

CONTENZIOSO

La Cassazione si esprime sull'imposta di registro complementare

di **Luigi Ferrajoli**

La Corte di Cassazione con la [sentenza n. 2400 del 31 gennaio 2017](#), intervenendo in tema di accertamento dell'imposta di registro, ha statuito che l'imposta di registro liquidata dall'Ufficio a seguito dell'accertata insussistenza dei presupposti del **trattamento agevolato previsto per i piani particolareggiati** va qualificata come imposta complementare, **non rientrando** nelle altre fattispecie, positivamente definite, dell'**imposta principale** (in quanto applicata in un momento successivo alla registrazione) e dell'**imposta suppletiva** (in quanto, rivedendo a posteriori il criterio di liquidazione in precedenza seguito, non è rivolta a emendare errori od omissioni commessi dall'Ufficio in sede di registrazione). Ne consegue che la pretesa deve essere fatta valere con **apposito atto di imposizione tributaria entro il termine di decadenza di 3 anni**, da ritenere decorrente dalla data della registrazione, a partire dalla quale l'Ufficio ha la facoltà di contestare al contribuente la perdita del trattamento agevolato.

Nel caso esaminato dalla Suprema Corte l'Agenzia delle Entrate notificava personalmente al notaio rogante un **avviso di liquidazione dell'imposta di registro**, accertando la maggiore imposta ritenuta dovuta a seguito dell'esclusione dell'applicabilità delle agevolazioni previste dall'[articolo 5 della L. 168/1982](#) in materia di trattamento fiscale dei piani particolareggiati di recupero.

L'Ufficio qualificava l'imposta liquidata con l'atto impositivo quale **imposta principale** ai sensi dell'[articolo 42 del D.P.R. 131/1986](#), in quanto imposta diretta a correggere **errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione**. L'imposta veniva, pertanto, richiesta anche al notaio rogante, ai sensi dell'[articolo 57 del D.P.R. 131/1986](#), in quanto pubblico ufficiale che ha redatto ed autenticato l'atto e, quindi, solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta con le parti contraenti. Ai sensi del citato [articolo 57](#), peraltro, la **responsabilità solidale del pubblico ufficiale per il pagamento dell'imposta riguarda solo l'imposta principale**, non estendendosi al pagamento dell'imposta complementare e suppletiva.

L'avviso di liquidazione veniva impugnato dal notaio rogante eccependo l'insussistenza di una sua personale responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta, **non trattandosi di imposta principale ma di imposta complementare**, per la quale l'[articolo 57, comma 2 del D.P.R. 131/1986](#) esclude la responsabilità dei pubblici ufficiali che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto.

I giudici di merito hanno annullato l'avviso di liquidazione e la decisione è stata confermata dalla Corte di Cassazione, la quale **ha escluso** che la richiesta della maggiore imposta a seguito dell'esclusione dell'agevolazione **possa essere qualificata come richiesta di pagamento**

dell'imposta principale, trattandosi di un giudizio inerente l'insussistenza dei presupposti per l'applicabilità delle agevolazioni non risultante puramente e semplicemente dall'esame dell'atto, ma conseguito all'esito di una **valutazione di natura squisitamente giuridica**, la quale, comportando una sorta di mediazione culturale, costituisce un filtro rispetto alla **mera rilevabilità**, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, da intendersi come errori o omissioni di immediata percettibilità, ovvero elementi di natura oggettiva di indiscutibile portata delle debenza di una maggiore imposta.

La natura della maggiore imposta di registro liquidata a seguito della contestata insussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'agevolazione è quindi quella **d'imposta complementare**.

A conferma di ciò, la Corte di Cassazione nella sentenza in commento ha richiamato il principio affermato dalla stessa giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'imposta di registro liquidata dall'Ufficio a seguito dell'accertata **insussistenza dei presupposti del trattamento agevolato previsto** dal D.L. 12/1985 **in relazione all'acquisto della "prima casa"**, applicato al momento della registrazione dell'atto di trasferimento della proprietà di un bene immobile, va qualificata come imposta complementare, non rientrando anch'essa nelle altre specie dell'imposta principale (in quanto applicata in un momento successivo alla registrazione) e dell'imposta suppletiva (in quanto, rivedendo a posteriori il criterio di liquidazione in precedenza seguito, non è rivolta ad emendare errori od omissioni commessi dall'Ufficio in sede di registrazione).



Convegno di aggiornamento

UNICO 2017: UNICO PERSONE FISICHE E SOCIETÀ DI CAPITALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)