

La responsabilità solidale del notaio per il pagamento delle imposte



Dr. Marco Valenti

ODCEC Brescia – Consiglio Notarile Brescia – 7 maggio 2018

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Art. 3 bis D.Lgs. 463/97 - Procedure telematiche, mod. unico e autoliquidazione



1. **Alla registrazione di atti relativi a diritti sugli immobili, alla trascrizione, all'iscrizione e all'annotazione nei registri immobiliari, nonché alla voltura catastale**, si provvede, a decorrere dal 30 giugno 2000, **con procedure telematiche**. Con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero della giustizia, è fissata la progressiva attivazione del servizio, anche limitatamente a determinati soggetti, a specifiche aree geografiche, e a particolari tipologie di atti, nonché l'eventuale attribuzione di un codice unico immobiliare.
2. Le richieste di registrazione, le note di trascrizione e di iscrizione nonché le domande di annotazione e di voltura catastale, relative agli atti per i quali è attivata la procedura telematica, **sono presentate su un modello unico informatico da trasmettere per via telematica unitamente a tutta la documentazione necessaria**. Con lo stesso decreto di cui al comma 1, può essere prevista la presentazione del predetto modello unico su supporto informatico, nonché la data a decorrere dalla quale il titolo è trasmesso per via telematica.
3. **In caso di presentazione del modello unico informatico per via telematica, le formalità di cui al comma 2 sono eseguite previo pagamento dei tributi dovuti in base ad autoliquidazione**. In caso di irregolare funzionamento del collegamento telematico, fermo il predetto obbligo di pagamento, la trasmissione per via telematica è sostituita dalla presentazione su supporto informatico.
4. (libro fondiario – registri tavolari) – solo per formalità catastali e volturali

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Art. 3 ter D.Lgs. 463/97 - Procedure di controllo sulle autoliquidazioni



Gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata.

Il pagamento é effettuato, da parte dei soggetti di cui all'[articolo 10](#), lettera b), del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. [131](#), **entro 15 giorni dalla data della suindicata notifica**; trascorso tale termine, **sono dovuti gli interessi moratori** computati dalla scadenza dell'ultimo giorno utile per la richiesta della registrazione e **si applica la sanzione di cui all'[articolo 13](#) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.**

Nel caso di **dolo o colpa grave** nell'autoliquidazione delle imposte, **gli uffici segnalano le irregolarità agli organi di controllo competenti** per l'adozione dei conseguenti provvedimenti disciplinari. Per i notai **é ammessa la compensazione di tutte le somme versate in eccesso** in sede di autoliquidazione con le imposte dovute per atti di data posteriore, con conseguente **esclusione della possibilità di richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria.**

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Art. 10 D.P.R. 131/1986 T.U.R.- **Soggetti obbligati a richiedere la registrazione**



1. Sono obbligati a richiedere la registrazione:
 - a) le **parti contraenti** per le scritture private non autenticate, per i contratti verbali e per gli atti pubblici e privati formati all'estero nonché i rappresentanti delle società o enti esteri, ovvero uno dei soggetti che rispondono delle obbligazioni della società o ente, per le operazioni di cui all'art. 4;
 - b) i **notai**, gli ufficiali giudiziari, i segretari o delegati della pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali **per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati**;
 - c) i cancellieri e i segretari per le sentenze, i decreti e gli altri atti degli organi giurisdizionali alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni;
 - d) gli impiegati dell'amministrazione finanziaria e gli appartenenti al Corpo della guardia di finanza per gli atti da registrare d'ufficio a norma dell'art. 15;
 - d-bis) gli agenti di affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari del ruolo di cui all'articolo 2 della legge 3 febbraio 1989, n. 39, per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Art. 13 D. Lgs. 471/97- Sanzioni per ritardati omessi versamenti diretti



1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, **è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato**, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo e' ridotta alla meta'. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo é ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. (omissis)

3. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, **la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.**

ART. 57 d.p.r. 131/86

Soggetti obbligati al pagamento



1. **Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti**, le parti in causa, coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di cui agli articoli 12 e 19 e coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli articoli 633, 796, 800 e 825 del codice di procedura civile.

1 bis. Gli agenti immobiliari di cui all'articolo 10, comma 1, lettera d-bis), sono solidalmente tenuti al pagamento dell'imposta per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari.

