramento (e quindi elusione d'imposta) fintanto che il contribuente si limiti a scegliere tra due o più alternative (che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento mette a disposizione) quella che realizzi il suo interesse anche fiscale. In termini analoghi si è espressa la Ctp di Prato nella sentenza n. 65

del 29 giugno 2011[20] e lo stesso principio pare evincersi anche da altra recente sentenza emessa dalla Ctp di Brescia (n.27/10/12 depositata il 10 aprile 2012[21]) per la quale, in relazione alla stipula all'estero (Lugano) di un mutuo per 15 milioni di euro tra contraenti italiani, soggetto alla legge italiana e con foro competente in Italia, trova applicazione il disposto dell'art. 11 della Tariffa parte II, e quindi risulta dovuta l'imposta di registro o, laddove possibile, l'imposta sostitutiva solo in caso d'uso, non verificandosi alcun abuso del diritto per il solo fatto che la stipula abbia avuto luogo all'estero. Come la Commissione ha avuto modo di precisare, infatti, *“la circostanza che la vicenda sia stata espressamente prevista dal legislatore esclude...che la sua applicazione possa integrare l'abuso contestato ai ricorrenti”*e ancora *...”non vi è alcuna necessità che in tale quadro normativo siano fornite dagli interessati persuasive ragioni volte a giustificare la scelta in concreto effettuata...dovendo detta scelta essere considerata lecita, essendo stata attuata attraverso la sola individuazione di una località estera per sottoscrivere il contratto”*.

In ordine poi specificamente alla possibile applicazione del meccanismo liquidativo di cui al 2° comma del ricordato art. 21 del TUR, è altrettanto evidente che la previsione (tanto

meno la garanzia) dell'assolvimento di un'unica imposta sulla disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa non è sempre di agevole formulazione da parte del notaio rogante, che pur dovrà rendere avvertite le parti del rischio di 'disaggregazione' delle molteplici disposizioni contenute nell'unico documento, stante le opinabili interpretazioni dell'esistenza o meno del collegamento di 'necessaria derivazione' tra le disposizioni stesse. Sarà pertanto opportuna tecnica redazionale evidenziare siffatto collegamento che, se non derivi dalla legge, dovrebbe promanare dalla natura stessa delle disposizioni medesime e dovrebbe essere reso riconoscibile ed apprezzabile (anche sul piano della rilevanza fiscale) per il fatto che quelle disposizioni (se non contenute nel medesimo documento) non avrebbero diversamente ragion d'essere e si qualificherebbero inidonee a realizzare la causa 'concreta'[\[22\]](#) sottesa al regolamento negoziale.

Così dovrebbe ormai essere acclarato - anche perché formalizzato in una recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate[\[23\]](#) - che tra le diverse assegnazioni di lotti (nelle più diverse forme attuate) stipulate in esecuzione di un piano di lottizzazione o di un piano attuativo in generale, allo scopo di perequare i diversi collettizzanti incisi in maniera difforme

dall'obbligo di cessione gratuita di aree al Comune, e pur in assenza di qualsiasi organizzazione consortile che li raggruppi, vi sia necessaria derivazione. Altrettanto, a giudizio di chi scrive, dovrebbe essere per l'ipotesi di varie costituzioni di altrettante servitù di inedificabilità su diversi lotti o, se si vuole, di varie cessioni di volumetria afferente i lotti stessi, appartenenti a diversi soggetti, tutte contenute in uno stesso documento e finalizzate a concentrare su di un solo lotto beneficiario, di proprietà di altro soggetto, le volumetrie così asservite o cedute, ove il collegamento di 'derivazione necessaria' discende dalla necessaria convergenza dei molteplici atti costitutivi o di cessione verso un unico scopo unitario ed aggregante.

Sarà ovviamente anche qui onere del rogante evidenziare detto collegamento e riferirlo alle disposizioni vincolanti di eventuali strumenti urbanistici (e quindi in definitiva delle norme ivi contenute), come tali sovraordinate alle volontà delle parti e perciò stesso meritevoli del miglior trattamento fiscale di cui al più volte ripetuto art. 21 2° comma del TUR.

In buona sostanza si può dire che il ruolo notarile, nell'ottica qui messa in rilievo, sarà di grande rilevanza, in quanto consentirà di far apprezzare la circostanza per cui la pluralità delle disposizioni contenuto nell'unico documento non esclude l'applicazione della

'*fictio*' di cui al 2° comma art. 21 citato qualora sia unico il profilo causale della fattispecie, inteso quest'ultimo quale connotazione economico-funzionale del complesso congegno negoziale, enon solo in senso astratto[\[24\]](#).

