

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.61-2025/T

I LIMITI PER LA PRETESA DELL'IMPOSTA PRINCIPALE POSTUMA NEI CONFRONTI DEL NOTAIO. RIFLESSIONI A MARGINE DEL D.LGS 139/2024

di Annarita Lomonaco

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 12 maggio 2025)

Abstract

Lo studio riesamina il tema dell'imposta principale postuma per gli atti notarili all'esito dell'attuazione della legge delega per la Riforma fiscale con riguardo alle imposte indirette diverse dall'IVA e, in particolare, dell'estensione del sistema di autoliquidazione all'imposta di registro dovuta per gli atti privati. Si definisce il perimetro applicativo evidenziando in particolare l'orientamento formatosi nella giurisprudenza di legittimità degli ultimi anni e, anche considerate le modifiche intervenute sul piano della registrazione degli atti privati, si ritiene sia rafforzata l'interpretazione volta a circoscrivere la pretesa degli uffici in sede di controllo ex art. 3-ter d.lgs. n. 463/1997 alla contestazione di errori od omissioni emergenti inequivocabilmente, per tabulas, in modo oggettivo ed univoco dall'atto, escludendo la possibilità, in tale fase, tra l'altro, di modificare l'autoliquidazione sulla base di una diversa interpretazione giuridica dell'atto. Ulteriori approfondimenti potrebbero seguire, in una prospettiva più ampia, considerando l'impatto di alcuni principi e istituti di carattere generale nell'ambito dell'ordinamento tributario, riformati all'esito della legge delega sulla Riforma fiscale (si pensi, ad esempio, al contraddittorio endoprocedimentale e all'autotutela obbligatoria).

Sommario: 1. Premessa: le modifiche apportate dall'art. 2 del d.lgs. n. 139/2024 in tema di autoliquidazione dell'imposta di registro; 2. Il perimetro dell'imposta principale postuma notarile; 3. L'imposta principale postuma notarile nella giurisprudenza di legittimità; 3.1 La maggiore imposta dovuta per assenza dei presupposti di un'agevolazione fiscale; 3.2 La maggiore imposta dovuta per la (ri)qualificazione dell'atto; 3.3 L'imposta dovuta per l'enunciazione in un atto notarile; 4. Riflessi sulla nozione di imposta principale e complementare del d.lgs. n. 139/2024; 5. Considerazioni conclusive: le esigenze di tutela nella prospettiva della Riforma fiscale.

1. Premessa: le modifiche apportate dall'art. 2 del d.lgs. n. 139/2024 in tema di autoliquidazione dell'imposta di registro

Il decreto legislativo 18 settembre 2024 n. 139, in attuazione dell'art. 10 della legge delega sulla Riforma fiscale (legge 9 agosto 2023 n. 111), ha esteso il sistema di autoliquidazione con riguardo sia all'imposta di successione sia all'imposta di registro, anche nell'ottica di una semplificazione degli adempimenti nonché delle modalità di pagamento dei tributi a carico dei contribuenti.

Più precisamente, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 2 del d.lgs. n. 139/2024 cit. al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, con riferimento al procedimento di registrazione e liquidazione

dell'imposta di registro¹, il sistema dell'autoliquidazione trova applicazione per tutti gli atti soggetti a registrazione (ad esclusione degli atti giudiziari e di quelli per i quali opera la registrazione a debito). In particolare la registrazione deve essere eseguita previo pagamento dell'imposta liquidata dai soggetti obbligati al pagamento (art. 16, comma 1 e art. 54), mediante l'applicazione dell'aliquota indicata nella tariffa alla base imponibile, determinata secondo le disposizioni del titolo IV (art. 41 comma 1), fermo restando che *«l'ufficio, per gli atti per i quali non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 3-ter del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, anche avvalendosi di procedure automatizzate, controlla, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, la regolarità dell'autoliquidazione delle imposte e tasse effettuata dal contribuente nonché la regolarità dei versamenti. Nel caso in cui risulti dovuta una maggiore imposta, l'ufficio notifica apposito avviso di liquidazione al contribuente con l'invito a effettuare, entro il termine di sessanta giorni, il pagamento per l'integrazione dell'imposta versata nonché della sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora ...»* (art. 41 comma 2-bis)².

