

Commissione Protocolli

Regola n. 16

Consulenza fiscale ed applicazione delle imposte

1. Il Notaio, coerentemente al giuramento prestato ai sensi dell'art.18 L.89/'13, svolge la sua attività improntandola all'osservanza delle leggi dello Stato, anche di carattere tributario, e orienta le parti ad assumere comportamenti e condotte ispirate ai principi di lealtà nei confronti dello Stato e di scrupolosa fedeltà alle leggi stesse.

Il Notaio provvede in coerenza con quanto sopra agli adempimenti di carattere tributario successivi al ricevimento di atti; in particolare provvede diligentemente all'applicazione ed al versamento delle imposte relative agli atti rogati o autenticati e procede alla liquidazione delle stesse con la massima correttezza. Nella specifica e delicata fase dell'autoliquidazione, avendo presente i risvolti disciplinari della liquidazione erronea dovuta a dolo o colpa grave (art. 3-ter Dlgs 463/'97), adotta i criteri interpretativi consolidati e/o prevalenti (amministrativi, giurisprudenziali e dottrinali, con particolare riguardo a quelli elaborati dal Consiglio Nazionale del Notariato) e se ne discosta solo per motivate argomentazioni; in ogni caso, si astiene da comportamenti deontologicamente scorretti.

2. Nel prestare la propria opera professionale, pur se non collegata al ricevimento di atti pubblici o all'autenticazione di scritture private, il notaio svolge l'incarico fornendo alle parti la sua peculiare consulenza in materia tributaria; avendo presente la distinzione tra programmazione, elusione ed evasione fiscale, cura la migliore realizzazione della prima in rapporto agli interessi delle parti e si astiene dal fornire qualunque suggerimento finalizzata ad eludere o evadere le imposte.

In rapporto alla fattispecie risultante dalla prospettazione fattagli e in esito all'indagine della loro volontà, fornisce alle parti ogni opportuna informazione e chiarimento, illustrando loro le possibili soluzioni ed i risvolti tributari, anche sanzionatori, nonché le conseguenze della richiesta di particolari trattamenti fiscali laddove non ne ricorrano i presupposti soggettivi ed oggettivi.

3. L'attività di cui sopra si considera dovuta in considerazione del livello di diligenza professionale normalmente inerente all'attività professionale del notaio, ma è da considerarsi legittima sino a quando resti contenuta entro il limite della minore, ma giusta, tassazione per le parti. Essa non potrà comunque prescindere dalle scelte delle parti stesse e dalla loro evidenziazione - adeguatamente sollecitata dal notaio - di elementi che possano determinare la diversa qualificazione della fattispecie imponibile e l'applicazione di più favorevoli o specifici trattamenti fiscali.

4. La detta attività non potrà essere finalizzata a suggerire soluzioni comportamentali o negoziali tese a disattendere obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, né tanto meno potrà essere finalizzata all'inosservanza degli obblighi fiscali a carico delle parti.

5. In particolare, nell'ambito della imposizione diretta, il notaio, qualora la sua consulenza sia oggetto di specifico incarico espressamente dal medesimo accettato - premessa ogni opportuna e debita informazione - prospetta le conseguenze ed i rimedi preventivi per le fattispecie potenzialmente ascrivibili all'elusione fiscale. Qualora invece su particolari problematiche, emergenti sempre nel suddetto ambito, il notaio ritenga di non avere specifica competenza, invita le parti ad avvalersi della consulenza di un professionista specializzato.

6. Le parti sono comunque libere di adottare, sul piano negoziale, possibili soluzioni anche diverse da quelle ad esse prospettate dal notaio; mentre da parte delle stesse non potrà provenire alcuna deroga convenzionale in riferimento ad adempimenti connessi all'espletamento della pubblica funzione del notaio o da essa dipendenti.

Commento

La formulazione delle regole comportamentali in tema di consulenza fiscale poggia sul dato sistematico riguardante la qualificazione della condotte, che possono collocarsi nei diversi ambiti della programmazione, della evasione fiscale e della elusione, intendendosi per programmazione, la pianificazione dell'attività negoziale che porti ad un lecito risparmio d'imposta o al minor carico fiscale, utilizzando i modelli proposti alternativamente dal sistema, mentre per evasione si intende l'illecito tributario, consistente nella condotta antiggiuridica di chi si sottrae all'obbligazione tributaria violando norme cogenti.

