

SULLA CORRETTA QUALIFICAZIONE IN TERMINI DI IMPOSTA PRINCIPALE O SUPPLETIVA RICHIESTA A FRONTE DELL'ERRORE O OMISSIONE IN SEDE DI CONTROLLO DEGLI IMPORTI AUTOLIQUIDATI

Approvato dalla Commissione Studi tributari il 14 dicembre 2011

E' stato chiesto di verificare la corretta qualificazione, in termini di imposta principale o suppletiva, richiesta a fronte di eventuali errori od omissioni riscontrati dall'Ufficio in sede di controllo di importi oggetto della procedura c.d. di autoliquidazione. In particolare la questione si è posta per le ipotesi di mancato pagamento dell'imposta in sede di registrazione di donazioni esenti e per il pagamento di un'imposta proporzionale in luogo di quella dovuta in misura fissa.

I parametri normativi ai quali fare riferimento sono quelli consueti contenuti nell'imposta di registro: l'art. 42 del D.P.R. n. 131/1986, infatti, qualifica *"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"*, *"suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio"* e *"complementare l'imposta applicata in ogni altro caso"* ⁽¹⁾. Definizioni che devono essere lette ed interpretate alla luce dell'art. 3-ter, D.lgs. n. 463/1997 che, introducendo l'autoliquidazione dell'imposta mediante procedura automatizzata, consente agli uffici di controllare *"la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento"* e *"qualora sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta"* di notificare *"anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni"* ⁽²⁾ *dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata"*.

Proprio l'introduzione della c.d. procedura di registrazione telematica sembra ormai incidere sull'esatta qualificazione come imposta principale o suppletiva. Se infatti si considera che la stessa Amministrazione ⁽³⁾ raccomanda di operare il controllo sulle somme auto liquidate, senza "fare riferimento a elementi esterni" all'atto "neanche se già in suo possesso", censurando "esclusivamente errori ed omissioni sulla base di elementi oggettivi, univoci e chiaramente desumibili dall'atto, senza sconfinare... in delicate valutazioni o apprezzamenti sulla reale portata

degli atti... o comunque pervenire a soluzioni sorrette da interpretazioni non univoche o che necessitano di qualsiasi attività istruttoria” salvo quando l’ufficio “rilevi errori od omissioni... riferibili a fattispecie per le quali... abbia già fornito apposite istruzioni”, ben si comprende che non è tanto la tipologia di errore ad incidere sulla qualificazione dell’imposta come principale o suppletiva quanto piuttosto il momento in cui l’errore o l’omissione viene rilevata dall’ufficio. In altre parole trascorso il termine di 60 giorni l’errore od omissione nell’autoliquidazione desumibile dall’atto trasforma l’imposta da principale a suppletiva con notifica da farsi ai soli contraenti (e non più anche al notaio)⁽⁴⁾.

Detto, dunque, che l’ufficio in sede di controllo delle somme auto liquidate non deve sconfinare in controlli sostanziali, frutto di valutazioni su elementi *aliunde* reperibili o derivanti da attività istruttoria⁽⁵⁾ e ricordato che è comunque il “tempo” di tale controllo ad incidere sulla qualificazione dell’imposta come principale e suppletiva si può considerare superata quella giurisprudenza di legittimità⁽⁶⁾ che – per una vicenda sorta prima dell’autoliquidazione - aveva fatto propria una nozione ampia di errore ed omissione. Nozione che allo stato “non serve, però, a fissare il *discrimen* tra errori ed omissioni della principale c.d. postuma ed errori ed omissioni della suppletiva”⁽⁷⁾. Ed infatti la giurisprudenza più recente⁽⁸⁾ qualifica come liquidazione di imposta suppletiva quanto richiesto dall’ufficio per correggere una registrazione effettuata a tassa fissa, successivamente annullata (ovvero, si potrebbe aggiungere, oltre i 60 giorni), sempreché l’errore sia direttamente riscontrabile dal contenuto dell’atto e dai suoi allegati, trattandosi diversamente di complementare, caratterizzata da un presupposto impositivo non risultante dall’atto e non conoscibile dall’ufficio al momento della registrazione.