1 ter. L'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria è solidalmente obbligato al pagamento del tributo per l'immobile, anche da costruire o in corso di costruzione, acquisito dal locatore per la conclusione del contratto.

2. **La responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive.**

ART. 57 d.p.r. 131/86

Soggetti obbligati al pagamento



3. Le parti interessate al verificarsi della condizione sospensiva apposta ad un atto sono solidalmente obbligate al pagamento dell'imposta dovuta quando si verifica la condizione o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa.
4. L'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa.
5. Per gli **atti soggetti a registrazione in caso d'uso** e per quelli **presentati volontariamente alla registrazione**, **obbligato al pagamento dell'imposta è esclusivamente chi ha richiesto la registrazione.**
6. Se un atto, alla cui formazione hanno partecipato più parti, contiene più disposizioni non necessariamente connesse e non derivanti per la loro intrinseca natura le une dalle altre, l'obbligo di ciascuna delle parti al pagamento delle imposte complementari e suppletive è limitato a quelle dovute per le convenzioni alle quali essa ha partecipato.

ART. 57 d.p.r. 131/86

Soggetti obbligati al pagamento



7. Nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'art. 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392, sempreché non si tratti di imposta dovuta per atti presentati volontariamente per la registrazione dalle amministrazioni dello Stato.
8. Negli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento l'imposta è dovuta solo dall'ente espropriante o dall'acquirente senza diritto di rivalsa, anche in deroga all'art. 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392; l'imposta non è dovuta se espropriante o acquirente è lo Stato.

ART. 58 d.p.r. 131/86

Surrogazione all'amministrazione



1. I soggetti indicati nell'art. 10, lettere b) e c), che hanno pagato l'imposta, si surrogano in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'amministrazione finanziaria e possono, esibendo un certificato dell'ufficio del registro attestante la somma pagata, richiedere al giudice del luogo in cui ha sede il loro ufficio ingiunzione di pagamento nei confronti dei soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione.
2. L'ingiunzione è provvisoriamente esecutiva a norma dell'art. 642 del codice di procedura civile. Non è ammissibile l'opposizione fondata sul motivo che le imposte pagate non erano dovute o erano dovute in misura minore.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

STUDIO CNN 855/2014 (1) – approvato il 31.3.2016



*«A fronte di un **sistema che attribuisce al notaio quelle che potremmo definire come un segmento di funzioni pubbliche, resiste un sistema normativo ancora improntato sulla liquidazione ad opera dell'ufficio e su di una partecipazione del notaio all'atto, ma non alla fase liquidatoria del tributo che da quell'atto scaturisce.***

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI
AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE
STUDIO CNN 855/2014 (2)

«Restano irrisolte alcune questioni fondamentali che vanno:

- *dagli **effetti della solidarietà tra contribuente/cliente e notaio nella fase di pagamento del tributo fino***
- *alle **questioni più strettamente processuali rispetto alla legittimazione nell'azione di rimborso e nell'opposizione all'atto di accertamento***»

(si veda in seguito Cassazione 23230/2017 – n.d.r.)

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI
AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE
STUDIO CNN 855/2014 (3)

«Tuttavia se il sistema è oggi fondato sull'autoliquidazione obbligata per il tramite del notaio, **occorrerebbe riqualificare il notaio non più come un «responsabile d'imposta», ma piuttosto come un «mandatario nell'interesse del fisco»**. In particolare il mandato - determinatosi automaticamente per effetto della legge nel momento in cui si deve ricorrere al notaio – opererebbe nel senso che il mandante (il contribuente) programma il compimento di un atto giuridico (la determinazione e l'adempimento dell'obbligazione tributaria, oltre una serie di altri atti accessori) a beneficio del fisco.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE STUDIO CNN 855/2014 (4)

«L'interesse del terzo (fisco) interviene, **per volontà del mandante ed effetto della legge**, nel contenuto del mandato **ed il mandatario-notaio assume un corrispondente obbligo di compiere il negozio eteroregolato**, per il soddisfacimento dell'interesse del terzo, **nei modi e nei limiti stabiliti dalla legge**, più che dalla volontà del mandante, assumendo così anche la **posizione di «adiectus solutionis causa»** (soggetto, nel diritto romano, diverso dal creditore, legittimato a ricevere validamente il pagamento per conto del creditore, che in tal modo liberava il debitore ed estingueva l'obbligazione sottostante) *per il pagamento dell'imposta.*

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE STUDIO CNN 855/2014 (5)



«Tale ricostruzione avrebbe il pregio di colmare alcune lacune normative consentendo in particolare la liberazione (per l'imposta principale) del contribuente mandante che abbia assolto all'obbligo di provvista e, relativamente a taluni profili di legittimazione processuale, del notaio in sede di impugnazione e rimborso.»

