

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 230-2007/T

Atto integrativo e di rettifica

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 18 aprile 2008

Sommario: *Premessa. 1.- La tendenziale irrilevanza dell'atto di rettifica quale manifestazione di ulteriore capacit  contributiva. 2.- Le ipotesi di eventuale adeguamento della tassazione alla nuova struttura negoziale risultante dalla rettifica: limiti e forme. 3.- Individuazione dei limiti propri della nozione di rettifica; 3a.- il problema della rettifica dell'atto pubblico. 3b.- profili soggettivi dell'atto di rettifica. 4.- Atto integrativo e atto rettificativo come sede idonea per esprimere o correggere dichiarazioni ed opzioni rilevanti ai fini fiscali.*

Premessa

Di recente, la complessit  della struttura degli atti giuridici la cui redazione   competenza del notaio, ed in particolare il sempre crescente contenuto "fiscale" di tali atti, nei quali vanno inserite disposizioni non essenziali - talora non pertinenti - il profilo civilistico, ma che di volta in volta possono essere previste o come vero e proprio obbligo, da parte di norme di natura tributaria, o come modalit  di espressione di opzioni o di dichiarazioni ed impegni che condizionano, ad es., l'applicazione di regimi speciali e/o agevolativi, hanno riproposto all'attenzione di operatori e studiosi il tema della integrazione del rogito, mediante la redazione di atti rettificativi (o correttivi o integrativi), e delle conseguenze fiscali di tale attivit , che spesso nasce proprio da un'esigenza di regolarizzazione degli aspetti fiscali connessi all'atto giuridico. Le difficolt  derivano dall'intreccio particolarmente stretto tra aspetti negoziali e aspetti fiscali della rettifica: quella giustificata da esigenze civilistiche, infatti, va a correggere direttamente un atto che   gi  stato oggetto di tassazione, mentre la rettifica provocata da ragioni tributarie, generalmente come vedremo ammessa, senza particolari difficolt , nell'ambito della tematica delle dichiarazioni tributarie, coinvolge anche l'assetto civilistico del rapporto, in quanto la modifica della "dichiarazione" tributaria presuppone la correzione dell'atto giuridico

cui la tassazione si riferisce, e, come tale, non può non coinvolgere, almeno in linea di principio, tutte le parti coinvolte dall'atto.

Appare pertanto opportuno un sintetico riepilogo delle problematiche implicate dalla nozione di atto integrativo o rettificativi ⁽¹⁾, al fine di derivarne conclusioni utili in tema di configurazione del rapporto tra atto originario e atto di integrazione (o di rettifica) e di analisi delle possibili implicazioni fiscali; analisi che sarà condotta sulle fattispecie più ricorrenti, e tenendo presente soprattutto l'imposta di registro, nella quale è più frequente l'ipotesi di redazione di due atti collegati da un nesso di integrazione e/o di correzione.

1. La tendenziale irrilevanza dell'atto di rettifica quale manifestazione di ulteriore capacità contributiva

Da un punto di vista semantico, la nozione di rettifica (che possiamo per il momento ritenere comprensiva anche della correzione integrativa dell'atto) espone un significato (modifica di errore o inesattezza effettuata correggendo) tendenzialmente bivalente, che si può definire come modificazione marginale, che tende a rimuovere un errore senza mutare in senso sostanziale l'oggetto della rettifica. Da tale definizione generale, che possiamo in prima approssimazione accogliere anche nell'analisi giuridica, emergono i caratteri di una modificazione nel contenuto di un atto che, al tempo stesso, sembra confermarne gli aspetti essenziali. E' comune in tutti i campi del diritto (privato, pubblico, processuale) qualificare in termini di rettifica, o di rettificazione, questo tipo di modifica marginale, riservando invece ad altre espressioni (riforma, convalida, annullamento parziale, revoca parziale) la descrizione di più incisive vicende "di secondo grado" che incidono, anche in termini strutturali, sull'atto modificato ⁽²⁾.

Se si assume dunque quale paradigma l'ipotesi di un atto giuridico che vada a eliminare, mediante correzione o integrazione, una improprietà, un errore dell'atto originario ⁽³⁾, non incidente sul contenuto e sugli effetti giuridici del medesimo ⁽⁴⁾, si può identificare un primo principio interpretativo: normalmente, l'atto correttivo o modificativo non dovrebbe avere alcuna portata in termini di imposizione ai fini dell'imposta di registro, sia che venga sottoposto alla registrazione contestualmente all'atto originario, sia che venga registrato successivamente. Nella sua accezione più semplice, l'atto integrativo o rettificativo non evidenzia nuova materia tassabile, nuova capacità contributiva, nuovi effetti giuridici che, ai sensi dell'art. 20 t.u. registro, diano luogo ad autonoma applicazione dell'imposta. La nozione di atto integrativo, infatti, ben descrive l'ipotesi di un unico atto, in senso sostanziale, il cui contenuto è desumibile dal combinato disposto di due espressioni formali, di cui la se-

conda corregge la prima.

Vi è d'altra parte significativa casistica in questo senso, che, facendo espresso riferimento al principio di rilevanza dell'"intrinseca natura e (de)gli effetti", non attribuisce particolare rilevanza neppure al tempo trascorso tra la stipulazione dei due atti.

Così, in un caso di atto modificativo – stipulato dopo circa due anni - dei confini, del piano, del numero di subalterno del mappale, di un'unità immobiliare compravenduta, si è riconosciuta dovuta l'imposta fissa, non potendosi trattare di permuta, né di retrocessione ⁽⁵⁾.

Nella stessa logica, in un caso di modifica della collocazione catastale di due terreni compravenduti, che per l'ufficio aveva dato luogo a nuovo negozio di permuta e/o retrocessione, con decadenza, per rivendita infradecennale, dalle agevolazioni fiscali applicabili, si è accertato che la precisazione, "nella loro reale indicazione, delle effettive particelle catastali afferenti al bene già trasferito", nella misura in cui assume "per ferme tutte le stipulazioni negoziate nel precedente documento – soggettive ed oggettive, formali e sostanziali –", tanto che "l'unica diversa espressione", appare "fondatamente non volitiva, ma ricognitiva", deve essere assoggettata alla sola imposta in misura fissa ⁽⁶⁾.