L'art. 42 D.P.R. n. 131/1986 continua a definire l'imposta principale come quella *“applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'Ufficio se diretta a correggere errori o omissioni effettuati in sede di autoliquidazione”*, essendo stato eliminato solo l'inciso *“nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica”*, evidentemente per estendere la nozione anche rispetto all'autoliquidazione del contribuente. Restano immutate pure le definizioni dell'imposta suppletiva (ossia *“l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio”*) e della complementare (ossia *“l'imposta applicata in ogni altro caso”*)³.

Non è indicato il termine entro il quale l'ufficio deve effettuare il controllo sulla regolarità dell'autoliquidazione del contribuente ai sensi dell'art. 41 cit., per cui deve ritenersi che valga quello ordinario di decadenza previsto dall'art. 76 D.P.R. n. 131/1986 per la richiesta dell'imposta principale relativa agli atti presentati alla registrazione, ossia tre anni decorrenti dalla registrazione⁴ (termine che andrebbe così a coincidere con quello previsto per la richiesta dell'imposta suppletiva e dell'imposta complementare diversa da quella sull'accertamento di maggior valore⁵).

Per quanto riguarda il procedimento di registrazione e liquidazione delle imposte per gli atti notarili, continua a trovare applicazione la disciplina di cui agli artt. 3-bis e ss. del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463. Infatti, a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 139/2024 il sistema cd. di Adempimento Unico è richiamato espressamente nel D.P.R. n. 131/1986 dall'art. 11, relativo alla richiesta di registrazione, il quale nel prevedere che *«la richiesta di registrazione degli atti scritti è presentata mediante modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate»*, per la registrazione degli atti pubblici e delle scritture private autenticate, fa riferimento (comma 2) alla normativa già in vigore disciplinante la cd. registrazione

¹ Cfr. Pischetola-Lomonaco, *Prime note sul D.lgs. n. 139/2024 – Modifiche in materia di registrazione e liquidazione di imposte di registro, di successione e donazione*, studio n. 114-2024/T.

² Il pagamento effettuato nei sessanta giorni consente al contribuente di beneficiare di una riduzione della sanzione.

³ Per le novità relative alla denuncia di eventi successivi alla registrazione ai sensi dell'art. 19 e alla natura dell'imposta dovuta si rinvia allo studio n. 114-2024/T citato.

⁴ Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 2/E del 14 marzo 2025 (*Decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139, e decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87. Modifiche in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale, imposta di bollo e altri tributi minori*), nota 8; Assonime, circolare n. 22/2024, *Revisione del sistema tributario: imposta di registro e imposta sulle successioni e donazioni*, 42.

⁵ Quanto a quest'ultima, è stato modificato il *dies a quo* per la notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta di cui all'art. 52 comma 1. Il termine di decadenza di due anni decorre, infatti, ai sensi dell'art. 76 comma 1-bis novellato, *“dalla registrazione o dal pagamento dell'imposta principale richiesta dall'ufficio ai sensi dell'articolo 41, comma 2-bis”* anziché *“dal pagamento dell'imposta proporzionale”*.

telematica, richiamando cioè l'applicazione dell'articolo 3-bis d.lgs. n. 463/1997. Ed anche l'art. 41 comma 2-bis, con riguardo al controllo dell'ufficio sulla regolarità dell'autoliquidazione e dei versamenti, fa salvo quanto disposto per gli atti a cui si applichi la normativa per la registrazione telematica dall'art. 3-ter d.lgs. n. 463/1997⁶.

Si opera così un coordinamento normativo nell'ambito del testo unico dell'imposta di registro che mancava, evitando dubbi interpretativi sulla relativa vigenza⁷, senza però intervenire per modificare e "sistematizzare" la disciplina dell'autoliquidazione delle imposte dovute per gli atti notarili.

