

Edizione di venerdì 12 Febbraio 2021

CASI OPERATIVI

Spese di manutenzione su immobili in comodato: sono deducibili?

di **EVOLUTION**

DICHIARAZIONI

Modello Redditi SC 2021: principali novità

di **Federica Furlani**

AGEVOLAZIONI

Sismabonus acquisti: dall'Agenzia due nuove risposte ad interpelli

di **Sergio Pellegrino**

AGEVOLAZIONI

Novità per i finanziamenti di 30.000 euro con garanzia pubblica al 100%

di **Giuseppe Rodighiero**

IMPOSTE INDIRETTE

Il notaio è responsabile solidale solo per l'imposta principale

di **Angelo Ginex**

CASI OPERATIVI

Spese di manutenzione su immobili in comodato: sono deducibili?

di **EVOLUTION**



Se un soggetto concede in comodato d'uso gratuito o in locazione un immobile di sua proprietà, alla sua S.r.l. unipersonale, affinché lì possa essere svolta la sua attività (che nel caso specifico è una parafarmacia), la Società può dedurre i costi relativi alle spese di ristrutturazione che andrà ad affrontare, o potrebbero crearsi dei problemi in termini fiscali?

Il trattamento fiscale delle spese di manutenzione varia in ragione della natura della spesa sostenuta (ordinaria o straordinaria) e del titolo giuridico in base al quale si possiede il bene per cui sono state sostenute le spese (beni propri o beni di terzi).

I costi legati alle manutenzioni straordinarie (ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni che producono un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolunghino la vita utile) se riferiti ad un bene:

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



DICHIARAZIONI

Modello Redditi SC 2021: principali novità

di **Federica Furlani**

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLA HOLDING INDUSTRIALE

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!
accedi al sito >

Di seguito si riepilogano le principali novità del modello Redditi SC 2021, approvato con [Provvedimento n. 28929/2021](#) del **29 gennaio 2021**.

Frontespizio

Nel frontespizio è stata prevista la nuova casella “**Dichiarazione integrativa errori contabili**” per segnalare la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore per la correzione di errori contabili di competenza, oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo.

In tal caso l’eventuale credito risultante dalla suddetta dichiarazione, derivante dal minor debito o dal maggior credito d’imposta, può essere utilizzato in compensazione ([articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#)) secondo le regole ordinarie.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Consolidato	Trasparenza	Trust	Addizionali IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Quadro RF – Reddito d’impresa in regime di contabilità ordinaria

A **rigo RF55** – Altre variazioni in diminuzione, sono stati introdotti i seguenti nuovi codici:

- **codice 81**, per accogliere la **quota di ammortamento non effettuata** deducibile alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli [articoli 102](#), [102-bis](#) e [103 Tuir](#), a

prescindere dall'imputazione al conto economico, per i soggetti che, nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020, non effettuano l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali (sospensione degli ammortamenti di cui all'[articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020](#) – cd. Decreto Agosto, convertito dalla L. 126/2020);

- **codice 82**, per accogliere la **quota deducibile del 20% delle spese sostenute per gli investimenti in nuovi impianti** di colture arboree pluriennali a norma dell'[articolo 108, comma 1, Tuir](#), escludendo i costi relativi all'acquisto dei terreni;
- **codice 83**, dove indicare l'ammontare dei **contributi a fondo perduto** riportati nel conto economico che non concorrono alla formazione del reddito, previsti dalle seguenti disposizioni:

1. [articolo 25 D.L. 34/2020](#) – Contributo a fondo perduto – Decreto Rilancio;
2. [articolo 59 D.L. 104/2020](#) – Contributo a fondo perduto per attività economiche e commerciali nei centri storici;
3. [articolo 1 D.L. 137/2020](#) – Contributo a fondo perduto da destinare agli operatori Iva dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive – Decreto Ristori;
4. [articolo 2 D.L. 149/2020](#) – Contributo a fondo perduto da destinare agli operatori Iva dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive del D.P.C.M. 03.11.2020 – Decreto Ristori-bis;
5. [articolo 2 D.L. 172/2020](#) – Contributo a fondo perduto da destinare all'attività dei servizi di ristorazione;

- **codice 84**, dove indicare l'ammontare dei contributi e delle indennità di qualsiasi natura che non concorrono alla formazione del reddito, erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione;
- **codice 85**, dove indicare il componente negativo di reddito in applicazione dell'[articolo 8, comma 2, lett. c\)](#), [articolo 6, comma 6](#), e articolo [10, comma 3, D.Lgs. 142/2018](#).