Si è ancora precisato che, di fronte a tale tipologia di rettifica, "non rileva la localizzazione dell'errore, all'interno o all'esterno dell'originario negozio di trasferimento o la sua imputabilità o meno ai contraenti, ma solo la concreta portata della correzione operata", che deve essere di carattere meramente ricognitivo e non (anche in parte) modificativo –traslativo ⁽⁷⁾.

Il principio è stato condiviso ed affermato anche dall'Amministrazione finanziaria ⁽⁸⁾, a condizione che l'atto rettificativo non sostituisca al bene compravenduto altro bene; questo aspetto emerge anche dalla giurisprudenza che, in proposito, ha affermato l'applicazione dell'imposta proporzionale ogni volta in cui l'atto di rettifica abbia la diversa, ed ovviamente più incisiva, funzione di modificare parti essenziali del negozio, piuttosto che di meglio descriverne l'oggetto ⁽⁹⁾.

2. Le ipotesi di eventuale adeguamento della tassazione alla nuova struttura negoziale risultante dalla rettifica

La casistica esaminata dalla giurisprudenza ora richiamata sottopone all'attenzione un problema strutturale della rettifica: pur rimanendo infatti l'atto integrativo entro i limiti di un contenuto correttivo di errori o inesattezze, che non pongono in discussione le parti sostanziali dell'atto, esso ha infatti attitudine a modificare l'atto originario, e, nonostante il principio stabilito nel precedente paragrafo,

ciò può determinare, in alcune ipotesi, il verificarsi delle condizioni per un nuovo prelievo fiscale – integrativo del primo, ovvero autonomo -. Si pensi al caso, banale ma del tutto verosimile, in cui il corrispettivo indicato in atti si riveli errato per difetto, per un errore di calcolo o per un errore ostativo (anche semplicemente per un refuso grafico). Se le parti hanno necessità di rettificare tale indicazione in modo formale, mediante atto integrativo, evidentemente l'ufficio dovrà applicare un prelievo proporzionale sul maggiore imponibile non emerso in sede di registrazione del primo atto ⁽¹⁰⁾.

In buona sostanza, torna a riproporsi la duplice natura dell'azione di rettifica, che se è finalizzata, nella sostanza, a confermare gli elementi essenziali dell'atto e non ad esprimere un nuovo diverso consenso, ha pur sempre, per definizione, un effetto modificativo che talora non è del tutto irrilevante ai fini della tassazione ⁽¹¹⁾.

D'altra parte, il fatto che l'attività integrativa si ricollegi ad un errore commesso nel momento in cui l'atto trova la sua forma, e che pertanto essa vada ad inserirsi nel più ampio discorso che coinvolge l'invalidità degli atti, la rilevanza dell'errore e la sanatoria dei vizi della volontà, dimostra che il potenziale dell'attività di rettifica è in ogni caso molto significativo, dato che essa può concorrere a sanare vizi che condurrebbero all'annullamento dell'atto originario, assegnando a quest'ultimo un'efficacia ormai stabile. Non è peraltro da questa funzione "sanante" della rettifica che discende l'eventualità di un'ulteriore tassazione, quanto dalla sua portata "innovatrice" rispetto all'atto integrato o rettificato. E' fin troppo noto, infatti, che il presupposto per l'applicazione dell'imposta proporzionale non prevede la condizione della validità dell'atto, essendo la tassazione ancorata alla efficacia giuridica potenziale dell'atto sottoposto a registrazione ⁽¹²⁾; di qui il corollario della normale sottoposizione al solo prelievo in misura fissa degli atti di ratifica, convalida e conferma, i quali pure innovano, quanto meno sotto il profilo della sopravvenuta stabilità degli effetti giuridici conseguente alla sottrazione dell'atto al potere di annullamento. Orbene, è evidente come sotto tale profilo anche l'atto integrativo si caratterizzi per l'irrilevanza di tale attribuzione di una nuova, stabile efficacia all'atto originario: si tratti di un atto che replica, emendando l'errore, quello originario: si tratti dell'atto unilaterale recettizio, positivamente regolato dall'art. 1432 c.c., con il quale si offre alla parte incorsa in errore un'esecuzione del contratto in base al contenuto effettivamente da quella voluto ⁽¹³⁾, sta di fatto che la possibile imponibilità della rettifica non discende dalla acquisita validità dell'atto originario, ma dalla verifica circa la nuova configurazione che il negozio originario viene ad assumere dopo la rettifica, e che può alterare i presupposti di tassazione inizialmente considerati dalle parti, dal notaio, dall'ufficio. A differenza della ratifica, della convalida e della conferma, infatti, la fattispecie della rettifica comporta la sanatoria dell'atto originario secondo contenuti che non risultavano da quello, e che pertanto devono essere

valutati in occasione della registrazione dell'atto di rettifica.

Ad esempio, valutando un atto di trasformazione da società in nome collettivo a società a responsabilità limitata, corretto a distanza di soli quindici giorni, la Corte di Cassazione ha escluso che l'indubbia funzione rettificativa del secondo atto (i cui effetti giuridici vengono a completare e integrare l'atto originario) consentisse di ignorare la modificazione così apportata agli effetti giuridici del primo atto; di qui l'esigenza di considerazione autonoma e di tassazione separata dell'atto integrato e di quello integrativo ⁽¹⁴⁾.

