

GUIDO SALANITRO, *Due recenti interventi della Cassazione in tema di notaio e imposta di registro*

(commento a Cass. Civ., Sez. Trib., 7 giugno 2019, n. 15450 e 1° giugno 2019, n. 15627)

1. Due recenti sentenze della Cassazione intervengono su alcuni punti controversi in materia di notaio e imposta di registro.

La prima sentenza, la 15450 del 2019, interviene sull'avviso di liquidazione notificato al notaio, in particolare sul termine e sui poteri dell'amministrazione.

La sentenza afferma, in primo luogo, che il termine di sessanta giorni previsto per la notificazione dell'avviso al notaio non sarebbe perentorio. La Cassazione ritiene che sussistono oggettivi margini di opinabilità circa gli effetti giuridici del decorso del termine. Opinione potenzialmente dagli effetti dirompenti perché potrebbe coinvolgere molti termini in materia tributaria. È vero che la norma non prevede espressamente la perentorietà del termine, ma diversamente opinando l'amministrazione, in mancanza di altri termini, potrebbe notificare l'avviso entro il termine di tre anni dalla registrazione, lasciando il pubblico ufficiale in balia dell'ufficio per un lungo periodo per un'imposta, quella principale, che si dovrebbe pagare all'atto della registrazione.

In secondo luogo, la sentenza afferma che l'imposta principale che può essere richiesta al notaio può essere solo quella immediatamente percepibile *per tabulas* dal modello unico di registrazione o dalla disamina dell'atto trasmesso telematicamente. La Cassazione desume questa tesi dalla previsione che la procedura di recupero sia esperibile in quanto il maggior dovuto emerga sulla base degli elementi desumibili dall'atto (in senso conforme, Cass., ord. n. 12257 del 17 maggio 2017, con mia nota "Autoliquidazione" dell'imposta di registro e limiti della responsabilità fiscale del notaio, in Riv. Dir. Trib. – On line, 13.6.2017).

Non possono essere contestati elementi extratestuali o da particolari accertamenti fattuali o valutazioni giuridico interpretative: in tale caso occorrerà procedere ad un avviso di accertamento per imposta complementare nei confronti delle sole parti contraenti. In tal modo, la Cassazione ha sostenuto che non può essere contestato al notaio una diversa tassazione del trust rispetto all'applicazione delle norme espletata dal pubblico ufficiale.

La posizione della sentenza in commento si pone in contrasto con altra giurisprudenza, recente e sempre in tema di trust. Per questo opposto orientamento il controllo dell'ufficio è sia formale che sostanziale, con conseguente recupero della maggior imposta dovuta che non sarebbe né principale né complementare (Cass. 30 maggio 2018, n. 13626, con mia nota, Imposta principale postuma e registrazione di atto istitutivo di trust, in Dir. Prat. Trib., 2019, n. 3, 1239 ss.).

2. Due sono i dati testuali da porre in evidenza. Il primo è contenuto nello stesso art. 42 che definisce come principale non solo l'imposta applicata al momento della registrazione, ma anche 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. In altri termini, è lo stesso legislatore a definire l'imposta richiesta in sede di autoliquidazione come imposta principale e a limitarla agli errori od omissioni.

Il secondo dato testuale si rinviene nella stessa normativa della liquidazione telematica, dove si prevede che gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte sulla

base degli elementi desumibili dall'atto. Espressione valorizzata anche dalla Circ. Ag. Entr. 5 febbraio 2003 n. 6/E (talvolta disattesa nella prassi), per la quale l'Agenzia non può fare riferimento a elementi esterni all'atto, neanche se già in suo possesso, e può censurare esclusivamente errori ed omissioni sulla base di elementi univoci e oggettivi, senza sconfinare in delicate valutazioni o apprezzamenti sulla reale portata degli atti. Anche se occorre ammettere che la peculiarità della autoliquidazione sembra venir meno a seguito dell'introduzione del nuovo art. 20, 1° comma, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 sulla registrazione in generale, come modificato dall'art. 13, lett. a) della Legge di stabilità per il 2018, che utilizza la stessa espressione degli elementi desumibili dall'atto contenuta nella disciplina dell'autoliquidazione notarile. Le due norme contemplano però momenti diversi: la prima sull'autoliquidazione, riguarda l'imposta principale, la seconda, sull'interpretazione, concerne anche l'imposta complementare e suppletiva.

Al di là degli aspetti letterali, è la ratio sottesa alla norma che dovrebbe condurre ad una lettura restrittiva in quanto il notaio, come vedremo tra breve, è solo un responsabile d'imposta per fatti espressivi di capacità contributiva altrui. Certamente, il termine di sessanta giorni dalla registrazione per la notificazione dell'avviso può spingere l'ufficio ad andare oltre i classici limiti dell'imposta applicata in sede di registrazione, giocando anche sulla definizione generica dell'imposta complementare come imposta applicata in ogni altro caso. Ma dovrebbe essere riconosciuto che il termine di sessanta giorni è concesso all'ufficio solo per consentirgli di leggere e controllare tutti gli atti, non solo a campione, mentre dovrebbe valere la tradizionale interpretazione dell'imposta principale come imposta richiesta senza essere preceduta da una particolare attività istruttoria.

3. La seconda sentenza, la n. 15627 del 2019, afferma che anche nel caso in cui le parti abbiano corrisposto al notaio rogante le somme comprensive delle tasse di registrazione, i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo. Con la conseguenza che se il notaio ha ommesso di provvedere al pagamento delle imposte a lui versate, le parti contraenti sono comunque tenute al relativo pagamento. La responsabilità d'imposta del notaio non incide sulla individuazione dei soggetti obbligati al pagamento nelle parti dell'atto *ex art. 57, d.p.r. n. 131 del 1986*.