Quadro RQ – Altre imposte

Nel **quadro RQ** sono state introdotte:

- la **sezione XXIV** per i soggetti che intendono avvalersi della “*Rivalutazione generale dei beni d'impresa e delle partecipazioni*” di cui all'[articolo 110 D.L. 104/2020](#)

SEZIONE XXIV Rivalutazione generale dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020	RQ100	Maggiori valori dei beni ammortizzabili, non ammortizzabili e delle partecipazioni	Importo		Aliquota	Imposta		
			1		3%	2		
				,00			,00	
	RQ101	Maggiori valori dei beni ammortizzabili, non ammortizzabili e delle partecipazioni			3%			
				,00			,00	
	RQ102		Totale imposte			Prima rata		
			1			2		
				,00			,00	
	RQ103	Saldo di rivalutazione/riserva vincolata	Importo		Aliquota	Imposta		Prima rata
			1		10%	2	3	
			,00			,00	,00	

- la **sezione XXV**, per gestire la “Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni – settori alberghiero e termale” di cui all'[articolo 6-bis D.L. 23/2020](#)

SEZIONE XXV Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni – settori alberghiero e termale		Importo	Aliquota	Imposta	Prima rata
	RQ110 Saldo di rivalutazione/riserva vincolata	1	10%	2	3
		,00		,00	,00

Quadro RS – Prospetti vari

Le novità del quadro RS riguardano:

- l'aggiornamento della sezione dedicata alle **spese di riqualificazione energetica** per il calcolo della **detrazione nella misura del 110%** ([articolo 119 D.L. 34/2020](#));
- il **rigo RS152**, aggiornato per tener conto della detrazione per le spese relative agli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ([articolo 1, commi da 219 a 223, 160/2019](#));
- l'introduzione del **rigo RS470** relativo al credito d'imposta in caso di esercizio del diritto di riscatto degli alloggi di edilizia sociale da parte del conduttore ([articolo 8 D.L. 47/2014](#));
- l'introduzione del **rigo RS480** riservato ai soggetti che, essendone legittimati, non hanno effettuato alle scadenze previste, i versamenti dovuti, avvalendosi delle disposizioni di sospensione emanate a seguito dell'emergenza sanitaria da Covid-19;

Versamenti sospesi a seguito dell'emergenza sanitaria da Covid-19	RS480	Codice	Importo
		1	2
			,00

- l'introduzione del **rigo RS411** per le imprese che fruiscono, per dieci periodi d'imposta, della riduzione del 50% dell'imposta sul reddito derivante dallo svolgimento dell'attività nel comune di Campione d'Italia ([articolo 1, comma 574, L. 160/2019](#));

Redditi Campione d'Italia				Importo	
	RS410	Redditi prodotti in euro			,00
	RS411	Redditi	1	Prodotti in euro	,00
			2	Prodotti in franchi svizzeri	,00
			3	Attribuiti	,00

Quadro RU – Crediti di imposta

Il quadro RU è stato aggiornato per ricomprendere i **seguenti nuovi crediti d'imposta**:

- il credito d'imposta ricerca, sviluppo e innovazione ([articolo 1, commi da 197 a 201, L. 160/2019](#)), con la **maggiorazione per le attività di ricerca e sviluppo nel Mezzogiorno**;
- il **credito per gli investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato** ([articolo 1, commi da 1051 a 1063, L. 178/2020](#));
- i **crediti d'imposta istituiti nel 2020 per fronteggiare l'emergenza Covid-19** tra cui:
 1. il **credito d'imposta per botteghe e negozi** ([articolo 65 D.L. 18/2020](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 27/2020);
 2. il **credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda** ([articolo 28 D.L. 34/2020](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 77/2020);
 3. il **credito d'imposta per le spese per l'adeguamento degli ambienti di lavoro** ([articolo 120 D.L. 34/2020](#));
 4. il **credito d'imposta per la patrimonializzazione delle società** ([articolo 26, comma 4, D.L. 34/2020](#)).

Quadro RX – Risultato della dichiarazione

Nel quadro RX sono state inserite **due nuove sezioni (Sezioni III e IV)** per l'indicazione delle informazioni necessarie ai fini della **richiesta del rimborso Iva** (sezione III) e per la **ricostituzione del credito a seguito di versamenti periodici Iva omessi** (sezione IV), riservata ai soggetti non più tenuti alla presentazione della dichiarazione Iva.