In altra occasione, il giudice di merito ⁽¹⁵⁾, chiamato a valutare un caso in cui ad un atto di compravendita era stato sostituito, mediante intervento correttivo, un atto di donazione, che le parti dichiaravano effettivamente voluto sin dall'inizio e reso necessario dalla esigenza di chiarire i rapporti patrimoniali con altri congiunti, ha affermato che la nuova configurazione del trasferimento del bene comporta certamente la necessità di un prelievo qualitativamente diverso (quello sugli atti di liberalità), escludendo tuttavia che il rapporto di integrazione esistente tra i due atti potesse essere ignorato dall'ufficio, che desumeva, dalla donazione di un bene già venduto, l'avvenuta, intermedia retrocessione del bene stesso dall'originario acquirente all'originario alienante, poi divenuto donante.

Insomma, può accadere che un atto sia rettificativo, e che nonostante tale sua natura l'incidenza della correzione dell'atto originario comporti una nuova, o meglio una maggiore tassazione, che consideri gli effetti giuridici, ed il loro oggetto, in funzione del combinato disposto dei due atti; sotto questo aspetto, le decisioni giurisprudenziali, citate in conclusione del precedente paragrafo, che trasformano in permuta l'atto, che sia rettificativo dell'indicazione dell'unità immobiliare originariamente trasferita, sembrano non cogliere nel segno, nella misura in cui stravolgono la funzione dell'atto per il solo fatto della mutata identificazione dell'oggetto del negozio: quest'ultima è circostanza che indubbiamente impone di rivedere la tassazione (come ad esempio è necessario, se l'unità immobiliare successivamente indicata è di valore venale superiore a quella precedentemente indicata come oggetto della cessione) ma sarebbe ingiustificato, senza sussistenza di ulteriori elementi, ritenere che la rettifica dissimuli una più complessa vicenda negoziale.

Un terzo gradino, tuttavia, del tipo di quello individuato dalla giurisprudenza, è certamente possibile: che l'atto integrativo solo impropriamente si qualifichi come tale, e che in realtà gli effetti giuridici e l'intrinseca natura del medesimo vadano ricostruiti in termini diversi, tali da giustificare una tassazione del tutto nuova. Il secondo atto, in tal caso, esorbita dai limiti propri della rettifica.

3. Individuazione dei limiti propri della nozione di rettifica

E' possibile, ma non facile, definire a priori i limiti propri entro i quali l'atto integrativo possa considerarsi compreso nei limiti della nozione di rettifica. Dovrebbe ricorrere, nell'atto originario, un errore, o un'inesattezza, tale da rendere chiara la funzione correttiva del secondo atto; quest'ultimo non dovrebbe rivestire i caratteri di una nuova manifestazione di volontà, frutto di un nuovo processo determinativo successivo alla stipula dell'atto originario. Nei casi esaminati (talvolta con una certa sommarietà) dalla giurisprudenza tributaria, appare evidente come possano essere utilizzati strumenti propri dell'interpretazione del contratto (ad esempio il comportamento complessivo delle parti ⁽¹⁶⁾) e come in definitiva assuma importanza, anche al fine dell'opponibilità al fisco, una riconoscibilità dell'errore, nel senso che la dimostrazione (anche presuntiva) di un difetto nel primo atto corrobora la conclusione della natura rettificativa del secondo ⁽¹⁷⁾. Quando ad es. viene corretta l'indicazione dell'immobile ceduto, non sembra corretto per ciò solo trasformare la rettifica in permuta, se non verificando che effettivamente le parti stanno trasferendo un secondo immobile, dopo averne scambiato un altro con l'atto originario. Ma non può essere negata la natura rettificativa del secondo atto, se è invece dimostrabile che l'immobile indicato nel secondo atto come oggetto del trasferimento è quello che, sin dall'inizio, le parti hanno inteso assumere ad oggetto della compravendita.

Una recente sentenza della Corte di Cassazione ⁽¹⁸⁾, anche se relativa a vicenda di collegamento tra atti non qualificabile come integrazione o rettifica, fornisce importanti elementi ricostruttivi sulla possibilità di valutare, in chiave unitaria, atti distinti ma tra loro collegati.

La sentenza riguardava l'ipotesi di un atto pubblico di trasferimento di un immobile, sottoposto a imposizione suppletiva perché l'ufficio considerava corrispettivo del trasferimento anche una somma dovuta all'alienante che, in un atto preliminare registrato contestualmente al preliminare di vendita, veniva definita come indennità di disagio per l'anticipato rilascio dell'immobile. In sostanza, nei due preliminari si stabiliva, rispettivamente, la promessa di vendita dell'immobile per un prezzo di £. 76.000.000, e la promessa di corresponsione dell'indennità di £. 179.000.000, a fronte della promessa di anticipato rilascio dell'immobile detenuto dall'alienante. Registrato l'atto definitivo di vendita con indicazione del corrispettivo di £. 76.000.000, l'ufficio ritiene, in sede di imposta suppletiva, che entrambi i compensi pattuiti siano in realtà prezzo della cessione dell'immobile, e "riunifica" i due imponibili che risultavano separati negli atti preliminari sottoposti a registrazione.

La Corte di Cassazione, confermando la pretesa dell'ufficio, sancisce due importanti principi: in primo luogo, la legittimità di un'interpretazione collegata e fun-

zionale dell'atto definitivo e dei due preliminari, ritenendo doveroso il pagamento del surplus emerso, in sede di tassazione del definitivo, dal collegamento tra gli atti ritenuti tra loro in funzione di complementarietà; in secondo luogo, la correttezza di una lettura dell'art. 21 e dell'art. 20 t.u.i. registro che sappia individuare e sottoporre a tassazione unica (la più onerosa) un atto complesso riconducibile ad unico rapporto causale, ancorché sviluppato su una pluralità di atti distinti ma sottoposti contestualmente alla registrazione; lettura che viene suffragata dalla sua utilizzabilità in chiave antielusiva, come strumento di salvaguardia da pratiche di aggiramento della normativa tributaria, e dall'essere, in quanto idonea a contrastare l'abuso del diritto, interpretazione "comunitariamente orientata", quindi adeguatrice, in prospettiva di un sindacato della Corte di giustizia.