Restano, pertanto, le problematiche interpretative e applicative che quest'ultima ha comportato, specie per le prassi operative degli uffici dell'Agenzia delle entrate nel definire il perimetro dell'imposta richiesta al notaio ai sensi dell'art. 3-ter d.lgs. n. 463/1997 cit., cd. principale postuma⁸, spesso esorbitanti dai confini riconosciuti dalla giurisprudenza di legittimità. Si tratta di un tema già da tempo all'attenzione della Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato⁹ (anche al fine di inquadrare sistematicamente la natura della responsabilità fiscale del notaio¹⁰) che è opportuno riesaminare all'esito dell'attuazione della legge delega sulla Riforma fiscale.

⁶ Ai sensi 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. Il pagamento è 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 quindici 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 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».

⁷ Cfr. relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo (AG n. 171); circ. n. 2/E del 2025 cit.

⁸ Termine utilizzato da Monteleone-Santangelo, *L'imposta principale applicata dopo la registrazione*, in Assonotai Campania, notiziario telematico, ottobre 2002, per definire l'imposta richiesta dall'ufficio per correggere gli errori od omissioni commessi in sede di autoliquidazione.

⁹ Per citare alcuni approfondimenti, cfr. Mastroiacovo-Puri, studio n. 67-2003/T, *Adempimento unico – recupero di imposta principale dopo la registrazione*; Petrelli, studio n. 66a-2003/T, *Adempimento unico- Dichiarazioni da rendere in atto notarile ai fini tributari*; Puri, studio n. 126-2011/T, *Sulla corretta qualificazione in termini di imposta principale o suppletiva richiesta a fronte dell'errore o omissione in sede di controllo degli atti autoliquidati*; Pischetola, *Natura dell'imposta richiesta dall'A.F. a seguito di "riqualificazione negoziale"*, risposta a quesito n. 148-2012/T. Sul tema della responsabilità fiscale del notaio cfr. Puri, studio n. 855-2014/T, *Il ruolo del notaio nel sistema di autoliquidazione delle imposte*, secondo il quale la lettura del sistema improntato sull'autoliquidazione obbligata per il tramite del notaio induce a riqualificare il notaio non come un responsabile d'imposta (o un sostituto), ma piuttosto come un mandatario nell'interesse del fisco. Inoltre cfr. altresì, ex multis, Monteleone – Santangelo, *L'imposta principale applicata dopo la registrazione*, cit.; Pischetola, *La consulenza fiscale del notaio, con particolare riferimento al rischio di "riqualificazione negoziale"*, in *Notariato*, 2012; Tabet, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 94 ss.; Pappa Monteforte, *L'autoliquidazione notarile delle imposte nella registrazione telematica*, in *Rass. trib.*, 2014, 767 ss.; Salanitro, *L' "autoliquidazione" nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 1245 ss.; Arcella, *I controlli sulle autoliquidazioni: limiti degli uffici e poteri rimediali da parte del notaio (art. 3-ter, D.lgs. 18.12.1997, n. 463)*, in *Codice delle leggi tributarie*, a cura di A. Fedele, G. Mariconda, V. Mastroiacovo, Milano, 2014, 584 ss.; Ghinassi, *La posizione sostanziale e processuale del pubblico ufficiale in ordine alle imposte dovute sull'atto rogato*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 732 ss.; Salanitro, *Notaio, amministrazione finanziaria e parti contraenti, tra responsabilità, collaborazione e fondo di garanzia*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 226 ss.; Nicotina, *Osservazioni in tema di responsabilità fiscale dei notai per il versamento dell'imposta di registro: natura giuridica e limiti della responsabilità*, in *Riv. dir. fin.*, 2020, I, 527 ss.; Fedele, *Il ruolo del notaio nell'attuazione dei tributi*, in *Studi e materiali*, 2021, 3 ss.; Fassò, *I limiti della responsabilità notarile nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Diritto e pratica trib.*, 2025, I, 173 ss.