AGEVOLAZIONI

Sismabonus acquisti: dall'Agenzia due nuove risposte ad interpelli

di Sergio Pellegrino



Nella giornata di ieri l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato numerose risposte ad istanze di interpello, fra le quali **due** in materia di **sismabonus acquisti**.

Di **particolare interesse** la prima delle due, la [n. 97](#), che affronta il caso di **una società** che ha in corso un **intervento edilizio su due appezzamenti di terreno di proprietà**.

Nel **primo terreno** sono presenti due **edifici di vecchia costruzione** dei quali è prevista la **demolizione**, mentre **nell'altro non vi è alcun edificio**, ma per effetto della speciale regolamentazione edilizia del Comune questo è stato **"accorpato" all'intervento relativo all'altro terreno, incrementandone così l'edificabilità**.

Il progetto prevede la costruzione di un **unico edificio costituito da 58 appartamenti e 2 locali commerciali**, oltre a **due livelli interrati costituiti da 58 box pertinenziali**.

La questione che viene posta nell'istanza riguarda la possibilità di consentire la fruizione del **sismabonus acquisti** per gli **acquirenti di tutte le unità immobiliari**, nonostante, appunto, **in uno dei due terreni non vi sia alcun edificio oggetto di demolizione e ricostruzione**, come invece richiesto dal [comma 1-septies dell'articolo 16 del D.L. n. 63/2013](#).

L'Agenzia delle Entrate ritiene che la fattispecie possa essere **inquadrata nell'ambito della disposizione agevolativa**, alla luce del fatto che la norma fa riferimento agli interventi realizzati dall'impresa di costruzione *"mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente"*.

La spettanza dell'agevolazione prescinde dalla circostanza che il **titolo abilitativo** sia rilasciato dal Comune ai sensi della **lettera d) del primo comma dell'articolo 3 del D.P.R. 380/2001**, ossia quale **ristrutturazione edilizia**, piuttosto che sulla base della **lettera e)**, ovvero come **nuova costruzione**, ma invece dipende dal fatto che **l'intervento sia effettuato all'interno dei limiti e**

nel rispetto di quanto consentito degli strumenti urbanistici vigenti.

Quanto all'ulteriore problematica evidenziata nell'istanza, relativa alla **mancata presentazione dell'asseverazione contestualmente al permesso di costruire**, l'Agenzia ricorda come per le imprese che effettuano gli **interventi su immobili ubicati in zone 2 e 3 in base a procedure autorizzatorie iniziate successivamente al 1° gennaio 2017 ma prima del 1° maggio 2019**, come nel caso in esame, **la documentazione può essere integrata con la presentazione dell'asseverazione entro la data di stipula del rogito dell'immobile oggetto degli interventi di riduzione del rischio sismico.**

Con l'**altra risposta**, la [n. 103](#), viene invece affrontata la problematica dei **termini temporali** da rispettare per fruire del **sismabonus acquisti**, questione già oggetto di diverse risposte ad istanze di interpello.

Viene ribadito come sia necessario che **venga stipulato l'atto di acquisto** relativo all'immobile oggetto dei lavori **entro il termine di vigenza dell'agevolazione.**

Il termine in questione è:

- il **31 dicembre 2021**, qualora si intenda fruire del **sismabonus nella versione "originaria"**, con detrazione del 75% o dell'85% a seconda del fatto che si realizzi un miglioramento di, rispettivamente, una o almeno due classi sismiche;
- il **30 giugno 2022**, nel caso in cui si possa beneficiare della **versione "potenziata" con il superbonus** per il tramite dell'applicazione "mediata" dal [comma 4 dell'articolo 119 del decreto Rilancio](#) (così come modificato dalla legge di bilancio 2021).

AGEVOLAZIONI

Novità per i finanziamenti di 30.000 euro con garanzia pubblica al 100%

di **Giuseppe Rodighiero**



Master di specializzazione
REVISIONE LEGALE
Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!
accedi al sito >

Con le modifiche intervenute a seguito dell'entrata in vigore della L. 178/2020 (**Legge di Bilancio 2021**), il Legislatore ha voluto dare un **ulteriore stimolo ai finanziamenti garantiti alle Pmi** dal Fondo ex [articolo 2, comma 100, L. 662/1996](#) per far fronte al **persistere della pandemia** che sta **aggravando la crisi di liquidità in diversi settori produttivi**.