Dal punto di vista del contribuente, la sentenza fornisce motivi di preoccupazione e di cautela, per la dichiarata volontà di leggere la normativa dell'imposta di registro, anche a costo di sfiorare forzature sistematiche, in chiave di tutela delle esigenze di contrasto dell'elusione e dell'abuso del diritto; ma conforta anche l'auspicio verso una tassazione che sia comunque meno legata al dato formalistico e meno vincolata dalla autonomia dei singoli atti sottoposti a registrazione, e quindi in grado, attraverso il recupero della rilevanza di circostanze esogene all'atto, di cogliere i nessi ed i rapporti di integrazione e complementarietà sussistenti tra pluralità di atti (anche se, per ora, il principio è stato espresso con riferimento alla sola ipotesi di atti – definitivo e preliminari -contestualmente registrati presso lo stesso ufficio, quindi conosciuti e palesemente collegati, anche sotto il profilo cronologico).

Un'interessante fattispecie di rettifica può essere ad esempio quella che rimedea ad un'omissione dell'atto originario, integrandone il contenuto; a tale proposito una chiave di lettura più ampia, che superi il limite del dato testuale degli atti scritti, secondo quanto ora detto, può essere utile, ma può condurre a risultati molto diversi. Si pensi alla clausola o condizione risolutiva espressa, che, in base all'art. 28 t.u.i. registro, garantisce l'applicazione dell'imposta in misura fissa, se contenuta nel contratto stesso o stipulata entro il secondo giorno successivo non festivo. L'inserimento nel contratto della clausola o condizione, al di là del termine stabilito dall'art. 28, potrebbe avvenire mediante una rettifica dell'atto stesso mirata a dare all'inserimento un effetto retroattivo "sanante"? Evidentemente, sarebbe integrazione sospetta di elusione, ma che forse potrebbe essere riconosciuta efficace, quale mera rettifica-integrazione, se ad esempio effettuata in un momento del rapporto contrattuale in cui non ancora si profila una possibile risoluzione ⁽¹⁹⁾; mentre sarebbe più arduo sostenerne la natura rettificativa, ove all'inserimento faccia seguito, subito dopo, la risoluzione del contratto.

3a) Il problema della rettifica dell'atto pubblico

Relativamente alla integrazione degli atti redatti in forma di atto pubblico, potrebbe porsi l'ulteriore problema della stessa ammissibilità di correzione dell'errore, attesa la peculiare valenza probatoria dell'atto pubblico, destinata a resistere fino alla proposizione della querela di falso, per quanto attiene alla provenienza dell'atto da pubblico ufficiale, alle dichiarazioni rese al medesimo dalle parti, alle altre attività avvenute davanti al pubblico ufficiale o per sua azione. Infatti, in uno studio non recente ⁽²⁰⁾, il Consiglio nazionale del notariato ha espresso parere appunto nel senso della non rettificabilità del contenuto delle dichiarazioni delle parti riportate dal pubblico ufficiale, se non dietro proposizione della querela di falso.

Peraltro, in caso di divergenza delle dichiarazioni rese dalle parti dal reale volere delle parti stesse o di una di esse, non è esperibile la querela di falso, ma occorre ricorrere alle azioni di simulazione o, rispettivamente, di annullamento per vizio del consenso ⁽²¹⁾. E comunque, nulla esclude la ricorrenza nell'atto pubblico di un errore-svista, di un errore di riproduzione, di un errore di calcolo, che può riferirsi tanto all'atto ivi portato, tanto al documento in sé e che come tale, se riconoscibile *ictu oculi*, consente la rettifica ⁽²²⁾

E dunque pare non sostenibile, in termini rigidi, che l'atto pubblico non possa essere oggetto di mera integrazione o rettifica, e che ogni volta che il testo dell'atto sia modificato si abbia una nuova manifestazione di autonomia negoziale tassabile *ex novo*.

3b) Profili soggettivi dell'atto di rettifica

Normalmente, la stipulazione di un atto rettificativo/integrativo dovrebbe comportare la presenza delle stesse parti che hanno concorso all'atto originario. Si elimina in tal modo un ulteriore fattore di dubbio in ordine alla tassazione dell'atto integrativo, perché la presenza delle stesse parti esclude l'ipotesi di dissimulazione di ulteriori vicende dei rapporti implicati.

Anche questa regola non pare però possa essere postulata con assoluta certezza. In primo luogo, l'ipotesi di rettifica codificata nell'art. 1432 c.c. è basata proprio su di una dichiarazione unilaterale recettizia, che va a proporre la modificazione del contratto originario in senso conforme all'effettivo volere della controparte caduta in errore.

In secondo luogo, la giurisprudenza e la dottrina hanno, sia pure episodicamente, ammesso che la vera e propria rettifica di atti negoziali, intesa come correzione di errori materiali, possa essere effettuata per iniziativa unilaterale ⁽²³⁾, soprattutto quando vi sia una utilità comune palese della rettifica e, nel contempo,

una situazione non transitoria di irreperibilità di una delle parti ⁽²⁴⁾.

Infine, non può escludersi che vicende successive, di successione a titolo particolare o a titolo universale nei diritti connessi all'atto da rettificare, possano condurre alla stipulazione di atti integrativi in cui le parti originarie sono sostituite dagli aventi causa. In queste ipotesi (ovviamente molto particolari, e da riconoscere facendo uso di un metro di valutazione restrittivo e prudente) l'affermazione della natura meramente rettificativa dell'atto non è a priori da escludersi (si pensi alla correzione del mappale), anche se può ipotizzarsi una maggiore frequenza di superamento del limite intrinseco alla rettifica, con il verificarsi della ricorrenza di atti collegati ma suscettibili di dar vita a disposizioni negoziali autonome, anche ai fini della loro tassazione ⁽²⁵⁾.

