

COMPENSAZIONE E RIMBORSO DI IMPOSTA PRINCIPALE 'POSTUMA' VERSATA IN ECCESSO

La fattispecie.

Un notaio stipula un contratto preliminare di compravendita di un fabbricato con terreno ed assolve correttamente al versamento dell'imposte di registro in misura proporzionale con aliquota dello 0,50% sulla caparra versata nonché in misura fissa.

Senonché l'Agenzia delle Entrate, equivocando le espressioni con cui chiaramente si qualificava nel contratto la somma versata quale caparra confirmatoria, richiede al notaio, a titolo di imposta principale postuma, un ulteriore importo a titolo di imposta di registro proporzionale con aliquota del 3% (detratto l'importo già autoliquidato e versato dal rogante), in quanto, erroneamente, riquifica il versamento fatto a titolo di acconto-prezzo.

Il notaio, a fronte dell'esito negativo dell'istanza di autotutela, compulsato al pagamento, non vi si sottrae e paga con proprie disponibilità finanziarie; e ciò sia per evitare l'applicazione di sanzioni per il caso di omesso versamento sia per escludere un immediato coinvolgimento del promissario acquirente, suo cliente e vivente all'estero, confidando di poter recuperare quanto versato in eccesso in 'compensazione' con imposte dovute per atti di data posteriore.

Ma la procedura di compensazione non va a buon fine: l'Agenzia infatti annulla tutte le procedure compensative esperite dal notaio con la motivazione che la compensazione era esperibile solo per le somme versate in eccesso 'autoliquidate' e non per quelle richieste (sia pure erroneamente) dall'Agenzia a titolo di imposta principale postuma; consiglia al notaio di far presentare regolare istanza di rimborso al contribuente, a suo favore.

Il quesito

Si chiede se effettivamente la compensazione sia consentita al notaio rogante solo per le somme versate in eccesso 'autoliquidate' e non per quelle richieste a titolo d'imposta principale 'postuma'; e se l'istanza di rimborso, quale unica alternativa possibile, sia da inoltrarsi da parte del contribuente per ottenere il recupero di quanto erroneamente versato in più e solo a suo favore.

La risposta

Il referente normativo della materia di cui qui si discute è quello rinvenibile nell'art. 3-ter del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n.463, a tenore del quale "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. ...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*".

Senza ombra di dubbio pertanto la compensazione appare esperibile solo in riferimento alle somme versate in eccesso in sede di 'autoliquidazione' e non certamente per quelle – sia pure erroneamente liquidate dall'Agenzia – a titolo di imposta principale 'postuma'. Il fatto che sia le

prime quanto le seconde siano imputate all'assolvimento della medesima imposta (principale), non elimina i tratti differenziali tra le medesime intercorrenti, per essere appunto le prime versate dal notaio rogante *motu proprio*, (rispondendo alle previsioni e al convincimento logico-giuridico che presidiano al procedimento di autoliquidazione affidato solo al notaio rogante) e le seconde determinate ed etero-liquidate dall'Agenzia delle Entrate ad 'integrazione' delle imposte già versate, anche in attuazione di quanto dispone l'art. 42 ⁽¹⁾ del TUR.

Né costituisce una discriminante il fatto che la richiesta di integrazione delle imposte già versate da parte dell'Agenzia sia palesemente erronea, in quanto il sistema in sé è conclusivamente disegnato e definito da quanto dispone l'ultimo periodo dell'art. 3-ter innanzi riportato.

Altro è il discorso circa la legittimazione alla presentazione dell'istanza di rimborso.

Più volte la Commissione studi tributari del CNN, in ricorrenti studi e contributi ⁽²⁾, ha sostenuto che l'interpretazione dell'art. 77 del TUR, primo comma, ove si fonda nel solo 'contribuente' o nel 'soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata' la legittimazione alla presentazione dell'istanza di rimborso (con apparente esclusione del notaio rogante), deve essere costituzionalmente orientata. Sicché con riguardo al fondamentale diritto di difesa dei propri diritti ex art. 24 Cost. non pare revocabile in dubbio la legittimazione del notaio a presentare istanza di rimborso dell'imposta principale (quella per il cui pagamento è solidalmente responsabile con l'obbligato 'principale', parte dell'atto sottoposto alla registrazione), soprattutto se ad effettuare il versamento dell'imposta sia stato il rogante stesso.