Resta fuori dalle problematiche qui appena accennate quella afferente atti, pur contenenti più disposizioni, ma prive di contenuto patrimoniale.

Sul punto, come è noto, è intervenuta la **circolare** dell'Agenzia delle Entrate **n.44/E del 7 ottobre 2011** che fa espresso riferimento a determinate fattispecie (la stipula di più procure, o l'ipotesi di più atti di rinunce ad eredità ex art. 519 c.c., contenute nel medesimo documento, o ancora l'ipotesi di più modifiche statutarie che non abbiano contenuto economico, contenute nel medesimo verbale assembleare). Per esse, rileva l'Agenzia, risulta possibile applicare una sola imposta in misura fissa per l'assenza di qualsiasi indice rilevatore di capacità contributiva, e non già tante imposte per quante sono le disposizioni riportate nell'unico documento formale; ciò a prescindere dall'esistenza o meno di un nesso di connessione necessaria tra le disposizioni stesse. Tale opinione appare giustificata, secondo l'Amministrazione, dal fatto che l'articolo 21 del TUR non trova applicazione, appunto, nell'ipotesi in cui nel medesimo documento siano contenute più disposizioni

che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale.

Anche stavolta apparirà pregnante il ruolo notarile che evidenzierà - ai fini dell'applicazione dell'unica imposta in misura fissa - l'assenza di qualsivoglia elemento sintomatico di capacità contributiva e quindi l'irrilevanza della fattispecie ai fini dell'applicazione della '*fictio*' che qui ci occupa; ciò tanto più, si noti, in quanto si tratti di fattispecie non espressamente richiamate nella Circolare n.44 (ad esempio più atti di accettazione d'eredità o un atto di accettazione d'eredità fatto da più accettanti contenuti nel medesimo documento), valorizzando la circostanza per cui in detta Circolare le fattispecie ivi riportate vengono evocate solo 'a titolo esemplificativo' (così come essa letteralmente si esprime) e pertanto aprendosi la strada all'applicazione dei principi ivi contenuti anche ad altre fattispecie non richiamate e prive comunque di ogni profilo di patrimonialità o di rilevanza economica.

5. Conclusioni

Ribadito in ogni modo il ruolo e l'onere del Notaio di preventiva informazione sui rischi di riqualificazione negoziale o di 'disaggregazione'

delle molteplici disposizioni negoziali, e quindi di aggravamento del trattamento fiscale, ma allo stesso modo evidenziati i rimedi redazionali che possano mitigarne la gravità, resta impregiudicato il nodo intorno al quale questo contributo si è articolato: **la precarietà del 'prodotto finale'** della cui bontà pure il sistema chiede garanzia al Notaio. Essa è una precarietà non riconducibile alla condotta notarile, di cui il Notaio, pur accorto, diligente, all'altezza della qualificata 'natura' della sua prestazione professionale e pur eseguendola con la richiesta buona fede secondo quanto richiede *l' id quod plerumque accidit*, non può essere chiamato a rispondere. Se nel 'merito' sia legittimo che un tale prodotto dell'opera notarile resti affetto da quella precarietà è quesito cui questo contributo non ha inteso rispondere, avendovi provveduto i ben più meritevoli contributi di chi mi ha preceduto o di chi mi seguirà nella sessione pomeridiana.

Qui si voleva e si vuole solo sottolineare che è solo il concorso di eventi e circostanze non addebitabili all'opera professionale notarile (quali la riqualificazione di cui s'è detto, la ritenuta assenza del collegamento di necessaria derivazione tra le varie disposizioni di un medesimo 'contenitore' contrattuale, la rilevazione di fatti o elementi ritenuti indici di una presunta elusività fiscale da parte degli uffici preposti alla liquidazione degli atti sottoposti alla registrazione) a determinare la

lamentata precarietà e che nel contempo un superamento di tale ‘impasse’ potrà scaturire solo da un processo di sviluppo della coscienza giuridica in senso complessivo (oltre che dalla progressiva eliminazione di limiti e incongruenze dell’attuale normativa fiscale).