4. Atto integrativo e atto rettificativo come sede idonea per esprimere o correggere dichiarazioni ed opzioni rilevanti ai fini fiscali

E' frequente l'ipotesi che l'atto sottoposto a registrazione debba essere integrato per ragioni che attengono alla sua rilevanza tributaria; o perché vanno modificati alcuni dati fiscalmente rilevanti indicati in atto, o perché l'atto è sede di specifiche opzioni o dichiarazioni alla cui enunciazione è subordinata la fruizione di regimi speciali o agevolativi. Tale tipologia di integrazione, a ben vedere, potrebbe in astratto essere "gestita" direttamente dalle parti, mediante i consueti strumenti che consentono la correzione di adempimenti tributari che il contribuente valuti come errati o comunque inadeguati; senonché, si ricorre solitamente all'atto integrativo, o perché la legge tributaria individua comunque (il momento del)l'atto come sede idonea a contenere talune dichiarazioni fiscali, o perché la correzione del comportamento fiscale presuppone una modificazione dell'atto originario, alla quale non possono restare estranee talune delle parti che hanno determinato la sua redazione. Rispetto alle consuete dinamiche tributarie, allora, la situazione appare più complessa; ma questo non è un buon motivo per pervenire a soluzioni in linea di principio difformi dagli indirizzi consolidati che regolano la correzione di adempimenti tributari; indirizzi che giova sinteticamente ricordare:

un primo principio è dato dalla possibilità che, quando la tassazione sia stata insufficiente per difetto, ad es. per errata indicazione di un minore valore della base imponibile, possa essere regolarizzata mediante ricorso all'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 d.lgs. 472/97), che presuppone un'autonoma determinazione delle parti, che entro il termine di legge, e prima che si manifestino i controlli dell'ufficio, versano la differenza d'imposta entro termini prestabiliti e liquidano e versano contestualmente anche sanzioni, in misura ridotta, e interessi;

in secondo luogo, la rettificazione delle dichiarazioni tributarie ad opera del soggetto che le ha rese è ammessa pacificamente dalla giurisprudenza ⁽²⁶⁾ e dalla dottrina, in considerazione della natura di mera dichiarazione di scienza della dichiarazione stessa; è quindi possibile correggere l'atto in tale parte, e porre in ipotesi tale correzione a base di un'istanza di rimborso, da presentare nei termini previsti dalla legge, quando l'errore commesso abbia pregiudicato la posizione tributaria del dichiarante;

sul principio di cui al precedente punto può peraltro incidere un'eventuale disposizione di legge, di natura speciale, che vincoli tempi e modi della correzione a particolari condizioni, o stabilisca decadenze;

in generale, si ritiene invece che quando la dichiarazione contenga opzioni, o scelte di regimi fiscali particolari, essa abbia in tale parte efficacia negoziale e un contenuto irrevocabile, una volta che la scelta sia stata portata a conoscenza dell'amministrazione ⁽²⁷⁾; pertanto, anche i termini previsti sarebbero di natura perentoria. Al riguardo, tuttavia, occorre precisare che sia a livello normativo ⁽²⁸⁾, sia a livello giurisprudenziale, si tende ad assegnare rilevanza prevalente, in materia di opzioni, al comportamento concludente tenuto dal contribuente, piuttosto che alla formalità di comunicazione dell'opzione, che assumerebbe in tale ottica una funzione strettamente informativa e ricognitiva di scelte già compiute in modo informale. Peraltro, non è sempre agevole temperare tale principio generale con le singole disposizioni di legge che prevedono opzioni, e che in genere tendono rigidamente a fissare modi e tempi e di effettuazione della scelta.

Tanto premesso, si osserva che le conclusioni da trarre devono essere ispirate dagli indirizzi generali ora enunciati, ma senza poter prescindere da una valutazione caso per caso della disciplina speciale applicabile, la quale può essere ispirata a *rationes* di volta in volta diverse.

In materia di dichiarazioni rilevanti ai fini dell'applicazione delle agevolazioni per l'acquisto della casa di abitazione ⁽²⁹⁾, ad esempio, la stessa amministrazione ammette espressamente, ormai da tempo, un secondo atto correttivo in cui vengano rese dichiarazioni omesse in sede di redazione dell'atto di cessione dell'immobile ⁽³⁰⁾. Dopo aver precisato ⁽³¹⁾ che l'agevolazione è subordinata comunque ad una dichiarazione della parte acquirente che va resa nell'atto di trasferimento, e che pertanto non può essere surrogata da un'istanza di rimborso non supportata da un atto integrativo, l'Amministrazione finanziaria ha invece riconosciuto il diritto al rimborso, quando la richiesta (proposta nel rispetto del termine triennale) sia sorretta dalla previa redazione di un rogito integrativo nel quale sono inserite le dichiarazioni a suo tempo erroneamente omesse nell'atto di trasferimento ⁽³²⁾ e riferite al momento di redazione dell'atto di trasferimento.

L'indirizzo interpretativo ⁽³³⁾ è stato poi ripreso e sviluppato in forma più diffu-

sa con un apposito paragrafo della circolare dell'Agenzia delle entrate, n. 38/E del 12 agosto 2005, ed infine ancora confermato ed esteso al caso dell'acquisto di immobile per successione o donazione (nel primo caso mediante integrazione della dichiarazione di successione) ed alle agevolazioni riguardanti i trasferimenti di beni immobili compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati e in piani di recupero, affermandosi in linea generale la prevalenza dell'aspetto sostanziale (sussistenza effettiva delle condizioni di fruizione dell'agevolazione di volta in volta applicabile) su quello formale della contestualità della dichiarazione all'atto notarile. Si è precisato, infatti, dopo aver ricordato che le disposizioni di legge prese in esame non prevedono esplicite comminatorie di decadenza ⁽³⁴⁾, che "l'atto integrativo successivamente redatto costituisce, pertanto, negozio collegato rispetto all'atto di trasferimento", con la conseguenza che tra i due atti la differenza (e l'autonomia) si manifesta solo sotto il profilo documentale e cronologico ⁽³⁵⁾.