Tra le due figure si tende a collocare l'elusione, quale forma di comportamento tendente ad ottenere un risparmio d'imposta che, pur conforme alla lettera, configge con la ratio della norma tributaria. In assenza di formule generali, l'ordinamento reagisce a tale metodica soltanto con previsioni settoriali che, piuttosto che operare sul piano sanzionatorio, portano a disconoscere i vantaggi fiscali conseguiti con la condotta "elusiva".

In tale contesto, la produzione di regole per l'attività di consulenza poggia sul dato, immanente, di un suo grado di obbligatorietà con riferimento all'attività notarile, in vista della corretta programmazione fiscale in funzione degli interessi delle Parti.

Si ritiene, perciò, che l'indagine della volontà (demandata dall'ordinamento al notaio-pubblico ufficiale e mirante all'individuazione dei modelli negoziali più idonei a realizzare gli interessi e gli intenti delle Parti) si debba armonicamente

combinare con i contenuti della prestazione professionale del notaio-libero professionista.

Se l' adeguamento necessario emerge come aspetto qualificante del *munus publicum* avendo come limite del campo d'azione la liceità del comportamento, l' adeguamento facoltativo si muove verso il diverso obiettivo della convenienza per le Parti, caratterizzando la prestazione del notaio-libero professionista come attività di consulenza e quindi anche di consulenza fiscale, siccome finalizzata ad individuare sul piano tributario le soluzioni più rispondenti agli interessi delle Parti stesse.

Si giunge a tale affermazione cogliendo i risultati di un lungo percorso evolutivo che ha portato a riempire di contenuti il modello paradigmatico della prestazione del notaio e che trova precisi riscontri nella giurisprudenza recente (Cassaz. 13 gennaio 2003 n. 309), portando conclusivamente ad affermare che la specifica "diligenza richiesta al notaio ai sensi dell'art. 1176 c.c. implica lo svolgimento di un'adeguata ricerca legislativa (e la successiva consulenza) al fine di far conseguire alle parti il regime fiscale più favorevole".

Tenuto conto della mancanza di poteri istruttori autonomi in capo al notaio, occorre però precisare che l'attività di consulenza cui è tenuto il notaio non può prescindere dalla fattiva opera degli interessati, che, opportunamente sollecitati, enuncino e dichiarino ogni dato rilevante per orientare le scelte.

Al contrario, il notaio è chiamato ad astenersi da qualsiasi attività consultiva che possa determinare o favorire opzioni negoziali con finalità di evasione dell'imposta dovuta, sia diretta sia indiretta.

Pertanto, il notaio dovrà astenersi dal suggerire comportamenti o scelte negoziali che conducano alla violazione della normativa fiscale (con conseguenziale evasione dall'imposta dovuta) e dovrà aver cura di sottolineare le numerose e cospicue conseguenze negative che potrebbero prodursi a causa di comportamenti antiggiuridici. In particolare, in caso di cessione immobiliare, illustrerà le conseguenze dell'occultazione - anche in parte - del corrispettivo convenuto con riferimento al sistema "prezzo-valore", nonché quelle della omessa, incompleta o mendace indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo, della eventuale mediazione di cui le parti si siano avvalse, dell'ammontare della spesa sostenuta per la mediazione, delle analitiche modalità di pagamento della stessa, del numero di partita IVA o del codice fiscale dell'agente immobiliare; conseguenze tra cui rilevano :

in caso di occultazione del corrispettivo, ai sensi dell'art. 1 comma 498 L.266/2005, l'obbligo del pagamento delle imposte dovute sull'intero importo dello stesso corrispettivo e l'applicazione della sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata, con privilegio a favore dello Stato; sanzione che ovviamente risulta applicabile anche quando il corrispettivo risulti in misura non inferiore al 'minimo valore catastale' (cfr. Cassaz. 28.10.2000 n. 14250); sembrando potersi argomentare altresì per il

possibile assoggettamento all'accertamento di valore. ai sensi dell'art. 52 comma 1 d.p.r. n. 131/1986;

in caso omessa, incompleta o mendace indicazione dei dati di cui si diceva (modalità di pagamento del corrispettivo, mediazione e relativa spesa, ecc...), l'applicazione ai sensi del comma 22 art. 35 del d.l. 4 luglio 2006 n. 223 della sanzione amministrativa da euro 500 ad euro 10.000, nonché l'assoggettamento ad accertamento di valore ai sensi dell'art. 52 comma 1 TUIR; oltre alle conseguenze di tipo penale, in caso di mendacio, per il reato di falsità ideologica commesso da privato in atto pubblico, ai sensi dell'art. 483 codice penale;