Qui senza avventurarsi nella disanima delle articolate definizioni teoriche circa il ruolo del notaio solidalmente responsabile (cioè se il notaio sia un vero e proprio 'responsabile d'imposta' ⁽³⁾ - e come tale ex art. 64 DPR n. 600/73 sia obbligato al pagamento dell'imposta 'insieme con altri', per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi e legittimato ad agire in rivalsa - o sia una sorta di 'sostituto' del debitore principale ⁽⁴⁾ o ancora assuma un ruolo 'anomalo' a metà strada tra sostituzione e responsabilità d'imposta, ⁽⁵⁾ o addirittura sia responsabile per fatto proprio connesso all'ufficio esercitato, ravvisabile nell'adempimento dell'obbligo *ex lege* di provvedere alla registrazione dell'atto rogato o autenticato ⁽⁶⁾ o infine sia un *adiectus solutionis causa ex lege* ⁽⁷⁾), pare evidente che il notaio, stante il disposto dell'art. 57 del TUR ⁽⁸⁾, sia titolare di un vincolo obbligatorio distinto ed autonomo (finalizzato a costituire una sorta di garanzia 'qualificata' per le ragioni dell'Erario) rispetto all'obbligazione principale incardinata in capo al contribuente, il solo in grado di esporre una effettiva capacità contributiva meritevole di essere fiscalmente incisa.

Qui si è ben consapevoli, nel contempo, che la giurisprudenza di legittimità ha escluso, in vari arresti ⁽⁹⁾, la legittimazione del notaio alla proposizione dell'istanza di rimborso, considerandone la estraneità rispetto al rapporto tributario intercorrente tra obbligato principale e Fisco, ma è altrettanto vero che la medesima Suprema Corte, in altra sentenza ⁽¹⁰⁾, ha riconosciuto la legittimazione del notaio rogante a contestare la pretesa tributaria laddove sia il destinatario dell'atto procedimentale diretto a dare seguito e pratica attuazione alla pretesa stessa. Ivi la Corte infatti ha statuito il principio per cui la legittimazione del notaio "deriva incontestabilmente dalla circostanza stessa che la pretesa del Fisco sia azionata nei suoi confronti... per cui è ovvio che il medesimo abbia interesse diretto e conseguentemente sia legittimato a contestare tale pretesa".

Ora, se è vero che la legittimazione del notaio deve essere riconosciuta laddove sia destinatario della richiesta di adempimento della pretesa tributaria (e ciò per un fondamentale principio di giustizia e legalità obiettiva), non se ne dovrebbe escludere coerentemente la

legittimazione ad inoltrare l'istanza di rimborso dell'imposta (principale) al medesimo richiedente e dal medesimo versata in eccesso, soprattutto se il procedimento impositivo (come è attualmente articolato, e cioè in via solo telematica) non consente l'ingerenza dell'obbligato principale (il contribuente) nella fase di assolvimento dell'imposta e si incardina su di un rapporto intercorrente tra il solo notaio (quale *solvens*) ed il Fisco, segnato da evidenti connotazioni di esclusività (rispetto al rapporto tributario tra contribuente e Fisco) ⁽¹¹⁾. Già in altro studio della Commissione studi tributari si rilevava opportunamente come "appare in linea generale logico e lineare ritenere che il soggetto più di ogni altro legittimato al rimborso non può che essere quello che ha provveduto al pagamento, a prescindere dall'effettivo esercizio di ogni successivo potere di rivalsa sui soggetti passivi artefici del presupposto del tributo" ⁽¹²⁾.

Del resto è stata l'A.F. stessa, in tempi non sospetti, prima con circolare n. 58/250721 del 15 dicembre 1989 e poi con la risoluzione confermativa ed esplicativa n. 260579 del 20 dicembre 1990 ⁽¹³⁾ a ritenere possibile la restituzione dell'imposta percetta in eccesso direttamente al notaio (quale soggetto che l'aveva versata), anche in considerazione del vincolo di solidarietà passiva afferente l'obbligazione tributaria ed intercorrente tra l'obbligato principale (contribuente) e l'obbligato 'dipendente' (notaio) e qualificando l'istanza di rimborso "quale domanda di adempimento di un obbligo ed insieme strumento di messa in mora dell'Ufficio debitore ex art. 1219 del codice civile".

E' peraltro evidente che – stante il disposto dell'ultimo inciso dell'art. 3-ter citato – la richiesta di rimborso non potrà essere avanzata per le imposte 'autoliquidate' (a fronte delle quali pare legittima e consentita la sola compensazione come innanzi si è chiarito), ma, sia pure tenendo in debito conto quanto rilevato circa la posizione della giurisprudenza di legittimità, per le sole imposte principali 'postume' non dovute e versate in esubero, in esecuzione di quanto richiesto erroneamente 'ad integrazione' dall'Agenzia.