A conclusione diversa deve invece pervenirsi, per quanto attiene alla richiesta di applicazione del c.d. criterio del prezzo valore, e (in modo meno rigoroso) dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze (commi 497 e 498 della legge finanziaria per il 2006) ⁽³⁶⁾. In entrambi i casi, si tratta di opzioni (rispettivamente, per criterio derogatorio di determinazione della base imponibile, ovvero per un'imposizione di tipo alternativo alla ordinaria imposizione sul reddito) che la legge subordina ad una richiesta di parte destinata al notaio collocata, cronologicamente, in un momento contestuale all'atto di cessione. Se pure dovesse ammettersi che la richiesta possa restare esterna al contenuto dell'atto di cessione, la natura di opzione della richiesta, la sua immediata efficacia in termini di poteri di controllo degli uffici, di conseguenti adempimenti del notaio, di modificazione della posizione giuridica del condobitore solidale, inducono ad escludere, in linea di massima, che la scelta possa essere compiuta, modificata o revocata successivamente alla redazione dell'atto di trasferimento del bene immobile ⁽³⁷⁾. Naturalmente, l'applicazione dell'imposta sostitutiva è appunto discrezionale, e come tale la sua mancanza non ha altro effetto che quello di rendere applicabile nei modi ordinari l'imposta sul reddito, senza che il contribuente debba ricorrere al ravvedimento operoso; tale considerazione induce a ritenere che, come ipotizzato nei precedenti studi già ricordati, l'opzione per l'imposta sostitutiva, non risultante dall'atto di cessione, possa anche essere formalizzata e comunicata in un momento successivo alla formazione dell'atto, purché anteriore all'applicazione dell'imposta ordinaria; l'inserimento della stessa in un atto integrativo sarebbe in tal caso consigliabile (anche se non essenziale), proprio al fine di conservare quella contestualità cronologica, più che documentale, tra espressione dell'opzione e stipulazione dell'atto di cessione.

Un ultimo accenno ad un problema di attualità: l'art. 10, n. 8ter, d.p.r. 633/72 richiede che l'opzione da parte dell'alienante, in caso di cessione di fabbrica-

to strumentale per la quale sia prevista l'esenzione da IVA, al fine di far transitare l'operazione in regime di imponibilità piena IVA, con conseguente potenziale, corrispondente diritto di detrazione in capo all'acquirente, sia espressa in sede di "relativo atto". Tale espressione riconduce alla stipulazione dell'atto di cessione – momento impositivo preso in considerazione dall'art. 6 d.p.r. 633/72 – la sede, ed il momento, in cui compiere la scelta di regime, tra esenzione e imponibilità. Gli effetti sulla posizione fiscale dell'acquirente di tale scelta, in uno alla funzione antielusiva delle disposizioni introdotte con il d.l. 223/2006 in tema di imposizione indiretta sulle cessioni di immobili, inducono a ritenere non rettificabile né integrabile tale (mancata) scelta, successivamente alla redazione dell'atto; ciò, nonostante la formulazione normativa non sia circondata dalla espressa previsione di preclusioni e decadenze ⁽³⁸⁾. Con riferimento alla contigua problematica dell'opzione nei rapporti di locazione, di recente l'Agenzia delle Entrate ha espressamente ammesso la rettifica, a contratto in corso, ma in fattispecie nelle quali vi era stata impossibilità di rendere l'opzione all'atto della registrazione del contratto, o perché si trattava di una società subentrata nella locazione quale avente causa, nella titolarità dell'immobile, di un soggetto privato, o perché, nell'ambito di un rapporto di locazione finanziaria, la natura di un immobile era venuta a modificarsi, passando da abitativa a strumentale e quindi rendendo possibile l'opzione per l'iva solo per effetto della sopravvenuta, nuova qualità dell'immobile ⁽³⁹⁾.

Massimo Basilavecchia

-
- 1) Problematiche che, in senso ampio, possono essere ricondotte al tema generale della incidenza, sulla tassazione effettuata in sede di registrazione dell'atto, di vicende successive, ma che hanno una loro autonomia rispetto, ad es., alla sopravvenienza di eventi esterni all'atto che comportano la liquidazione di un'imposta ulteriore. All'art. 19 t.u.i.registro sarà dedicato separato studio. Da ultimo, la disciplina dell'imposta in caso di vicenda giuridica unitaria che si sviluppa attraverso più atti e fatti rilevanti per l'applicazione del tributo è sinteticamente analizzata da DOLFIN, *Registro (imposta di)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di CASSESE, V, Milano 2006, 5004.
 - 2) Naturalmente, nelle varie partizioni del diritto vi sono poi delle differenze anche marcate: la convalida di diritto civile ad es. rimuove una causa di invalidità dell'atto, confermandone peraltro il contenuto, mentre in diritto amministrativo l'atto convalidato è ontologicamente diverso dall'atto iniziale, in quanto si presenta emendato dal vizio di legittimità che lo affliggeva.
 - 3) Senza poter entrare, in questa sede, in una complessa analisi sul concetto civilistico di errore, si deve però rimarcare come l'ipotesi di cui al testo possa riguardare sia l'atto giuridico, inteso come documento, sia l'atto giuridico inteso in senso proprio. In questo secondo caso, è concepibile una rettifica, normalmente, se si tratta di errore "ostativo", cioè derivante da una dichiarazione di volontà impropria rispetto all'effettivo volere delle parti, qualificabile come "incidente", nel senso che la sua portata mette in discussione un aspetto del contenuto del negozio; esempio positivamente previsto è ad es. quello dell'errore di calcolo (art. 1430 c.c.).
 - 4) Tanto che, a proposito di tale tipologia di errore, si ritiene anche che sia possibile accedere all'esatto contenuto dell'atto direttamente mediante un'interpretazione del medesimo che utilizzi i

normali criteri ermeneutici correggendo errori e sviste risultanti dal tenore letterale dell'atto: QUADRI, *La rettifica del contratto*, Milano 1973, 6.