¹⁰ La natura giuridica dell'obbligazione tributaria facente capo al notaio è stata oggetto di discordanti ricostruzioni in dottrina e giurisprudenza anche nel sistema ordinario di attuazione dell'imposta di registro antecedente all'introduzione della registrazione

2. Il perimetro dell'imposta principale postuma notarile

La previsione dell'autoliquidazione delle imposte relative agli atti notarili da registrare telematicamente (cd. Adempimento unico) ha fin da subito posto in evidenza la necessità di stabilire entro quali limiti possa essere esercitato il controllo degli uffici ai sensi dell'art. 3-ter cit. in relazione alla distinzione dell'imposta di registro nelle categorie di cui all'art. 42 D.P.R. n. 131/1986.

Osservando come nel linguaggio del legislatore il termine liquidazione designi la fase dell'applicazione dell'aliquota alla base imponibile, autonoma quindi rispetto alla determinazione di quest'ultima, in dottrina si è ritenuto di escludere che l'ufficio possa contestare l'individuazione del presupposto effettuato dal notaio, essendo legittimato a rettificare solo errori od omissioni commessi nell'applicazione dell'aliquota alla base imponibile, non potendo cioè in tale sede modificare l'autoliquidazione sulla base di una diversa interpretazione dell'atto¹¹.

L'Agenzia delle entrate¹² con riguardo all'art. 3-ter cit. ha ritenuto, però, che l'attività di controllo non sia limitata a una verifica di eventuali errori materiali o di incoerenza rispetto ai dati contenuti nel modello unico informatico, pur dovendosi comunque attenere al contenuto dell'atto. Si è, pertanto, raccomandato agli uffici di rilevare esclusivamente errori ed omissioni sulla base di elementi oggettivi, univoci e chiaramente desumibili dall'atto, «senza sconfinare, in questa fase riservata al controllo dell'imposta principale, in delicate valutazioni o apprezzamenti sulla reale portata degli atti registrati o, comunque, pervenire a conclusioni sorrette da interpretazioni non univoche o che necessitino di qualsiasi attività istruttoria»¹³.

Con riferimento all'emersione dall'atto, peraltro, la riformulazione dell'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 ad opera della legge di bilancio 2018¹⁴ - la quale ha posto l'accento sull'interpretazione dell'atto presentato alla registrazione, ai fini dell'applicazione dell'imposta, solo in base al contenuto di quest'ultimo - recando la medesima espressione "*sulla base degli elementi desumibili dall'atto*", potrebbe apparentemente lasciare intendere che vi sia una sorta di sovrapposizione

telematica (cfr., tra gli altri, nella dottrina più risalente R. Pomini, *L'obbligazione tributaria del Notaio nella legge del registro*, in *Riv. not.*, 1961, 456 ss.; Braccini, *Struttura dell'obbligazione notarile di registro e suoi effetti processuali*, in *Diritto e pratica trib.*, 1962; I, 267 ss. Per una ricostruzione del dibattito cfr. Ghinassi, *La posizione sostanziale e processuale del pubblico ufficiale in ordine alle imposte dovute sull'atto rogato*, cit.). L'opinione tradizionale che riconduce la posizione del notaio alla figura del responsabile d'imposta, con un ruolo di garanzia assegnatogli *ex lege* per il rafforzamento e la satisfattività della pretesa dell'Amministrazione finanziaria, è confermata dalla giurisprudenza di legittimità anche nel sistema di Adempimento unico notarile (*ex multis* Cass. n. 17357/2020. Diversamente, invece, per la responsabilità del notaio delegato all'espropriazione immobiliare, Cass. n. 724/2019, con nota di Puri, *La responsabilità tributaria del notaio delegato all'esecuzione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 746 ss).