Ne discende, dunque, l’irrilevanza di una distinzione (quella fra errore ed omissione) che in questa sede appare ormai priva di rilevanza giuridica o anche solo pratica⁽⁹⁾. Con la conseguenza che rispetto ai casi prospettati si può concludere nel modo che segue.

Rispetto al caso del mancato pagamento dell’imposta di registro fissa per le donazioni esenti - ribadendo l’illegittimità⁽¹⁰⁾ di una richiesta siffatta - si deve osservare che tale mancato pagamento dell’imposta rientrando fra gli errori di diritto desumibili dall’atto, comporterà la richiesta di un’imposta principale se l’errore verrà rilevato nei 60 giorni dalla presentazione del

modello unico. Trascorso tale termine la medesima contestazione configurerà la richiesta di un'imposta suppletiva.

Nel caso invece in cui l'imposta di registro dovuta in sede di registrazione dell'atto sia in misura fissa, ma il pubblico ufficiale paghi erroneamente quella proporzionale ⁽¹¹⁾ non dovrebbe tanto rilevare l'omissione nel pagamento dell'imposta in misura fissa, ma l'errore (anch'esso di diritto) nella determinazione del tributo. L'omesso versamento è infatti compensato dal pagamento di un'imposta di ammontare pari o superiore (quella proporzionale). Un'imposta è stata infatti pagata, ma è stata determinata erroneamente nel presupposto che fosse dovuta in misura proporzionale. Da ciò, la riconducibilità del mancato pagamento all'errore, più che all'omissione, in quanto il notaio ha comunque versato l'imposta, sebbene in misura errata. Peraltro nel caso di specie non si verterà in un'ipotesi di debenza d'imposta e dunque non sarà necessario qualificare alcunché. Infatti l'Ufficio non potrà procedere all'emissione di un avviso di liquidazione poiché ai sensi dell'art. 3 *ter*, D.lgs. n. 463/1997, gli Uffici notificano apposito avviso di liquidazione **per l'integrazione dell'imposta versata** se *“sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggior imposta”*. Pertanto l'avviso è inoltrato unicamente nell'ipotesi in cui il contribuente risulti debitore d'imposta, e non quando, come nel caso di specie, sia in posizione di credito con l'Erario. Piuttosto – ricordato che destinatario della comunicazione dovrà in ogni caso essere il notaio, trattandosi di correzione di errore a seguito dell'autoliquidazione dell'imposta ⁽¹²⁾ - resterebbe da chiedersi se l'Ufficio abbia anche l'obbligo di informare il contribuente circa la maggior imposta pagata.

Paolo Puri

-
- 1) E' peraltro appena il caso di evidenziare che i casi oggetto del presente studio non dovrebbero configurare ipotesi di imposta complementare. Infatti sinteticamente si può affermare che quest'ultima copra tutte le fattispecie di irregolarità per elementi estranei all'atto. Relativamente a tale elemento e più in generale alla distinzione tra imposta principale e suppletiva, da un lato, e imposta complementare, dall'altro, si vedano le sentenze della Cass. 8992/2007, 8993/2007 e 8997/2007.
 - 2) In origine il termine era di 30 giorni esteso a 60 dall'art. 38, comma 5 del D.L. n. 78/2010 convertito in L. n. 122/2010.
 - 3) Circ. n. 6/E del 5 febbraio 2003.
 - 4) In tal senso MASTROIACOVO – PURI, *Adempimento unico; recupero di imposta principale dopo la registrazione*, Studio n.67-2003/T che avevano osservato *“il recupero oggetto dell'avviso di liquidazione notificato – essendo spirato il termine di decadenza di trenta giorni previsto ex art. 3-ter citato – concerne un'imposta suppletiva e pertanto un tributo per il quale il notaio non è fiscalmente responsabile. In conseguenza di tale argomentazione si potrà ragionevolmente invocare l'operatività dell'art. 56, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 131 del 1986 che prevede la sospensione della riscossione per effetto della presentazione del ricorso relativo ad imposta suppletiva”*. In senso conforme cfr. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano,