- 5) Comm.trib.centrale, XX, 12 novembre 1984, 9747.
- 6) Comm.trib.centrale, XIX, 5 febbraio 1985, 1285.
- 7) Cass. 28 novembre 1991, 12869. Si veda anche il quesito 410/2007, dell'Ufficio studi, in particolare ipotesi di alienazione di bene di interesse culturale.
- 8) Risoluzione Ministeriale della Direzione generale Tasse, 18 febbraio 1983, 250850.
- 9) Caso classico è quello in cui sia indicata, in un atto di rettifica di compravendita, un'unità immobiliare del tutto simile e contigua a quella che le parti intendevano effettivamente fare oggetto del contratto: in questa ipotesi, la giurisprudenza tende ad affermare l'autonomia negoziale del secondo atto, che esorbiterebbe dai limiti propri della rettifica, per dare luogo ad una permuta: così Comm.trib.centrale, XXI, 7 maggio 1992, 3394, e Comm.trib. regionale Abruzzo, 28 luglio 1999, 129; ma non mancano interpretazioni diverse, basate sulla disamina delle circostanze concrete in cui la nuova indicazione di unità immobiliare viene effettuata (così Comm.trib.centrale, V, 21 febbraio 1997, 561, che considera anche il brevissimo lasso di tempo intercorso tra rettifica e precedente atto).
- 10) In caso contrario, di errore per eccesso, dovrà essere riconosciuto il rimborso, previa dimostrazione dell'errore.
- 11) Nell'IVA, la rettifica della fatturazione erronea è trattata insieme alle ipotesi di venir meno del negozio per invalidità o risoluzione, o, addirittura, per mancato pagamento del corrispettivo (art. 26 d.p.r. 633/72).
- 12) Per tutti, BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, III 1, Milano 1987, 84, il quale rileva che ratifica, convalida, conferma, non creano nuovi diritti ma eliminano vizi che non hanno influito sulla tassazione in sede di registrazione dell'atto.
- 13) QUADRI, *La rettifica del contratto*, cit., passim; LOBUONO, *Annulabilità del contratto*, in *Il Diritto*, Enciclopedia giuridica del Sole24ore, I, Milano 2007, 436.
- 14) Cass. 24 febbraio 2006, 4220.
- 15) Comm.trib. II grado Lecce, 17 maggio 1982, 51.
- 16) Con le riserve di cui alla nota 18.
- 17) Sotto quest'ultimo aspetto va osservato che probabilmente le recenti modifiche (d.l. 223/2006) che rendono obbligatoria, negli atti di cessione di immobili, l'indicazione analitica del prezzo con le relative modalità di pagamento, potranno probabilmente agevolare, in casi di questo tipo, o la tempestiva rilevazione dell'errore in tempo utile, cioè anteriormente alla confezione definitiva, o quanto meno alla registrazione, dell'atto; ovvero la prova, in sede amministrativa o processuale, dell'effettiva entità del prezzo pattuito, e della natura propriamente rettificativa di eventuali atti correttivi dell'ammontare del prezzo.
- 18) Cassazione 31 agosto 2007, 18374. Nella affermazione – sia pure a determinate condizioni – della possibilità di collegamento tra più atti traspare un atteggiamento evolutivo rispetto al problema, tradizionalmente risolto in senso negativo, della valutabilità, ai fini dell'individuazione degli effetti dell'atto sottoposto a registrazione, di elementi extratestuali e in particolare del comportamento delle parti, anche successivo al negozio (v. in merito DOLFIN, op.cit., 5003).
- 19) Giova ricordare che a suo tempo la Direzione generale Tasse del ministero delle finanze aveva ammesso (Ris. Min. 251027 del 27 settembre 1978) la stipulazione successiva di un patto di risoluzione per inadempimento, rispetto ad un atto di concessione di terreno in enfiteusi, con gli effetti di una clausola risolutiva espressa originaria (art. 27 d.p.r. 634/72). Si trattava tuttavia di una vicenda nella quale la più favorevole previsione dell'art.27, subordinata alla clausola risolutiva espressa, non era ancora in vigore quando era stata stipulata la concessione in enfiteusi.
- 20) Consiglio Nazionale del Notariato – Ufficio Studi, *In tema di rettifica di atto pubblico*, in *Studi su argomenti di interesse notarile*, Roma, 1968, IV, pag. 121ss.
- 21) Cass. 14 maggio 1998, 4865.
- 22) Per un caso particolare di errore sul prezzo, conclusioni dubitative sono espresse nel quesito 3259, in considerazione della giurisprudenza, prevalentemente orientata a escludere la rettifica quando l'errore investe i criteri di calcolo, in favore della ricorrenza di una vera e propria rinnova-

zione dell'atto, e della dottrina, che ritiene invece compatibile il ricorso alla rettifica in termini più ampi.