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI
AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE
STUDIO CNN 855/2014 (7)

*Introduzione della normativa della **registrazione telematica** obbligatoria dal 1° aprile 2007 per gli adempimenti relativi a tutti gli atti ricevuti o autenticati dai notai con previsione di trasmissione per via telematica di tutte le richieste di registrazione, le note di trascrizione e di iscrizione nonché delle domande di annotazione e di voltura catastale*

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE STUDIO CNN 855/2014 (8)



La norma prevede, infatti, che **le formalità “sono eseguite previo pagamento dei tributi dovuti in base ad autoliquidazione”**.

Successivamente a tale presentazione **“gli uffici controllano la regolarità dell’autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall’atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di 60 giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l’integrazione dell’imposta versata”**.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE STUDIO CNN 855/2014 (9)



Il pagamento è effettuato da parte dei notai, entro 15 giorni dalla data della suindicata notifica:

“trascorso tale termine, sono dovuti gli interessi moratorie si applica la sanzione di cui all’art. 13 D.Lgvo n. 471/1997”.

Per i notai è ammessa la compensazione di tutte le somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione con le imposte dovute per atti di data posteriore, con conseguente esclusione della possibilità di richiedere il rimborso all’Amministrazione finanziaria.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE STUDIO CNN 855/2014 (10)



Rispetto a questo atto il notaio può :

- **pagare nei 15 gg. senza sanzioni,**
- **pagare oltre i 15 gg. con sanzioni (solo a lui riferibili) ovvero**
- **può impugnare entro il termine di 60 gg con riflessi eventualmente anche in ordine alla mediazione, all'autotutela, all'adesione.**

E' altresì prevista **responsabilità disciplinare del notaio** per i **casi di dolo e colpa grave**, oltre alla previsione della stessa sanzione prevista per i mancati versamenti diretti quasi a sottolineare la divaricazione dei profili di responsabilità in ragione delle diverse colpe.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE STUDIO CNN 855/2014 (11)



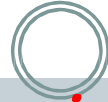
Art. 64 D.P.R. 600/73 - Sostituto e responsabile d'imposta

1. Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso.

2. Il sostituto ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta.

3. Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE STUDIO CNN 855/2014 (11)



il notaio può/deve esigere la provvista in forza della legge notarile.

*Dal 2007 la “rivalsa preventiva” è nell’interesse del notaio, ma soprattutto è adempimento dell’obbligo del mandante rispetto alla funzione del mandatario- adiecto. Assume così un ruolo decisivo per liberare il contribuente mandante nei limiti della provvista con la conseguenza che con il suo versamento nelle mani del notaio **non residuerà più una coobbligazione della parte, se non per le imposte complementari.***

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE STUDIO CNN 855/2014 (12)



*L'effetto forse più importante della ricostruzione che identifica nel notaio tenuto agli obblighi previsti per l'autoliquidazione e il pagamento della sostitutiva sulle plusvalenze un **mandatario nell'interesse del fisco** consiste nel ritenere applicabile l'**art. 1188 del codice civile** (ovvero la «liberazione del debitore che paghi nelle mani del notaio» - v. G. Tabet e C.T.P. Campobasso 74/2/2011 del 3.3.2011).*

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE STUDIO CNN 855/2014 (13)



Con il pagamento dell'imposta principale il notaio è dunque liberato dagli obblighi verso il fisco.

La responsabilità della parte “rivive” invece nel momento in cui, trascorso il termine per richiedere l'imposta principale, quest'ultima diviene “postuma**” o **complementare** o **suppletiva**.**

Va peraltro rilevato che in occasione del recupero di imposta principale «postuma» il ruolo del notaio come mandatario nell'interesse del fisco si è esaurito e pertanto la provvista residua potrà essere utilizzata solo a seguito di nuovo apposito mandato della parte.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE STUDIO CNN 855/2014 (14)