Adriano Pischetola

- 1) Per il quale "E' 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;
- 2) Cfr. PURI, *La legittimazione del notaio responsabile d'imposta al rimborso dell'imposta erroneamente pagata* in Studio CNN n.773 bis approvato dalla Commissione Studi Tributari il 16 luglio 1999 in *CNN Strumenti*, voce 0910, scheda 33; MASTROIACOVO, *La legittimazione del notaio ad agire per il rimborso dell'imposta di registro erroneamente pagata*, Studio CNN n. 18-2003/T approvato dalla Commissione Studi Tributari il 19 dicembre 2003 in *Studi e Materiali* n.2/2004, pag. 885 ss.; BASILAVECCHIA, *Sulla legittimazione del notaio nel processo tributario*, Studio CNN n. 105-2006/T approvato dalla Commissione Studi Tributari il 17 novembre 2006 in *Studi e Materiali* n.2/2007, pag. 1069 ss; MASTROIACOVO, *Ancora sulla legittimazione all'azione di rimborso*, Studio n. 152-2007/T approvato dalla Commissione Studi Tributari il 12 ottobre 2007, in *Studi e Materiali* n.2/2007, pag. 1160 ss; cfr. altresì in dottrina LUCARIELLO, in Nota a Comm.Trib.Lazio sez. XXXIX 16 luglio 1998 n.135 e Comm.Trib. Lazio sez.XXIII 20 novembre 1997 n.383, *La legittimazione del notaio a chiedere il rimborso dell'imposta di registro*, in *Riv.Notar.* 1999, fasc.4, parte 2. pagg. 1006-1011; BURELLI, *L'asserito difetto di legittimazione all'azione di rimborso del coobbligato solidale dipendente, Spunti per una rivalutazione della questione*, in *Fisconline*;
- 3) Propendono per la qualificazione del notaio come responsabile d'imposta, LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2005, pag. 265; COPPA, *Responsabile d'imposta*, in *Dig.disc.priv., sez.comm.*, Torino, 1996, vol.XII pag. 385; TESAURO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 2000, pag.110; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova 2003, pag.272; RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano 2002, pag.174;
- 4) Così come ritiene BAFILE, voce *Responsabile d'imposta, Appendice Noviss.Dig.*, vol.VI, Torino, 1986, pag. 635, argomentando dalla circostanza per cui, disponendo dell'atto pubblico esso solo notaio rogante e non anche le parti, non vi sarebbe responsabilità in via sussidiaria ma vera e propria sostituzione;
- 5) Come pare ritenere POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc.dir.*, 1990, vol.XLII, pag. 1231;
- 6) PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in "Trattato di diritto tributario" diretto da Amatucci, vol.II – *Il rapporto giuridico tributario*, Padova 1994, pagg.415 e ss.; nonché *Idem*, voce *Responsabilità d'imposta*, in *Enc..Giur.Treccani*, vol. XXVII, Roma 1991, pag.5;

- 7)** Come ha ritenuto la Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso nella sentenza *n. 74 del 3 marzo 2011 (ud 1 marzo 2011) in Fisconline*, che ha affermato altresì l'importante principio per cui "il versamento effettuato dal contraente nelle mani del notaio della somma occorrente per il pagamento del tributo (somma determinata dal notaio) ha efficacia liberatoria per il contribuente che non può pertanto essere costretto ad un nuovo pagamento";
- 8)** Per effetto del quale, come è noto, i pubblici ufficiali che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto (oltre tutti gli altri soggetti indicati nell'art. 57) sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta con le 'parti' contraenti e con le parti 'in causa';
- 9)** Cfr. sent. in data 9 marzo 2005 ,dep. il 6 maggio 2005 n.9440, in data 18 giugno 2002, dep. il 21 novembre 2002 n.16390, e in data 31 maggio 2004, dep. il 23 settembre 2004 n.19172, tutte in *Fisconline*
- 10)** N. 4954 dell'8 marzo 2006 (ud. del 2 febbraio 2006) in *Fisconline*
- 11)** E' interessante notare come autorevole dottrina (TABET, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2013, 111) ritenga che per effetto della nuova procedura di registrazione in forma telematica si dovrebbe argomentare (con riguardo al notaio) per il "definitivo superamento della ricostruzione della sua figura in termini di garante delle aspettative patrimoniali dell'erario e considerare invece la tesi della autonoma soggezione all'imposta principale, quale obbligo strumentale correlato con il suo obbligo istituzionale di richiedere ed ottenere la registrazione".
- 12)** Così BASILAVECCHIA, *Sulla legittimazione del notaio nel processo tributario*, *op. cit.*, pag. 1072;
- 13)** Entrambe in *Fisconline*