¹¹ Monteleone- Santangelo, cit., i quali aggiungono che altrimenti ciò comporterebbe una nuova liquidazione da parte di un soggetto (l'Amministrazione finanziaria) non più competente per effetto di quella disaggregazione di funzioni che caratterizza l'Adempimento unico. In senso analogo Pischetola, risposta a quesito n. 148-2012/T cit. Vedi però Salanitro, *L' "autoliquidazione" nella disciplina dell'imposta di registro*, cit., ad avviso del quale nel caso della liquidazione notarile non si avrebbe un trasferimento di attività dall'Amministrazione finanziaria, avendo la stessa carattere provvisorio (come confermato dall'assenza di sanzioni nel caso di rettifica della liquidazione a cui faccia seguito il pagamento della maggiore imposta entro quindici giorni). Per le due possibili letture dell'autoliquidazione, in generale, Basciu-Nuzzo, *Autoliquidazione del tributo*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1991.

¹² Circolare 5 febbraio 2003 n. 6/E (richiamata anche da circolare 29 maggio 2013 n. 18/E).

¹³ «Più precisamente, l'ufficio recupera la maggiore imposta principale quando, dal controllo degli importi autoliquidati, rilevi errori od omissioni materialmente evidenti ovvero riferibili a fattispecie per le quali la scrivente abbia già fornito apposite istruzioni. In quest'ultimo caso, nell'avviso di liquidazione dovrà farsi espresso riferimento, citandone gli estremi, al documento di prassi amministrativa (circolare, risoluzione, nota) che consente la tipologia di intervento effettuata» (circ. 6/E del 2003 cit.).

¹⁴ Secondo l'art. 20 infatti l'imposta si applica in ragione degli effetti giuridici riconducibili allo schema negoziale adottato dalle parti ed emergente dall'atto stesso, prescindendo da elementi interpretativi esterni, dovendo l'interpretazione essere limitata al contenuto complessivo dell'atto stesso, seppure superando l'eventuale classificazione giuridica effettuata dalle parti.

con quanto previsto dall'art. 3-ter cit. per il controllo. Tuttavia esiste un *discrimen*, tra l'imposta (principale) che l'ufficio può applicare in sede di controllo dell'autoliquidazione e quella (complementare) che può ritenere dovuta a seguito dell'esercizio del suo più generale potere di qualificazione dell'atto presentato alla registrazione, secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, *“anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”*. Il *discrimen* è rappresentato dagli errori o omissioni nell'autoliquidazione (come emerge dalla definizione dell'imposta principale di cui all'art. 42 cit.), i quali devono risultare dall'atto, *per tabulas*, e pertanto devono essere obiettivi e inequivocabili (errori che devono essere oggetto di contestazione al notaio nel termine perentorio¹⁵ di 60 giorni¹⁶).

Se, invece, «la qualificazione giuridica, effettuata dagli uffici, comporta un apprezzamento sulla portata dell'atto, potendo essere il risultato di un percorso argomentativo complesso che, pur se fondato sul contenuto dell'atto, non può dirsi meramente correttivo di un errore (sia pure di diritto) emergente in modo oggettivo ed univoco, *per tabulas*, dall'atto stesso», deve escludersi la possibilità della contestazione al notaio della debenza della maggiore imposta ai sensi dell'art. 3-ter cit.¹⁷.

Peraltro, si deve ragionare analogamente anche a fronte di contestazioni, rivolte al notaio in sede di controllo sulla regolarità dell'autoliquidazione, in ordine alla ricorrenza di atti plurimi ai sensi dell'art. 21 D.P.R. n. 131/1986. L'individuazione di negozi plurimi in unico atto, rispetto ai quali l'art. 21 impone di dover indagare anche la sussistenza o meno della necessaria connessione, andrebbe effettuata infatti secondo i principi dell'art. 20 cit., ossia in ragione degli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, tipizzati nelle voci della tariffa allegata al testo unico. E allora anche in questo caso il *discrimen* tra imposta complementare e imposta principale postuma è nell'errore nell'autoliquidazione, errore evidente, *ictu oculi* rilevabile (come nel caso, ad esempio, in cui l'atto contenga dichiaratamente due compravendite e l'autoliquidazione riguardi una sola di esse), trattandosi invece di imposta complementare laddove la frammentazione da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate di un negozio, *“configurato”* nell'atto come unico, attraverso l'individuazione in via interpretativa, in clausole contrattuali, di negozi autonomi, e quindi soggetti a distinta tassazione in base agli effetti giuridici, sia comunque frutto di quella ricostruzione logico-giuridica che può fondare al più l'accertamento di un'imposta complementare.