E' dunque possibile qualificare come **imposta suppletiva** non solo quella *“applicata successivamente, se diretta a correggere errori ed omissioni dell’ufficio”*, ma anche quella che successivamente ai **60 giorni** venga **richiesta per correggere un errore del notaio** in sede di liquidazione dell’imposta principale, a condizione che si tratti di un errore scaturente da un’erronea valutazione giuridica degli elementi desumibili dall’atto o da un’erronea applicazione delle interpretazioni dell’A.F.. (Conforme AE - FISCOOGGI del 30.11.2016)

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI
AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE
STUDIO CNN 855/2014 (17)



RIFLESSI PROCESSUALI

a) la giurisprudenza della S.C. è allo stato ferma nel sostenere che la legittimazione ad impugnare l'imposta principale «postuma» spetterebbe iure proprio alle parti contraenti. Soluzione evidentemente non soddisfacente alla luce della ricostruzione fin qui operata, ma che ha anche il difetto di esporre la parte ad una posizione di scarsa tutela.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE STUDIO CNN 855/2014 (18)



RIFLESSI PROCESSUALI (2) – soluzione CNN 855/14

1. Considerare il **notaio l'unico destinatario e l'unico legittimato** ad impugnare **l'imposta principale «postuma» all'interno dei 60 giorni** (con litisconsorzio facoltativo della parte - ?!?) e
2. la **parte destinataria dell'atto impositivo per l'imposta principale «postuma» notificata oltre i 60 giorni**, con possibilità di chiedere l'intervento del notaio per la parte di provvista che abbia già versato nelle sue mani anche qualora voglia avvalersi dell'effetto liberatorio ex art. 1188 c.c.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI
AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE
STUDIO CNN 855/2014 (19)

RIFLESSI PROCESSUALI (3)

Secondo la giurisprudenza il notaio non è legittimato al rimborso dell'imposta erroneamente pagata.

- Residuerrebbe l'ipotesi in cui il notaio abbia adempiuto senza provvista, situazione che però potrebbe essere considerata superata dalla possibilità di esercitare l'azione in surroga ex art.

58 TUR

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI
AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE
STUDIO CNN 855/2014 (20)

RIFLESSI PROCESSUALI (4)

c) infine rispetto all'orientamento che legittima il notaio ad impugnare tutti gli atti a lui notificati si deve ritenere che il meccanismo della provvista dovrebbe limitare l'interesse del notaio all'impugnazione, **residuando un interesse per le sole ipotesi di notifica di richieste ultra provvista ed attribuendo comunque alla parte il diritto di impugnare anche se l'atto non le è stato notificato (Cassazione contra)**. Inoltre si dovrebbe riconoscere che il soggetto non notificato e adiectus può comunque legittimamente intervenire nel processo con intervento adesivo.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI
AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE
STUDIO CNN 72/2013/T del 8.3.2013

MEDIAZIONE TRIBUTARIA PER IMP. PRINCIPALE «POSTUMA»

Nessun elemento ostativo pare interporsi all'applicazione della procedura di cui all'[art. 17-bis](#) del d.lgs. n. 546/92 anche a questa fase della vicenda impositiva, **avendo ben chiaro che unico soggetto legittimato a proporre reclamo o istanza di mediazione** (in riferimento alla particolare fase temporale corrente tra la notifica dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta principale richiesta e la scadenza dei **quindici giorni successivi** entro i quali dovrebbe avvenire il relativo *pagamento*) **può essere intuitivamente solo il notaio e non le parti dell'atto**, in quanto solo il *notaio* che ha inoltrato il modello unico ed autoliquidato l'imposta principale è destinatario dell'atto reclamabile con la procedura in oggetto.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI
AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE
STUDIO CNN 72/2013/T del 8.3.2013

MEDIAZIONE TRIB. (def. IMP. PRINCIPALE «POSTUMA»)

Pare opportuno verificare se la procedura di mediazione possa trovare esplicazione anche con riferimento all'avviso di liquidazione della maggiore imposta (rispetto a quella autoliquidata dal notaio e poi controllata dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate ex artt. 3-bis e 3-ter del d.lgs. 463/97) **ove sia necessario provvedere a 'correggere errori od omissioni' in cui il notaio sia incorso nel procedimento di autoliquidazione.** Non è nemmeno inopportuno peraltro fare memoria del fatto che il medesimo art. 42 qualifica suddetta **imposta, integrativa di quella autoliquidata, come 'principale'**, anche se, in considerazione del tempo in cui essa viene richiesta dall'Ufficio e per distinguerla da quella autoliquidata dal notaio, è in uso la sua aggettivazione con l'espressione «postuma».