- 23) L'atto unilaterale avrebbe in tal caso valenza di dichiarazione di scienza, secondo IACCARINO, Rettifica unilaterale di dati catastali, in Notariato, 2004, 623.
- 24) Si rinvia, per maggiori riferimenti ai quesiti 140/2007 e 751/2007.
- 25) Si è ad es. ammesso (quesito 1598) che il liquidatore di una società ormai estinta possa partecipare alla rettifica di un atto; che l'acquirente in una compravendita immobiliare possa rettificare, all'atto della rivendita del bene, i propri dati anagrafici erroneamente indicati nell'atto di acquisto (quesito 4384).
- 26) A puro titolo esemplificativo, si segnalano Cass. ss.uu. 15063/2002, Cass. 6641/2006, 19335/2006, 22163/2006, 933/2004.
- 27) Peraltro, la giurisprudenza ammette la correzione dell'errore essenziale e riconoscibile: Cass. 19 settembre 1997, 9310.
- 28) Peraltro, il d.p.r. 442/97, che stabilisce la prevalenza del comportamento concludente, ed al quale fa riferimento una giurisprudenza di Cassazione consolidata che assegna valore retroattivo a tale regolamento, è diretto a disciplinare le opzioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.
- 29) Per il ricorso all'atto integrativo per le dichiarazioni in caso di imposta sostitutiva sui finanziamenti, si veda lo studio di PETERUTI-PISCHETOLA, *Nuova disciplina dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, art. 1 comma 160 legge 244/2007*.
- 30) Naturalmente, vale sempre quanto in linea generale precisato nella precedente parte del presente studio. Così, occorre valutare se con la rettifica le parti stiano effettivamente correggendo un errore della volontà iniziale, o precisando una qualità personale del cessionario inesattamente indicata nell'atto di cessione, o correggendo l'erronea indicazione della situazione che legittima l'agevolazione (si pensi ad esempio a chi si sia già dichiarato residente nel comune, invece di assumere l'impegno all'acquisizione della residenza, poi effettivamente mantenuto); o se invece la correzione della dichiarazione rilevante ai fini dell'agevolazione non possa essere considerata un modo per modificare l'indicazione della ripartizione dei prezzi di una compravendita riguardante più immobili, risultata a posteriori penalizzante, fattispecie che, collegando gli atti, in base alla giurisprudenza richiamata, potrebbe essere considerata espressione di una nuova volontà negoziale, autonomamente tassabile.
- 31) Con la risoluzione 30 marzo 1984, 240164, della Direzione generale tasse.
- 32) Risoluzione 25 luglio 1986, 220478, della stessa Direzione.
- 33) Applicato anche dalla Commissione studi tributari, nello studio 435 bis del 19 aprile 1996, est. PURI, ove espressa indicazione del valore retroattivo della integrazione.
- 34) Se non in senso del tutto diverso, ove decadenza esprime la perdita sopravvenuta dell'agevolazione legittimamente applicata.
- 35) Risoluzione agenzia entrate 2 ottobre 2006, 110/E, la quale cita Cass. 16 maggio 1990, n. 426.
- 36) In tema, si rinvia: a) allo Studio n.116-2005/T, *La nuova disciplina tributaria delle cessioni di immobili abitativi ai fini delle imposte indirette (prezzo-valore)*, della Commissione studi tributari, ove, al paragrafo 6, sono analizzate le alternative ipotizzabili quanto a tempo, modo e forma della richiesta da rendere al notaio, e circa l'ammissibilità di un atto integrativo successivo. In particolare è stato osservato che "si vedono quindi fronteggiare le due opposte soluzioni della dichiarazione in atto e fuori dell'atto, potendosi, appunto, configurare anche una dichiarazione resa al notaio che non sia destinata ad essere inserita in atto e che, valorizzando l'intervento di tale pubblico ufficiale, gli attribuisca una successiva funzione nel procedimento di applicazione dell'imposta, in dipendenza della quale egli sia deputato a fornirne notizia all'Agenzia delle Entrate. Con ciò verrebbe astrattamente a legittimarsi anche la dichiarazione resa verbalmente, sulla cui plausibilità occorrono, invece, ulteriori verifiche, avendo presente che il legislatore dà una disciplina unitaria per atto pubblico e scrittura privata autenticata e quindi appare coerente rintracciare soluzioni che siano indifferenti alla forma negoziale adottata (...) Passando, per complementarietà, al profilo cronologico, va evidenziato come la legge, riferendosi "all'atto della cessione" intenda che la richiesta sia fatta "al momento della cessione", postulando, così, una contestualità alla stipula dell'atto di cessione. Il che appare coerente con le superiori conclusioni e va soltanto completato con

quanto accennato a proposito della possibilità di integrazione con atto successivo"; b) alla risposta a quesito n. 169-2007/T, estt. COLUCCI-CIGNARELLA, ove ulteriori riferimenti agli studi di questa Commissione; c) alla risposta a quesito n. 24-2008/T, est. MASTROIACOVO.

- 37)** Non sembra rilevante, d'altra parte, per consentire una opzione tardiva, che all'atto abbia partecipato il procuratore di una parte. Una tesi intermedia potrebbe essere quella di collegare l'irreversibilità dell'opzione (positiva o negativa) alla conoscenza da parte del destinatario dell'istanza, che è l'Agenzia delle entrate, ma resta problematico – nei termini analizzati dagli studi citati alla precedente nota – stabilire presupposti e modalità di correzione dell'atto di cessione.
- 38)** Il problema è reso più complesso dalla circostanza che l'applicazione opzionale del regime di imponibilità IVA comporta il *reverse charge*, cioè il meccanismo di inversione contabile che pone l'obbligo di pagamento dell'imposta a carico del cessionario, che sia soggetto passivo IVA (art. 17, comma 6, lettera a-bis, d.p.r. 633/72). Resta aperto uno spazio interpretativo (non agevole) per ipotizzare che, nonostante la disposizione in esame, di carattere speciale, preveda l'espressione formale dell'opzione in sede di atto, possa risultare comunque prevalente, quale principio generale del sistema, l'espressione a mezzo di comportamento concludente; per cui l'emissione della fattura relativa alla cessione con addebito di IVA (ovviamente, in caso di inversione contabile, il cessionario deve disporre di una indicazione chiara del cedente per l'opzione per il regime di imponibilità) potrebbe essere considerata forma implicita di espressione dell'opzione, da "ratificare", in ipotesi, con successivo – e, in quest'ottica, non indispensabile - atto integrativo che riconduca il regime concretamente applicato a conformità con quanto indicato in atto.
- 39)** Si tratta rispettivamente delle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate, 4 gennaio 2008, n. 2, e 12 dicembre 2007, n. 364, in corso di pubblicazione in Corr. Trib. 2008 con commento di SCIARRA.

(Riproduzione riservata)