3. L'imposta principale postuma notarile nella giurisprudenza di legittimità

La prassi degli uffici dell'Agenzia delle entrate non sempre si dimostra rispettosa di questi limiti, come emerge anche dal contenzioso che ha portato progressivamente alla formazione di un orientamento giurisprudenziale consolidato il quale riconosce, invece, l'imposta principale postuma nell'ambito di quel perimetro sopra delineato.

¹⁵ V. *infra*.

¹⁶ Al riguardo – alla luce anche di quanto affermato nella circ. n. 6 del 2003 cit. – si ritiene superata la definizione ampia di errori od omissioni accolta in dottrina e giurisprudenza con riferimento all'imposta suppletiva prima dell'introduzione di Adempimento unico notarile, ricordando che «è comunque il “tempo” di tale controllo ad incidere sulla qualificazione dell'imposta come principale e suppletiva», ossia la scadenza (o meno) del termine di 60 giorni. Così Puri, studio 126-2011/T cit. Cfr. altresì Pappa Monteforte, cit., 774.

¹⁷ Cfr. studio n. 17-2018/T cit. Cfr. altresì Pischetola, RQ n. 148-2012/T cit., nel senso che «non pare che si possa ritenere ammissibile un qualunque intervento correttivo da parte dell'Ufficio in sede di cd “imposta principale postuma” laddove esso - per trovare concreta applicazione - richieda l'espletamento di un percorso argomentativo, come si accennava, di tipo logico e giuridico, da considerarsi ‘additivo’ rispetto alla semplice individuazione del presupposto o dei presupposti d'imposta emergenti dall'atto e dalle proposizioni in cui esso si articola attraverso le mere dichiarazioni di volontà o di scienza negoziali rese dalle parti della convenzione sottoposta a registrazione».

La giurisprudenza di legittimità, infatti, sollecitata ad affrontare in questi ultimi anni il tema della responsabilità fiscale del notaio nell'ambito della procedura di registrazione telematica degli atti mediante il modello unico informatico (cd. Adempimento unico notarile), ha rimarcato la centralità istituzionale della funzione notarile nella instaurazione e nello sviluppo della procedura di autoliquidazione dei tributi, preoccupandosi di definire i limiti del controllo dell'ufficio ai sensi dell'art. 3-ter cit.

Un aspetto di rilevante interesse nella ricostruzione del quadro normativo fatta dalla Corte di cassazione riguarda, pertanto, l'individuazione della tipologia dell'imposta per la quale ricorre la responsabilità del notaio, cioè l'imposta principale, e considerato che secondo la Corte la modernizzazione alla base del sistema di Adempimento unico ha comportato l'adeguamento di alcuni profili operativi della disciplina del D.P.R. n. 131/1986, legati alla liquidazione e alla riscossione, ma non ne ha stravolto i principi fondamentali, resta fermo che la responsabilità solidale¹⁸ del notaio non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive, ma è limitata a quelle principali, per evitare, tra l'altro, che il notaio «possa essere direttamente inciso (seppure con potestà di rivalsa) per importi - indeterminati nell'*an* e nel *quantum* - che non trovino copertura nella precostituzione della necessaria provvista presso le parti»¹⁹.

E dunque la necessità di «definire ed individuare in concreto la tipologia dell'unica imposta per la quale - pur nell'ambito della procedura automatizzata - può essere invocata la responsabilità del notaio, appunto quella 'principale', secondo la Corte, porta a dover considerare l'art. 42 D.P.R. n. 131/1986, dal quale emerge che la nozione di imposta principale ricomprende un duplice prelievo: sia quello direttamente versato al momento della registrazione, ossia nel sistema di Adempimento unico, l'imposta autoliquidata dal notaio, sia quello integrativamente richiesto dall'ufficio allo scopo di correggere errori o omissioni effettuati in sede di autoliquidazione (cd. imposta principale postuma).