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI
AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE
STUDIO CNN 72/2013/T del 8.3.2013

MEDIAZIONE TRIBUTARIA PER IMP. PRINCIPALE «POSTUMA»

Il che, evidentemente, rende **non solo legittimo, ma auspicabile che l'Ufficio possa, per il principio di economia degli atti processuali ed ove possibile, coinvolgere anche le parti dell'atto** sottoposto a registrazione telematica affinché siano edotte del reclamo/mediazione opposto dal *notaio* e che allo scopo possa attivarsi, sollecitandone l'assenso al perfezionamento della procedura, anche il medesimo *notaio*; ma resta inteso, in ogni caso, che il loro assenso non si configura quale elemento imprescindibile a tale perfezionamento e che l'Ufficio, indipendentemente dal reclamo inoltrato dal *notaio*, **potrà sempre procedere in via autonoma nei confronti delle parti (a loro volta non vincolate dalla mediazione conclusa dal *notaio*) per il recupero dell'(eventuale) imposta suppletiva per errori od omissioni commessi dall'Ufficio, e perciò 'diversi da quelli che hanno determinato l'emaneazione dell'atto di recupero di imposta principale oggetto della mediazione'**

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE



Soggetti tenuti al pagamento - Mancato pagamento da parte del notaio - Solidarietà delle parti (Cass. 12.6.2009 n. 13653)

E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 57 co. 1 del DPR 131/86, nella parte in cui prevede, ai fini della riscossione dell'imposta di registro, la permanenza della solidarietà a carico delle parti contraenti anche nel caso in cui il notaio rogante abbia omesso di provvedere al versamento delle somme destinate al pagamento, consegnategli dalle parti.

Infatti, il notaio non agisce in qualità di delegato alla riscossione o di esattore per conto dello Stato, ma in virtù dell'affidamento fiduciario delle predette somme, con la conseguenza che i danni derivanti da comportamenti scorretti o illeciti a lui eventualmente ascrivibili non sono ricollegabili al predetto vincolo di solidarietà.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE



Corte di Cassazione - Ordinanza n. 5019 del 2015 (conforme a Cassazione, sez. trib., sentenza 10/08/2010, n. 18493) – Parti contraenti soggetti passivi del tributo

*In tema di imposta di registro, la Corte di Cassazione ha ribadito che l'avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata, notificato al notaio rogante che, in sede di rogito di compravendita immobiliare si sia avvalso della procedura di registrazione telematica e, in tale veste, abbia provveduto alla relativa autoliquidazione e al corrispondente versamento, **può essere impugnato anche dalle parti contraenti in quanto la previsione dell'avviso di liquidazione al notaio vale, solo, a costituirlo quale responsabile d'imposta, tenuto all'integrazione del versamento, ma non incide sul principio per cui soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo.***

I soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di registro sono le parti sostanziali dell'atto medesimo e non il notaio.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Disconoscimento di agevolazioni fiscali - Maggiore imposta di registro - Responsabilità del notaio - Non sussiste (Cass. 17.5.2017 n. 12257)

*È esclusa la responsabilità del notaio per il pagamento della maggiore imposta di registro richiesta all'Agenzia delle Entrate a seguito del **disconoscimento di un'agevolazione in relazione ad un atto da questi rogato**, in quanto si tratta di imposta complementare (art. 42 del DPR 131/86).*

Infatti, la responsabilità del notaio per il pagamento dell'imposta di registro è limitata, dall'art. 57 del DPR 131/86, all'imposta principale e non si estende, all'imposta complementare o suppletiva.

(La Corte di Cassazione precisa, inoltre che, secondo un orientamento consolidato, ha natura complementare l'imposta di registro liquidata dall'ufficio a seguito dell'accertata insussistenza dei presupposti del trattamento agevolato applicato al momento della registrazione di un atto di trasferimento immobiliare)

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Notaio rogante e parte contraente - Cause inscindibili - Litisconsorzio processuale (Cass. 12.10.2016 n. 20533)

Sussiste il c.d. litisconsorzio processuale quando, in primo grado, il ricorso avverso l'avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro sia stato presentato sia dal notaio che dal contribuente. Infatti, il notaio, essendo un responsabile d'imposta estraneo al rapporto, ma obbligato solidale, opera come fideiussore ex lege con il fine di facilitare l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Per questa ragione, ex art. 331 c.p.c., ove l'appello sia stato notificato dall'Agenzia delle Entrate al solo contribuente, il giudice deve disporre l'integrazione del contraddittorio a favore del notaio.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE



**Avviso di liquidazione notificato al solo *notaio* -
Impugnazione - Legittimazione - Solidarietà delle parti
(Cass. 15.5.2015 n. 9952)**

*L'avviso di liquidazione per il recupero delle maggiori imposte ipotecaria e catastale, notificato al solo notaio, **non può essere impugnato dalla società** che aveva stipulato l'atto per cui tali imposte erano dovute, **se essa non era stata destinataria dell'avviso di liquidazione.***

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Modello Unico Informatico - Liquidazione dell'imposta - Correzione dell'autoliquidazione del notaio (Cass. 25.6.2014 n. 14433)

*Con l'avviso di liquidazione emesso a seguito di controllo formale della liquidazione effettuata dal notaio, ai sensi dell'art. 3-ter del DLgs. 463/97, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate **può rettificare l'ammontare dell'imposta principale con un controllo limitato alla correzione di errori materiali o di omissioni, emergenti ictu oculi dall'atto stesso (quindi errori relativi alla liquidazione del tributo), mentre non ha il potere di rettificare l'autoliquidazione, in senso sostanziale, sulla base di una diversa interpretazione dell'atto (atteso che, a tal fine, è necessario emettere un autonomo atto di accertamento).***

*Pertanto, **non è corretto il comportamento tenuto dall'ufficio nel caso di specie, avendo esso rettificato le basi imponibili e richiesto il pagamento di una differenza di imposta estranea all'atto registrato**, avendo, invece, l'Ufficio, come evidenziato, un potere di controllo della liquidazione meramente cartolare, fondato sugli elementi risultanti dall'atto. Peraltro, **l'imposta richiesta dall'ufficio nel caso di specie ha natura di imposta complementare** e l'ufficio avrebbe quindi dovuto agire mediante emissione di avviso di accertamento e non con avviso di liquidazione.*

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE



Imposta di registro pagata in eccesso - Titolarità del diritto a richiedere il rimborso - Notai - Esclusione (ris. Agenzia delle Entrate 11.12.2013 n. 90)

*Il notaio, in quanto responsabile di imposta, **non è titolare del potere di richiedere il rimborso dell'imposta di registro** pagata in eccesso in sede di autoliquidazione degli atti telematici redatti per conto del proprio cliente.*

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Aumento del capitale sociale - Natura dell'imposta proporzionale di registro - Responsabilità solidale del notaio (Cass. 23.3.2011 n. 6606)

*L'imposta di registro dovuta **in seguito all'aumento di capitale sociale effettuato con conferimenti in natura** deve essere qualificata come **imposta principale**, con la conseguenza che **per il pagamento è responsabile in solido anche il notaio rogante**.*

Peraltro, in relazione alla causa in oggetto, la Corte di Cassazione aveva investito di alcuni quesiti la Corte di Giustizia Europea, la quale, con la sentenza 1.7.2010 (nella causa C-35/09) ha affermato che:

- è compatibile con la Dir. 69/335/CE la norma nazionale che preveda la **responsabilità solidale del notaio rogante per il pagamento dell'imposta sui conferimenti**, purché il conferimento rivesta carattere certo;*
- non è compatibile con la disciplina europea una normativa nazionale che restringa i mezzi di prova a disposizione del notaio per dimostrare l'assenza di effettività del conferimento.*

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

**Solidarietà tributaria - Avviso di liquidazione notificato al notaio -
Pagamento - Richiesta di rimborso ad opera delle parti -
Inammissibilità (Cass. 4.10.2017 n. 23230)**

*Atteso che il notaio che ha rogato l'atto è obbligato in solido al pagamento dell'imposta di registro, a norma dell'art. 57 del DPR 131/86, è **valida la notificazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro operata dall'Amministrazione finanziaria al solo notaio** (posto che l'Amministrazione può scegliere a chi rivolgersi per il pagamento, senza dover informare gli altri obbligati).*

Il pagamento dell'imposta di registro operato dal notaio definisce il rapporto tributario anche nei confronti degli altri obbligati in solido, sicché essi non possono chiedere il rimborso dell'imposta "dovendosi presumere che siano stati informati della notifica ed abbiano deciso di non impugnare l'avviso di liquidazione", ma possono eventualmente far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato che abbia adempiuto (il notaio).