2009, 165, nota 172 e PAPPÀ MONTEFORTE, *Crisi matrimoniale e trasferimenti immobiliari ai figli. Cenni su trattamento tributario e competenza*, in *Notariato*, 6/2011, p. 715, nt. 7.

- 5) Assonotai Campania, *Contributi di studio 2002, L'imposta principale applicata dopo la registrazione*, G. MONTELEONE – E. SANTANGELO. Conseguentemente l'ufficio non può contestare l'individuazione del presupposto dell'imposta effettuata dal notaio mediante apprezzamenti in fatto e in diritto, ovvero non può svolgere quell'attività di accertamento in senso proprio rimessa ad una fase successiva rispetto a quella in esame.
- 6) Cass., sez. trib., 26 marzo 2003, n. 4427 per la quale “nessun decisivo argomento di carattere testuale o sistematico impone di limitare il potere correttivo dell'ufficio agli errori materiali o di calcolo... che comprende anche quello di dare una diversa interpretazione alle norme applicabili o una diversa interpretazione o qualificazione giuridica all'atto registrato”. Peraltro la sentenza in questione va letta con la Circ. n. 6/E del 5 febbraio 2003 che afferma che “il limite all'attività di controllo è costituito, in definitiva, dal contenuto dell'atto, con la conseguenza che l'ufficio non può fare riferimento a elementi esterni allo stesso... Si raccomanda agli uffici di rilevare esclusivamente errori ed omissioni sulla base di elementi oggettivi, univoci e chiaramente desumibili dall'atto...”.
- 7) Così testualmente PAPPÀ MONTEFORTE, *op. ult. cit.*, nota 7.
- 8) Cass. sez. trib., 19 maggio 2008, n. 12608 e Cass. sez. trib., 18 febbraio 2009, n. 3850.
- 9) Pertanto solo per completezza si ricorda che secondo la S.C. (Cass. n. 4427 del 26 marzo 2003) e la dottrina (G. ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, IPSOA, 1999, p.235) la definizione di errore è piuttosto ampia ricomprendendo ogni ipotesi di falsa rappresentazione della realtà, sia essa dovuta ad ignoranza ovvero a falsa conoscenza di situazioni di fatto o di norme giuridiche. L'omissione consiste invece nel difetto totale di svolgere un'attività (*facere* o *dare*) richiesta dalla norma.
- 10) Si deve infatti ricordare che sulla scorta di una giurisprudenza di merito orientata per l'inapplicabilità dell'imposta fissa (cfr. CTR Puglia, sez. IX, n. 128 del 25 novembre 2010 che peraltro affronta un caso in cui l'Ufficio aveva qualificato l'imposta fissa richiesta come principale; CTR Piemonte, sez. XXVIII, del 30 novembre 2010; CTP Novara, sez. III, del 2 aprile 2010) anche l'Amministrazione (Circ. n. 44/E del 7 ottobre 2011) rivedendo il proprio precedente orientamento (Circ. 22 gennaio 2008, n. 3/E) ha riconosciuto l'inapplicabilità dell'imposta di registro seppur in misura fissa.
- 11) A titolo esemplificativo potrebbe trattarsi di un contratto sottoposto a condizione sospensiva, il quale richiede il versamento dell'imposta fissa al momento della registrazione e solo al verificarsi della condizione, la relativa imposta complementare.
- 12) Così come previsto dall'art. 3-ter del D.lgs. n. 463/1997 (“*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*”).