In tal senso, l'[articolo 1, comma 246 della Legge di bilancio 2021](#) ha stanziato ulteriori 500 milioni di euro per il 2022, 1 miliardo di euro per il 2023, 1,5 miliardi per il 2024, 1 miliardo e 500 milioni rispettivamente per il 2025 e per il 2026.

Altresì, la **Legge di Bilancio 2021**, con l'[articolo 1, comma 244](#) ha mantenuto in vigore fino al **30 giugno 2021** (prorogando il precedente termine del 31 dicembre 2020) quanto disposto dall'[articolo 13, comma 1, lettere b\) e c\), D.L. 23/2020](#), che **estende la garanzia del Fondo di garanzia** per le Pmi alle imprese “con numero di dipendenti non superiore a 499” (quindi anche alle cc.dd. “Mid-Cap”), **danneggiate dalla pandemia da Covid-19**, in misura pari al 90% come **garanzia diretta**, e del 100% come **garanzia indiretta**, dell'importo del finanziamento garantito dai Confidi, o da altro fondo di garanzia, per importi massimi garantiti non superiori a 5 milioni di euro e con durata dell'affidamento non superiore a 72 mesi.

I **beneficiari**, però, **non devono risultare appostati dalla banca a “sofferenza”** (quindi come crediti a contenzioso) oppure non devono essere stati classificati prima del 31 gennaio 2020 come “**past-due**” (scaduti/sconfinanti per più di 90 giorni oltre una certa soglia di materialità) o come “**Inadempienze probabili**” (qualora fosse improbabile che, senza il ricorso ad azioni quali l'escussione delle garanzie, i debitori possano adempiere integralmente alle proprie obbligazioni).

Oltre a ciò, gli affidamenti non devono superare in alternativa il **25% del fatturato del 2019**, il **doppio del costo del personale annuo per il 2019** (o quello previsto per i primi due anni di

attività se l'impresa è costituita dal 2019), oppure il **fabbisogno per costi del capitale di esercizio** e per **costi di investimento nei successivi 18 e 12 mesi**, rispettivamente per Pmi, così come definite dall'articolo 2 dell'allegato alla **Raccomandazione della Commissione europea 2003/361/CE**, e per le imprese diverse dalle Pmi con meno di 500 occupati ("Mid-Cap").

Diversamente, ai sensi della **lettera m)**, comma 1 dell'articolo 13 del Decreto Liquidità, il limite di importo dell'operazione finanziaria **non potrà essere superiore, alternativamente, al 25% del fatturato 2019** e al **doppio del costo del personale annuo per il 2019**, per quei finanziamenti chirografari non superiori ad euro 30.000 (in luogo dei 25.000 euro stabiliti dal Decreto "Liquidità" ante modifica apportata in sede di conversione in legge) rispetto ai quali gli enti affidanti possono richiedere una **garanzia diretta da parte del Fondo di garanzia per le Pmi nella misura del 100%**.

L'intervento della Legge di Bilancio 2021

I beneficiari degli affidamenti erogati ex [articolo 13, comma 1, lettera m\)](#) sono le Pmi, così come definite dall'**articolo 2** dell'allegato alla **Raccomandazione della Commissione europea 2003/361/CE**, i **lavoratori autonomi** e, come stabilito in sede di **conversione in legge del D.L. "Liquidità" con la L. 40/2020**, anche le **associazioni professionali e le società tra professionisti**.

Sempre in sede di conversione in legge, la platea era stata estesa anche agli **agenti e subagenti di assicurazione**, come pure ai **broker assicurativi**, i quali, con l'[articolo 1, comma 213, L. 178/2020](#), sono stati sostituiti nella norma dalle "*persone fisiche esercenti attività di cui alla sezione K del codice Ateco*", quindi da quelle persone fisiche che svolgono attività di intermediazione finanziaria, incluse le assicurazioni, le riassicurazioni ed i fondi pensione, nonché attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria ed i mediatori finanziari (trattasi quindi di promotori e mediatori finanziari, periti e liquidatori indipendenti delle assicurazioni).

D'altra parte, nel **2021** gli **enti non commerciali**, compresi gli **enti del terzo settore** e gli **enti religiosi civilmente riconosciuti** non potranno più presentare **richieste di garanzia** per operazioni di cui all'[articolo 13, comma 1, lettera m\)](#), **Decreto Liquidità**, in quanto il [comma 12-bis](#) dell'articolo 13 in commento, il quale destinava fino al 31 dicembre 2020 una parte delle risorse del Fondo di garanzia all'erogazione per la garanzia al 100% in favore degli enti citati, non è stato prorogato.