C’è solo da augurarsi che tale processo sia stato almeno innescato dal disegno di legge delega di cui prima si diceva e che in esito ad esso si possa finalmente pervenire (come si evince anche nelle linee-guida tracciate nel disegno stesso) ad una più serrata e ragionevole definizione del concetto di “**uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d’imposta, ancorché non in contrasto con alcuna specifica disposizione**”, così come all’affermazione netta del principio di “**libertà di scelta al contribuente**” tra le diverse operazioni che comportano un diverso carico fiscale, e alla **previsione**, nella motivazione di un eventuale accertamento fiscale, di “**una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva**”.

Sarebbe così proprio l’esito positivo di quel processo a rendere anche la consulenza notarile non più condizionata dalla precarietà cui si accennava e ad assicurare così, indirettamente, proprio la bontà del prodotto finale.

* Il presente contributo ripropone i contenuti della relazione tenuta dall'A. nell'ambito del convegno "Qualificazione e collegamento dei contratti: profili civilistici e regimi impositivi in materia di imposte indirette" tenutosi a Napoli il giorno 4 maggio 2012 presso l'Università degli Studi Suor Orsola Benincasa - Facoltà di Giurisprudenza.

[1] Cfr. Cassaz. 28 gennaio 2003 n.1228 secondo cui "Nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio dell'attività di notaio, il professionista è tenuto ad una prestazione che, pur rivestendo i caratteri dell'obbligazione di mezzi e non di risultato, non può ritenersi circoscritta al compito di mero accertamento della volontà delle parti e di direzione della compilazione dell'atto, estendendosi, per converso, a tutte quelle ulteriori attività, preparatorie e successive, funzionali ad assicurare la serietà e la certezza del rogito, e, in particolare, la sua attitudine ad assicurare il conseguimento dello scopo tipico (non meno che del risultato pratico) del negozio diviso dalle parti"

[2] D'ORAZI FLAVONI M., *Sul contenuto della prestazione notarile*, in nota a Trib.Roma 3 aprile 1958, in *Foro Ital.*, I, p.155

[3] Sugli argomenti di cui al testo v. in dottrina SALITO G., *Il notaio diventa consulente fiscale delle parti*, in *Riv.Not.*, 2003, 4, 986 ss.; SISCARO V., *Colpa professionale nell'attività notarile: informazione e consulenza fiscale*, in *Vita Not.* 1, 2003, p.144 ss.; TONDO S., *Dovere per il notaio di informazione e consulenza*, in *Studi e materiali*, 2002, I, p.315;

[4] Bene è stato detto che il notaio vada qualificato non «passivo documentatore di volontà negoziali già predisposte e quindi formate, bensì come strumento di affinamento delle altrui volontà» CASU - LOMONACO, *La legge notarile commentata*, subart. 47, a cura di Casu e Sicchiero, Torino, 2010, 238.

[5] Cfr. [Trib. Novara, 07 marzo 2011](#), con nota di commento di Vito Amendolagine in *Contratti*, 2011,6, 599,

[6] Ex art. 1 comma 496 l. 23 dicembre 2005, n. 66

[7] [Trib. Torino Sez. II, 20 ottobre 2010](#) con nota di commento De Litteriis Gerardo, Digravina Nicola, Gaibani Maurizio, Liistro Marco, Re Alessandro, Sala Maurizio, Tamborrino Rita, in *Immobili e proprietà*, 2011, 4, 258

[8] Cassazione civile sez. II del 26 marzo 2008 n.ro 7857; cfr., anche Cassaz. 18.10.1995 n.10842 per cui "Quando le parti si rivolgono ad un notaio per ottenere la sua consulenza, quale tecnico del diritto in relazione ad un contratto da esse o da altri predisposto, mirano ad assicurarsi che il contratto stesso sia non solo formalmente perfetto, ma anche idoneo a produrre il risultato pratico perseguito."; nel medesimo senso v. anche Cassaz. 21 aprile 2000 n.5232 "Qualora le parti si rivolgano ad un notaio per ottenere la sua consulenza quale tecnico del diritto in relazione ad un contratto preliminare da redigere a cura del professionista, mirano ad assicurarsi che il contratto stesso sia non solo formalmente perfetto, ma anche idoneo a

produrre il risultato pratico perseguito"; nonché Cassaz. 15.6.1999 n.5946 per cui "pur essendo il notaio tenuto, quale professionista, ad una prestazione di mezzi e comportamenti e non di risultato, l'opera di cui è richiesto non si riduce al mero compito di accertamento della volontà delle parti e di direzione della compilazione dell'atto, ma si estende a quelle attività preparatorie e successive, necessarie perché sia assicurata la serietà e certezza dell'atto giuridico da rogarsi ed in particolare la sua attitudine ad assicurare il conseguimento dello scopo tipico di esso e del risultato pratico voluto dalle parti dell'atto"