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Doppio assolvimento dell'imposta di registro – Compensazione in sede di autoliquidazione del notaio – Ammissibilità (C.T. Reg. Roma 19.12.2017 n. 7739/7/17)

L'art. 3-ter del DLgs. 463/97 dispone che per i notai è ammessa la compensazione di tutte le somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione con le imposte dovute per atti di data posteriore, con conseguente esclusione della possibilità di richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria.

*Alla luce di tale disposizione, è **illegittimo il diniego all'istanza di compensazione presentata da un notaio** a seguito della registrazione di un atto di convenzione e permuta sia con le modalità tradizionali sia con quelle telematiche, con conseguente duplice assolvimento dell'imposta di registro.*

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE



Atti giudiziari - Sentenza che esclude la responsabilità professionale del notaio – Non esclude la responsabilità solidale del notaio per il pagamento dell'imposta di registro (Cass. 9.8.2017 n. 19815)

Il notaio nei cui confronti sia stata intentata un'azione di responsabilità professionale e che abbia partecipato al giudizio, costituendosi e resistendo con eccezioni rilevanti per il processo, non risulta estraneo al rapporto sostanziale e, pertanto, è obbligato, in solido con le altre parti processuali, ex art. 57 del DPR 131/86, al pagamento dell'imposta di registro sulla registrazione della sentenza, sebbene sia risultato vittorioso nel giudizio concernente la sua responsabilità professionale.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE



Corte di Cassazione -sentenza n. 2403, depositata il 31 gennaio 2017

*Il notaio non è responsabile per il pagamento dell'imposta di registro derivante dalla **mancata sussistenza delle condizioni per l'applicazione dell'agevolazione fiscale (oggi abrogata) sui piani di recupero**, trattandosi di imposta di registro di natura complementare.*

Prassi ministeriale – Processo tributario

Atti giudiziari - Parti in causa - Obbligo solidale di pagamento dell'imposta di registro sulla sentenza - Intervento adesivo dipendente (ris. Agenzia Entrate 21.11.2013 n. 82)

*Non sono obbligati al pagamento dell'imposta di registro **sulla sentenza** i **soggetti che siano intervenuti volontariamente** nel processo a norma dell'art. 105 co. 2 c.p.c., anche ove la sentenza medesima li condanni al pagamento delle spese di lite.*

L'art. 105 c.p.c., infatti, consente l'intervento nel giudizio a chi, pur non vantando un diritto nei confronti delle parti del processo, abbia un interesse giuridicamente rilevante ad un determinato esito della controversia. Tali soggetti non risultano, però, coinvolti dal rapporto sostanziale oggetto di giudicato e, quindi, non sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta di registro dovuta sulla sentenza.

Infatti, sebbene l'art. 57 del DPR 131/86 individui "le parti in causa" come obbligate solidalmente al pagamento dell'imposta di registro, la giurisprudenza (cfr. Cass. 28.2.2013 n. 4805) ha più volte affermato che la solidarietà riguarda solo i soggetti coinvolti dal rapporto sostanziale oggetto di giudicato e non tutte le parti che abbiano "preso parte al giudizio".

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Studio CNN 45-2011/T – Plusvalenze

Imposta sostitutiva art. 67 co.1 lett. b) TUIR

Con la Legge Finanziaria per il 2006 è stata introdotta l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari, da applicarsi su opzione del soggetto cedente espressa al notaio rogante al momento della stipula dell'atto.

L'innovazione, accompagnata dall'introduzione del cd. "prezzo-valore" quale metodo forfetario di determinazione dell'imponibile nell'imposta di registro ha trovato un assetto definitivo negli anni immediatamente successivi, nei quali il testo normativo (comma 496 della legge n. 266/2005) è stato modificato in modo significativo, escludendo ad esempio, dall'ambito di applicazione della norma le plusvalenze da cessione di terreni edificabili (dal 1 gennaio 2007) e aumentando l'aliquota (dal 12,5 % al 20%.)