È opportuno evidenziare che **per i finanziamenti garantiti nella misura del 100%** il termine massimo per la **restituzione del prestito** era passato in sede di conversione del Decreto a 10 anni, in luogo dei precedenti 6, con preammortamento di almeno 2 anni.

D'altro canto, i [commi 216 e 217](#) dell'articolo in questione stabiliscono che, **dal 13 gennaio 2021** (data di entrata in vigore delle modifiche operate dalla Legge di Bilancio 2021, così come comunicato da Mediocredito Centrale S.p.A. con circolare 1/2021), può essere presentata la richiesta di ammissione all'intervento del Fondo di garanzia per un **periodo di ammortamento fino a 15 anni**, sia per i **finanziamenti ancora da concedere** (cfr. [articolo 1,](#)

[commi 216](#)) che per quelli già concessi alla data del **13 gennaio 2021** (cfr. Mediocredito Centrale S.p.A., Circolare 1/2021).

Per quelli già concessi ed erogati l'adeguamento in aumento del periodo di ammortamento *“potrà avvenire tramite l'erogazione al soggetto beneficiario finale di un **nuovo finanziamento finalizzato all'estinzione del finanziamento garantito** ovvero attraverso la sottoscrizione/stipula di un addendum al contratto del finanziamento garantito”* (cfr. Mediocredito Centrale, chiarimento operativo del 5 gennaio 2021).

L'adeguamento dei finanziamenti (decorrente dalla prima data di erogazione) non opera automaticamente, bensì **viene richiesto dal beneficiario alla banca affidante**, la quale invia a propria volta al Gestore del Fondo la **richiesta di adeguamento** in parola.

A questi finanziamenti vengono applicate, oltre che le spese d'istruttoria ed altri oneri bancari, un **Capped rate pari al massimo allo 0,2% aumentato del valore**, se positivo, del [Rendistato](#) (media dei rendimenti di un paniere di BTP con vita residua superiore ad un anno, escludendo quelli indicizzati all'inflazione dell'Area Euro) con durata analoga al periodo di ammortamento del mutuo.

Il tasso in questione è stabilito dall'[articolo 1, comma 218, Legge di Bilancio 2021](#), il quale si presenta diverso nelle sue modalità di determinazione rispetto a quanto disposto dalla precedente versione dell'[articolo 13, comma 1, lettera m\) del Decreto Liquidità](#), così come modificato in sede di conversione dalla **L. 40/2020**: in tal caso il tasso di interesse risultava pari al Rendistato con durata analoga al periodo di ammortamento del mutuo, maggiorato dello 0,2%.

Prima della conversione in legge, invece, questo tasso limite si determinava ben più difficilmente, sommando al **Rendistato** con vita residua da 4 anni e 7 mesi a 6 anni e 6 mesi la differenza tra il CDS banche a 5 anni e il CDS ITA a 5 anni, maggiorato dello 0,2%.

Da ultimo, si segnala che, se da una parte la Legge di Bilancio, all'[articolo 1, comma 244](#), ha **mantenuto in vigore fino al 30 giugno 2021** le garanzie ex [articolo 13, comma 1](#), del Decreto Liquidità del 100% per prestiti fino a 30.000 euro, e del 90% per importi superiori (fino a 5 milioni di euro), **dall'altra ha prorogato dette misure per le sole imprese con un numero di dipendenti compreso tra 250 e 499, fino al 28 febbraio 2021** (cfr. [articolo 1, comma 245, L. 178/2020](#)). Questo per consentire una *“progressiva migrazione delle garanzie per finanziamenti concessi in favore delle cd. mid-cap sullo strumento Garanzia Italia Sace”* (cfr. Abi, Circolare del 7 gennaio 2021 prot. UCR/000025).

IMPOSTE INDIRETTE

Il notaio è responsabile solidale solo per l'imposta principale

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

IL CONTROLLO DI GESTIONE CON EXCEL

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In tema di **imposta di registro**, ogniqualvolta la pretesa impositiva non trovi **riscontro cartolare** o non sia direttamente **desumibile dall'atto**, ma richieda l'accesso ad **elementi extra-testuali** o anche l'esperimento di **particolari accertamenti fattuali o valutazioni giuridico-interpretative**, l'Amministrazione finanziaria non potrà procedere alla notificazione al notaio dell'**avviso di liquidazione integrativo**. Al contrario, essa dovrà emettere, secondo le regole generali, **avviso di accertamento** nei confronti delle **parti contraenti** in relazione ad un'**imposta** che ha natura necessariamente **complementare**.