[9] Così come emerge da sent. Cassaz. n.12042 del 1° aprile 2009, dep. il 25 maggio 2009, in Banca dati *Fisconline*;

[10] V. sent. sez.VII n.26 del 10 febbraio 2010 in *Fisconline*

[11] dall'art. 21, D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252 a decorrere dal 1° gennaio 2007

[12] Cfr. sulla problematica in oggetto le affermazioni rinvenibili nello studio CNN n.170/2011-T approvato dalla Commissione studi tributari il 1° marzo 2012, *Sulla riqualificabilità come cessione d'azienda di una cessione dell'intero capitale sociale di s.r.l.* (estensore PURI P.), in CNN Notizie del 26 aprile 2012. n.78

[13] v. sent. sez.Trib. 21 gennaio 2011 n.1372

[14] Emblematica sotto questa prospettiva la fattispecie oggetto di attenzione dei Supremi Giudici della Cassazione nella sentenza sez. III del 24 luglio 1996 n. 668. In sostanza in detta fattispecie un notaio aveva stilato quattro atti, i primi due di vendita immobiliare per un prezzo simulato e con simulata esclusione dell'accollo di un mutuo di importo non precisato, garantito da ipoteca gravante sugli immobili compravenduti, e gli altri due atti, una settimana dopo, indicati come atti di precisazione catastale, in cui, mentre non v'era alcuna correzione dei dati catastali (in tutto coincidenti con quelli indicati nei precedenti atti), si dichiarava che "in rettifica di quanto erroneamente dichiarato nell'atto suddetto il mutuo (del quale ancora veniva taciuto l'ammontare)... andrà volturato a nome della parte acquirente che dichiara di accollarselo in conto prezzo". Il notaio stesso aveva poi omesso la trascrizione di questi due ultimi atti e si era limitato a registrarli ad imposta fissa, in base a richiesta di registrazione redatta con riferimento alla precisazione catastale, senza evidenziare l'accollo del mutuo, essendo stato indicato il codice 8000, relativo ad atti senza valore patrimoniale; il tutto ai fini di un indebito risparmio fiscale. La Suprema Corte ha affermato al riguardo la responsabilità del notaio sotto il profilo dell'art. 147 L.N. in quanto detto articolo "individua con chiarezza l'interesse che si ritiene meritevole di tutela (ossia, la salvaguardia della dignità e reputazione del notaio, nonché il decoro ed il prestigio della classe notarile) e determina la condotta punibile in quella idonea a compromettere l'interesse tutelato; condotta il cui contenuto, non individuato nel suo specifico atteggiarsi, è integrato dalle norme di etica professionale e, quindi, dal complesso di quei principi di deontologia che sono oggettivamente enucleabili dal comune sentire di un dato momento storico, nonché dai "Principi di deontologia professionale dei notai" emanati dal Consiglio Nazionale del notariato in data 24 febbraio 1994 (G.U. 16 luglio 1994, n. 165, suppl. ord.). Come tale, la norma menzionata è del tutto rispettosa del principio di legalità. "

[15] Cfr. PURI P., *Operazioni aziendali e abuso del diritto*, in *Problematiche giuridiche e fiscali in tema di trasferimento d'azienda*, Atti del Convegno di Roma 23 e 24 aprile 2010, Fondazione Italiana per il Notariato, Milano 2010, p. 139, nota 27; sul tema della corretta qualificazione dell'imposta ulteriore richiesta dall'Amministrazione cfr. dello stesso Autore lo studio tributario n. 126-2011/T "Sulla corretta qualificazione in termini di imposta principale o suppletiva a fronte dell'errore o omissione in sede di controllo degli importi autoliquidato", approvato dalla Commissione Studi tributari il 14 dicembre 2011, in CNN Notizie del 6 marzo 2012 n.44;

