

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**, ogniquale volta 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 riqualficazione 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 **maggiore 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 rinvengono **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](#)).