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Studio CNN 45-2011/T – Plusvalenze (2)

Gli Studi nn. 3-2006/T e 60-2006/T hanno analizzato, in prima battuta, la disciplina dell'imposta sostitutiva, individuando il **ruolo giuridico assunto dal notaio, chiamato dalla norma ad applicare e versare l'imposta sostitutiva, nonché a comunicare gli atti interessati dall'opzione**, e precisando gli effetti dell'opzione per il contribuente, sia sotto il profilo della esclusione dai controlli e dall'applicazione di metodi presuntivi di accertamento, sia per quanto attiene alla valutazione comparativa di convenienza con le norme che prevedono la rivalutazione del valore di acquisto dei terreni

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Studio CNN 45-2011/T – Plusvalenze (3)

A) PLUSVALENZE CUI E' APPLICABILE L'IMPOSTA SOSTITUTIVA:

- plusvalenze, realizzate da privati, da cessione infra-quinquennale di fabbricati e terreni non edificabili;

B) PLUSVALENZE CUI NON E' APPLICABILE L'IMPOSTA SOSTITUTIVA:

- plusvalenze, realizzate da privati, realizzate mediante cessione di terreni edificabili;
- plusvalenze, realizzate da privati, realizzate mediante lottizzazione (Circ. Agenzia Entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E, paragrafo 11.6);
- plusvalenze di qualsiasi natura, realizzate nell'esercizio di impresa (Circ. Agenzia Entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E, paragrafo 11.6);
- plusvalenze realizzate a seguito della cessione di beni immobili situati all'estero (Ris. Agenzia Entrate 21 giugno 2007, n. 143/E).

Per "plusvalenze realizzate da privati" devono intendersi anche quelle conseguenti a cessioni effettuate da enti non commerciali e società semplici.

Si ritiene ammissibile, nel caso di più venditori, che l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva possa essere esercitata solo dai soggetti che abbiano interesse ad avvalersene (Circ. Agenzia Entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E, paragrafo 11.8).

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Studio CNN 45-2011/T – Plusvalenze (4)

Il notaio, cui è stata richiesto di applicare l'imposta sostitutiva, ne calcola l'importo e provvede al versamento, ricevendo la somma dal venditore.

Inoltre, è tenuto a comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle cessioni.

Per consentire l'adempimento è stato predisposto un [modello](#), che deve essere compilato in relazione a un solo cedente e a un solo immobile.

Se nell'atto di cessione intervengono più venditori e/o vengono trasferiti più immobili, per ciascun cedente che richiede l'applicazione della tassazione sostitutiva devono essere compilati tanti modelli quanti sono gli immobili per i quali è richiesto questo tipo di tassazione.

Il modello deve essere presentato all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente per via telematica, insieme al contratto di compravendita trasmesso per la registrazione dell'atto, secondo le istruzioni dell'Agenzia ([le specifiche tecniche sono allegate al provvedimento del 6 dicembre 2006 - pdf](#)).

Il notaio deve versare l'imposta sostitutiva entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro, cioè entro 30 giorni dalla stipula dell'atto.

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Studio CNN 45-2011/T – Plusvalenze (5)

*In realtà le due innovazioni si bilanciano, perché mentre il cd. “prezzo-valore” consente di prescindere dal prezzo effettivamente pagato, **l'imposta sostitutiva concentra il vantaggio sulla riduzione dell'aliquota, conservando il nesso tra plusvalenza e corrispettivo effettivamente conseguito.***

*Ai sensi del comma 498 dell'art. 1 della Legge n. 266/2005, la mancata dichiarazione in atto del corrispettivo effettivo comporta la sostituzione del prezzo al valore catastale, ai fini dell'imposta di registro, **mentre non sono indicate conseguenze espresse sul diritto ad applicare l'imposta sostitutiva sulla plusvalenza.***

RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

CASI DI STUDIO

- 1) NOTIFICA al Notaio di AVVISO DI LIQUIDAZIONE OLTRE I 60 GIORNI** > annullamento in autotutela pre-giudiziale (per insussistenza della obbligazione del notaio oltre tale data)

- 2) IMPONIBILITA' REGISTRO SU «CAPARRA - ACCONTO PREZZO ASSOGGETTATA AD IVA» ESPRESSAMENTE DEFINITA IN ATTO** > annullamento dell'atto per insussistenza del presupposto impositivo (a fronte di ricorso-reclamo ex art. 17-bis/546)

- 3) CESSIONE QUOTE DI SRL CON PAGAMENTO IN PARTE CON**
 - 1. ACCOLLO MUTUO** (presunta imponibilita' 3% acollo) e
 - 2. COMPENSAZIONE CREDITI** (richiesta 0,5%) > conciliazione giudiziale (accolto annullamento 1° rilievo)