[16] In ordine al concetto di "derivazione necessaria", rilevante ai fini che qui interessano, si è ampiamente espressa la Giurisprudenza che ha da sempre sostenuto di poterne derivare contorni e contenuti dalla distinzione tra due categorie concettuali - da essa stessa Giurisprudenza - ritenuta essenziale, quella fra i cd. "negozi collegati" e i cd. "negozi complessi", argomentando per l'applicazione dell'imposizione plurima e distinta (ex art. 1° comma del detto art. 21, intesa come regola "generale") per i negozi che risultino solo "collegati" tra

loro, e al contrario per l'applicazione dell'unica imposizione (ex 2° comma, art. 21 D.P.R. 26.4.1986 n.131, intesa come eccezione alla regola) ai soli negozi complessi. Secondo questo orientamento, l'atto complesso va assoggettato ad un'unica tassazione di registro, in quanto le varie disposizioni che in esso confluiscono sono rette da un'unica causa, e quindi derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre. Viceversa, le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, ma sono rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, porta ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre. (Cass. 7.6.2004, n.10789; Cass 12.5.2000, n.6082; Cass. 13.11.1996, n.9938; Cass., 6.9.1996, n. 8142; Comm.Trib.Centr., 1.2.1994).

Viene così fondata una interdipendenza concettuale tra (il solo) "negozio complesso" e la "necessaria derivazione" reciproca tra le varie disposizioni, a sua volta determinata, quest'ultima, dalla loro intrinseca natura, intendendosi per tale, secondo la ricordata Giurisprudenza, solo quella che si evince dalla ricostruzione tipologica legale della fattispecie di volta in volta occorsa o dalla circostanza per cui non sia concepibile, nell'economia negoziale complessiva, taluna pattuizione senza la necessaria compresenza delle altre, e soprattutto svalutando il mero dato volontaristico introdotto dalle parti nel congegno negoziale. La "necessità" deve essere obiettiva, non convenzionale o soggettiva (Cass., 4.5.2009 n.10180; Cass., 5.3.1991, n. 2312; Comm. Trib. II grado Bolzano 17.1.1986 n.494), neppure se essa appaia funzionale o congeniale ai fini della migliore attuazione di quel regolamento di interessi in cui si esaurisce di fatto l'intera vicenda negoziale, ma non sia richiesta dalla legge o non si evinca "in re ipsa".

[17] Cfr. ad es. Circolare n.44/E del 7 ottobre 2011; nonché Risoluz. N.156 del 17 dicembre 2004, per citare solo alcuni documenti di prassi;

[18] Cfr. sul concetto di 'costruzione di puro artificio' le interessanti considerazioni di PURI P., *Operazioni aziendali e abuso del diritto*, op. cit. , p.136

[19] Sent. 5 agosto 2011 n.59, in banca dati "fisconline"

[20] Che ripete l'adagio "Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico, l'ordinamento gli mette a disposizione."

[21] E di cui dà notizia il quotidiano Sole 24 Ore del 26 aprile 2012 n.115, a pag. 22 'In salvo il mutuo estero' (a firma di Marco Bellinazzo)

[22] L'importanza della causa 'concreta' (e non di quella meramente astratta) di ogni fattispecie negoziale viene ribadita dalla dottrina più recente (MARINI, *La causa dei contratti*, in *Il diritto privato nella giurisprudenza* a cura di Paolo Cendon, VI, Torino, 2000, 8 ss.; LAPERTOSA, *Tipicità e atipicità nei contratti*, in *Il diritto privato nella giurisprudenza* a cura di Paolo Cendon, II, Torino, 2000, 15 ss.) per "stabilire se il contratto è tipico o atipico, per decidere cioè se il contenuto prestazionale correlato agli interessi negoziali sia o meno riconducibile ad un schema legale, ma anche se esso sia realizzabile e lecito..[non essendo] la mera conformità del regolamento contrattuale con le disposizioni imperative che disciplinano il tipo a costituire il criterio identificativo della concreta operazione negoziale, occorrendo ulteriormente confrontare l'intento pratico perseguito con la funzione astratta del tipo".

[23] Cfr. Risoluzione n.1/E del 4 gennaio 2012

[24] Che ai fini della individuazione della unicità del congegno contrattuale, sia pure attuato attraverso vari segmenti negoziali, debba aversi riguardo alla unicità dell'intento causale concreto con esso perseguito cfr. Sentenza n. 362 del 22 settembre 2011 (ud 20 settembre 2011) - della Commiss. Trib. Prov., Massa Carrara, Sez. II , in *Fisconline*, secondo cui, in caso di cessione a favore di soggetti diversi rispettivamente del diritto d'usufrutto e del diritto di nuda proprietà su di uno stesso bene, trova applicazione il disposto dell'art. 21 2° comma del TUR "*in quanto unico è l'interesse perseguito che corrisponde alla cessione dell'intera proprietà.*"