È questo il principio di diritto affermato dalla **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 3456 depositata ieri**, la quale richiama precedenti analoghi in materia di riqualificazione dell'atto ex [articolo 20 D.P.R. 131/1986](#) (cfr., **Cass. sent. 19.05.2008, n. 12608**; [Cass. sent. 16.01.2019, n. 881](#); [Cass. sent. 7.06.2019, n. 15450](#)).

Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria notificava ad un **notaio** apposito **avviso di liquidazione** della **maggior imposta di registro** in relazione ad un **contratto di mandato** a suo rogito. La Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la pronuncia di primo grado favorevole al notaio.

Pertanto, quest'ultimo **ricorreva in Cassazione** lamentando, ai fini che qui rilevano, la violazione degli [articoli 42 e 57 D.P.R. 131/1986](#) per aver il giudice di appello **erroneamente considerato "principale"**, anziché "complementare", **l'imposta di registro liquidata sul rogito notarile**, facendo così discendere la responsabilità solidale del notaio con le parti contraenti.

Ebbene, la Suprema Corte, rammentando le procedure di controllo di cui agli [articoli 3-bis e 3-ter D.Lgs. 463/1997](#) in materia di **registrazione degli atti** relativi a diritti su beni **immobili**, ha evidenziato quanto previsto dai [commi 1 e 2 dell'articolo 57 D.P.R. 131/1986](#).

Se, da un lato, il **comma 1** stabilisce che il notaio è **solidalmente obbligato** al pagamento dell'imposta di registro con le parti dell'atto (responsabilità che trova fondamento e ragione

pratica nel ruolo di garanzia a lui assegnato dalla legge nel rafforzamento dei presupposti di soddisfacimento della pretesa impositiva), dall'altro, invece, il **comma 2** precisa che **la responsabilità solidale del notaio «non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive», rimanendo, pertanto, limitata alle imposte principali.**

Diventa, quindi, **essenziale definire la nozione di imposta principale**, l'unica tipologia di imposta che consente di invocare la responsabilità solidale del notaio.

Sul punto, la Corte di Cassazione ha affermato che risulta **dirimente** il disposto dell'[articolo 42 D.P.R. 131/1986](#), secondo cui *«è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso».*

Ne consegue che **l'imposta principale** è sia quella **direttamente versata** al momento della **registrazione dell'atto** (quale imposta principale contestuale o "autoliquidata"), sia quella **richiesta ad integrazione** dall'amministrazione finanziaria con l'intento di **correggere errori od omissioni** incorsi nella medesima autoliquidazione (quale imposta principale "postuma"). Al di fuori di tali limiti, l'imposta deve considerarsi complementare o suppletiva, in caso di errori dell'ufficio.

Quindi, l'imposta principale è quella direttamente emergente dalla **procedura di controllo automatizzato dell'autoliquidazione** ex [articolo 3-ter D.Lgs. 463/1997](#), la cui difformità dal dovuto risulti **immediatamente percepibile** dal modello unico informatico ovvero dalla disamina dell'atto trasmesso per la registrazione telematica, prevedendo detta norma che, in tanto la procedura automatizzata di controllo e recupero delle imposte autoliquidata sia esperibile, in quanto il **maggior dovuto emerga "sulla base degli elementi desumibili dall'atto"**.

Viceversa, laddove si rendessero **necessarie delicate valutazioni o apprezzamenti sulla reale portata degli atti registrati** o, comunque, si giungesse a conclusioni sorrette da **interpretazioni non univoche** o necessitanti una **qualsiasi attività istruttoria**, l'amministrazione dovrà emettere **avviso di accertamento** nei confronti delle **parti contraenti**, assumendo l'imposta natura necessariamente **complementare**.

Sulla scorta di tali argomentazioni, i giudici di legittimità hanno **accolto il ricorso proposto dal notaio**, cassato la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accolto il ricorso originariamente presentato.

Da ultimo, si rileva che, come già anticipato, nella giurisprudenza di legittimità si rinvencono **altre pronunce che hanno escluso la qualifica di imposta principale**, ad esempio, con riguardo all'imposta recuperata dall'Amministrazione finanziaria per ritenuta assenza dei presupposti per la cd. **agevolazione prima casa** (cfr., [Cass. sent. 31.01.2017, n. 2400](#)), ovvero per **riqualificazione giuridica dell'atto** (cfr., [Cass. sent. 16.01.2019, n. 881](#)).