

CONSEGUENZE TRIBUTARIE DELL'ERRONEO PAGAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLA PLUSVALENZA A MEZZO NOTAIO

E' stato chiesto di esaminare le conseguenze tributarie dell'erroneo pagamento dell'imposta sostitutiva a mezzo notaio. In particolare la questione scaturisce da un caso in cui, all'atto della cessione di terreno edificabile, il cedente chiedeva al notaio rogante di optare per il regime di tassazione sostitutiva dell'imposta sul reddito e contestualmente di pagare la relativa imposta. Opzione che a seguito della modifica dell'art.1, comma 496 L. 269/2006 non era più possibile esercitare per le plusvalenze su terreni edificabili.

Occorre infatti ricordare che ai sensi dell'articolo 1, comma 496, L. 266/05, in caso di cessioni a titolo oneroso di immobili aventi le caratteristiche prescritte dalla norma, si deroga alla disciplina sulle plusvalenze *ex art. 67, comma 1, lett. b) del Tuir*, applicando un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito. L'opzione a favore di tale trattamento fiscale sostitutivo deve essere richiesta espressamente dalla parte cedente al notaio che, a seguito del ricevimento della provvista, provvede all'applicazione e al versamento dell'imposta. Tuttavia l'art. 1, comma 310, L. 269/2006, intervenendo successivamente sul citato comma 496, sopprimendo l'inciso *"terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione"*, escludeva le plusvalenze generate dalla cessione di terreni edificabili dalla disciplina del pagamento dell'imposta sostitutiva; con la conseguenza che tali plusvalenze concorreranno, alla stregua delle altre componenti positive, alla formazione del reddito complessivo del cedente, secondo le ordinarie modalità di tassazione.

Alla luce di ciò occorre verificare se il notaio che abbia erroneamente assolto l'imposta sostitutiva sulla plusvalenza da cessione di un terreno edificabile esoneri con tale comportamento la parte venditrice dal pagamento dell'imposta in sede di dichiarazione.

Questione a cui si può dare risposta negativa nel senso che il pagamento dell'imposta sulla plusvalenza a mezzo notaio, non esonera il contribuente dal considerare la componente positiva in sede di dichiarazione.

Conclusione supportata da argomentazioni di ordine sia logico che giuridico. In primo luogo infatti, appare illegittima l'estensione di un regime alternativo per fattispecie espressamente

sottratte dal suo ambito di applicazione. E d'altra parte la tesi contraria consistente nel riconoscimento della possibilità di escludere la suddetta plusvalenza dal pagamento dell'imposta sul reddito si risolverebbe nel surrettizio riconoscimento di un'agevolazione non prevista dall'ordinamento; tanto più che il regime sostitutivo introdotto dalla Legge n. 266/2005 presenta un regime impositivo più favorevole rispetto alle ordinarie modalità di tassazione (prevedendo un'aliquota del 20% a fronte dell'aliquota del 23% per il primo scaglione di reddito).

Alla luce di quanto detto, si può pertanto concludere riconoscendo la legittimazione dell'Amministrazione finanziaria a contestare, in sede di controllo l'eventuale mancata inclusione della plusvalenza in dichiarazione senza che il contribuente possa eccepire l'avvenuto pagamento in altra sede.

Ovviamente tale situazione in cui si cumulano il pagamento di un'imposta sostitutiva (errata) e di un'imposta in sede di dichiarazione non può risolversi in un fenomeno di doppia imposizione, residuando comunque la strada del rimborso.

In questa prospettiva – indipendentemente dalla qualificazione giuridica della figura del notaio nel pagamento dell'imposta sostitutiva sulla quale ci si riserva di intervenire in un prossimo studio – la legittimazione a chiedere il rimborso dovrebbe spettare unicamente al contribuente. Infatti, ricordato l'orientamento non completamente condivisibile della giurisprudenza della Suprema Corte che – per l'imposta di registro – ha negato il diritto al rimborso al notaio ⁽¹⁾, va nell'ipotesi esaminata esclusa la sussistenza della titolarità sostanziale della pretesa di rimborso in capo al notaio. Quest'ultimo per il particolare meccanismo di applicazione dell'imposta sostitutiva in cui il notaio riceve la provvista da parte della parte ed è da essa "delegato" al versamento all'erario è privato dell'interesse al rimborso. Rimborso che, pertanto, spetterà al contribuente fin dal momento dell'originario versamento dell'imposta sostitutiva erroneamente versata senza dover attendere l'inclusione della plusvalenza in dichiarazione ed il pagamento della relativa imposta.

Paolo Puri

1) Sulla questione vedasi lo Studio n. 105-2006/T (Basilavecchia). In giurisprudenza Cass. 16390/2003; Cass. 19172/2004, Cass. 22918/2007 e Cass. 9440/2005 che hanno tutte negato la legittimazione del notaio al diritto al rimborso.