l'applicabilità di una sanzione amministrativa pecuniaria dall'1 per cento al 40 per cento dell'importo trasferito in caso di versamento del corrispettivo senza rispettare la normativa antiriciclaggio (ex D.L. 3 maggio 1991 n. 143, convertito in legge 5 luglio 1991 n. 197), e soprattutto di una sanzione amministrativa dal 3 al 30 per cento dell'importo dell'operazione a carico del pubblico ufficiale che, venendo a conoscenza di un pagamento effettuato in ispregio delle disposizioni di cui all'articolo 1 della legge antiriciclaggio e quindi con modalità difformi rispetto alla normativa, non ne dia notizia all'Autorità competente (Ministro dell'economia e delle finanze o uffici delegati) ;

la possibile applicazione di sanzioni per l'eventuale mancata dichiarazione del reddito da plusvalenza immobiliare e quindi per omessa o insufficiente dichiarazione dei redditi delle persone fisiche.

Il notaio può preconstituire prova documentale dell'attività consultiva prestata e delle scelte operative dal medesimo suggerite, soprattutto a fronte di un possibile rifiuto del cliente di avvalersi dei suggerimenti ricevuti per i motivi più diversi (si pensi alla eventualità che il cliente, pur in presenza di tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi, ritenga opportuno non fruire del trattamento agevolato per l'acquisto della 'prima casa' in previsione di un successivo più oneroso investimento finanziario). Allo scopo il notaio potrà richiedere specifiche dichiarazioni alle parti, da riportare anche in documenti extracontrattuali, dalle quali possa emergere l'intenzione di non volersi valere – ove ne ricorrano i presupposti soggettivi e/o oggettivi - di particolari regimi fiscali agevolati pure previsti dalla legge, e ciò ad onta delle indicazioni fornite in tal senso dal notaio stesso.

Ciò in considerazione del particolare regime probatorio stabilito dalla legge ai sensi dell'art. 1218 c.c. a carico del debitore – notaio, in caso di danno ricevuto dal creditore-cliente; ed avuto riguardo alla particolare diligenza professionale richiesta al notaio dall'ordinamento nell'esercizio del suo ministero conformemente a quanto dispone il secondo comma del cit. art. 1176 c.c.

Sia nella fase preliminare, sia in quella successiva al ricevimento o all'autenticazione di un atto, il Notaio rispetta scrupolosamente le regole di carattere tributario.

Per quanto riguarda l'applicazione delle imposte nella fase preliminare, corrisponde l'imposta di bollo nel rispetto delle regole previste dalle relative disposizioni di legge; per quanto concerne le altre imposte da corrispondere dopo il perfezionamento degli atti, provvede alla registrazione e alle altre formalità con la massima solerzia, in vista dell'ottimale soddisfacimento degli interessi delle parti.

Nei rapporti con gli Uffici preposti alla riscossione, usa la massima lealtà e trasparenza, evitando ogni comportamento che possa far nascere dubbi sulla correttezza di prospettazione da parte del Notaio degli elementi rilevanti ai fini dell'applicazione dei tributi .

Tale esigenza di correttezza e di trasparenza assume una dimensione ancor più accentuata in considerazione della funzione istituzionalmente complementare a quella dell'Amministrazione Finanziaria svolta dal Notaio in particolari fattispecie, come nei casi di registrazione telematica (autoliquidazione dell'imposta) ed in quelli previsti dai commi 496 e 497 dell'art.1 L.266/'05.

Circa l'autoliquidazione, in particolare, il Notaio avrà cura di far risultare dall'atto in modo inequivoco e chiaro tutti gli elementi necessari per una corretta liquidazione, sia in considerazione del fatto che è "principale" anche la maggiore imposta dovuta sulla base degli elementi desumibili dall'atto e richiesta in conseguenza del controllo diretto a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione, sia considerando che la detta attività di controllo non consente di fare riferimento a elementi esterni all'atto, sia pur già in possesso dell'Amministrazione.

Ciò pertanto il Notaio dovrà agire avendo ben presente che, nel procedimento di registrazione telematica, la sua liquidazione , in quanto tendenzialmente sostitutiva di quella dell'Agenzia delle Entrate, risulta posta a garanzia e tutela di tutti gli interessi in gioco (sia del contribuente, sia del Fisco).