La sentenza appare, peraltro, conforme ad un paio di precedenti di Cassazione (la sentenza n. 13653 del 12 giugno 2009, e la successiva ordinanza n. 5016, del 12 marzo 2015). Solo in materia di trasferimenti coattivi, si riscontra una recente ordinanza che assume che, in tale ipotesi, il pagamento nelle mani del notaio delegato libera l'acquirente (Cass., Ord. 15 gennaio 2019, n.724 con mia nota, L'effetto liberatorio del versamento delle imposte al notaio nell'attività negoziale e nelle procedure esecutive, in *GT-Riv.giur.trib.*, 2019, n. 6, 507 ss.), in quanto il notaio delegato, all'atto di ricevere le somme occorrenti per la registrazione del decreto di trasferimento, funge da *adiectus solutionis causae*, con la conseguenza che, ai sensi dell'art. 1188 c.c., il partecipante alla gara deve ritenersi liberato dalla relativa obbligazione nel momento stesso in cui versa le somme al professionista.

In senso contrario la prevalente dottrina. Nell'ambito della ricostruzione del notaio quale mandatario nell'interesse del fisco, si è ritenuto applicabile l'art. 1188 c.c., con la conseguente liberazione del debitore che paghi nelle mani del pubblico ufficiale (PURI, *Il mandato nell'interesse del fisco*, Roma 2013, 123 ss.). Conclude anche a favore dell'effetto liberatorio chi, sempre nell'ambito di una ricostruzione del notaio quale indicatario di pagamento, richiama la doverosità della funzione notarile, e l'affidamento del privato che richiede di essere salvaguardato (PAPPA MONTEFORTE, *Il sistema notarile di riscossione dei tributi*, Canterano 2016, 80 ss.). Alla stessa soluzione giunge altra dottrina che richiama il principio del *ne bis in idem* derivante dall'art. 35 del d.P.R. n. 602/1973, che limita la solidarietà del sostituto al caso in cui il sostituto non abbia effettuato le ritenute né i relativi versamenti (TABET, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 1, 94 ss. Ricorda, nell'ambito della ricostruzione del notaio come responsabile d'imposta, come la prassi applicativa dell'amministrazione finanziaria sia orientata in modo univoco per la possibilità di recupero dell'imposta presso il contraente, anche nel caso in cui questi dimostri di aver proceduto al versamento

nelle mani del pubblico ufficiale, GHINASSI, La posizione sostanziale e processuale del pubblico ufficiale in ordine alle imposte dovute sull'atto rogato, in Riv. Dir. Trib., 2016, n. 6, 731 ss., nt. 32).

4. Sembra preferibile l'orientamento espresso dalla sentenza in commento. In un sistema nel quale i modi di estinzione dell'obbligazione tributaria sono tipici in quanto tassativamente stabiliti dalla legge, appare già decisiva la circostanza che nessuna norma riconosce espressamente l'effetto liberatorio al pagamento presso il notaio. Lascia, poi, perplessi l'applicazione delle norme sulla sostituzione, non potendosi configurare il notaio come un sostituto. Sembra, infine, difficile ammettere l'applicazione delle norme del codice civile, in un sistema tributario dove il notaio sembra più un garante della riscossione del tributo che un indicatario del pagamento.

Il notaio infatti deve versare il tributo anche se il cliente, vero soggetto passivo, non gli ha fornito la relativa provvista. E così come, in quest'ultimo caso, il notaio deve agire nei confronti del cliente, così il cliente nei confronti del notaio che non ha versato il tributo all'Amministrazione, la quale appunto si pone in una posizione di particolare vantaggio, in quanto ente sovrano e impositore, garantito dal notaio e dal contribuente (anzi dai contribuenti, da tutte le parti dell'atto).

Il notaio si configura ancora, per la Suprema Corte, come responsabile d'imposta, con un ruolo di garanzia assegnatogli *ex lege* per il rafforzamento della pretesa dell'amministrazione finanziaria e della sua satisfattività, fermo restando che il presupposto impositivo concerne unicamente le parti contraenti, in capo alle quali, e soltanto ad esse, l'ordinamento riconduce un'espressione di capacità contributiva (e a favore delle quali è previsto, da alcuni anni, apposito Fondo di Garanzia che tendenzialmente esclude il rischio di pagare due volte il tributo).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

DENORA, Adempimento unico: il notaio paga l'imposta di registro a titolo di integrazione?, in Riv. Dir. Trib. – Online, 6.3.2017.

FEDELE, La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo, in La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive, vol. III, Milano 1986, 520 ss.

GHINASSI, La posizione sostanziale e processuale del pubblico ufficiale in ordine alle imposte dovute sull'atto rogato, in Riv. Dir. Trib., 2016, n. 6, 731 ss.

NASTRI, La liquidazione delle imposte effettuate dal notaio nel regime dell'adempimento unico, in Notariato, 2012, 4, 463 ss.

PAPPA MONTEFORTE, Il sistema notarile di riscossione dei tributi, Roma 2016, 80 ss.

PURI, Il mandato nell'interesse del fisco, Roma, 2013, 123 ss.

SALANITRO, Autoliquidazione" dell'imposta di registro e limiti della responsabilità fiscale del notaio, in Riv. Dir. Trib. – On line, 13.6.2017

SALANITRO, Imposta principale postuma e registrazione di atto istitutivo di trust, in Dir. Prat. Trib., 2019, n. 3, 1239 ss.

SALANITRO, L'effetto liberatorio del versamento delle imposte al notaio nell'attività negoziale e nelle procedure esecutive, in GT-Riv. giur. trib., 2019, n. 6, 507 ss.

TABET, Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica, in Rass. Trib., 2013, n. 1, 94 ss.