L'art. 42 deve essere letto congiuntamente con l'art. 3-ter d.lgs. n. 463/1997 cit., il quale prevede «una particolare procedura di controllo automatizzato dell'autoliquidazione, attribuendo all'amministrazione finanziaria la potestà di notificare al notaio un avviso di liquidazione integrativo, dal quale scaturisce la possibilità, per il notaio medesimo, sia di pagare entro i 15 giorni successivi senza interessi moratori né sanzioni, sia di eventualmente compensare il proprio debito di rettifica con il credito risultante per le somme da lui versate in eccesso su altre registrazioni telematiche autoliquidate. Orbene, in ogni caso, questa particolare procedura di controllo riguarda unicamente le imposte autoliquidate la cui difformità dal dovuto risulti immediatamente percepibile - potremmo dire per *tabulas* - dal M.U.I. ovvero dalla disamina dell'atto trasmesso per la registrazione telematica; dispone, infatti, la norma che, in tanto la procedura di controllo e recupero delle imposte autoliquidate sia esperibile, in quanto *il maggior dovuto emerga "sulla base degli elementi desumibili dall'atto"*. Al contrario, ogniqualvolta la pretesa impositiva non trovi riscontro cartolare ed *ictu oculi*, ma richieda l'esperimento di particolari accertamenti fattuali o valutazioni giuridico-interpretative, l'amministrazione finanziaria non potrà procedere alla notificazione al notaio, nei 60 giorni, dell'avviso di liquidazione integrativo, dovendo invece emettere, secondo le regole generali, avviso di accertamento - per

¹⁸ Considera infondata la questione di costituzionalità sollevata con riguardo all'art. 57 D.P.R. n. 131/1986 in ordine alla obbligazione solidale in capo al notaio rogante Cass. n. 5865/2022, in ragione della tutela patrimoniale assicurata, una volta pagata l'imposta, dall'art. 58 D.P.R. n. 131/1986, compatibile anche con il diritto comunitario (Corte giust. n. 35/2010 ivi richiamata).

¹⁹ Cass. n. 15540/2019.

un'imposta che, a quel punto, avrà necessariamente natura complementare - nei confronti delle parti contraenti»²⁰.

E in ordine al presupposto della "emersione dall'atto" quale requisito del controllo della autoliquidazione, la Cassazione ricorda anche quanto affermato²¹ dalla stessa Amministrazione finanziaria nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 5 febbraio 2003, n. 6/E, richiamata dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 29 maggio 2013, n. 18/E²².

3.1 La maggiore imposta dovuta per assenza dei presupposti di un'agevolazione fiscale

In ragione di questa ricostruzione, la Cassazione ritiene di escludere dalla nozione di imposta principale quella recuperata per ritenuta assenza dei presupposti dell'agevolazione 'prima casa', o comunque derivante dal disconoscimento di agevolazioni²³, attribuendo alla stessa natura di imposta complementare, in quanto «trattasi all'evidenza di un giudizio inerente all'insussistenza dei presupposti per l'applicabilità delle agevolazioni non risultante puramente e semplicemente dall'esame dell'atto, ma conseguito all'esito di una valutazione di natura squisitamente giuridica, la quale, comportando una sorta di mediazione culturale, costituisce un filtro rispetto alla mera rilevanza sulla base degli elementi desumibili dall'atto – da intendersi come errori o omissioni di immediata percettibilità, ovvero elementi di natura oggettiva di indiscutibile portata della debenza di una maggiore imposta»²⁴.

Variegata è la casistica riscontrabile dalle pronunce della Cassazione in tema di disconoscimento, ad esempio, delle agevolazioni per la proprietà contadina²⁵, dell'esenzione di cui all'art. 15 d.p.r. 601/1973²⁶, del trattamento di favore di cui all'art. 32 d.p.r. n. 601/1973²⁷, nonché delle agevolazioni 'prima casa'²⁸ e della ricorrenza dei presupposti per l'applicazione di altri trattamenti di favore²⁹.

²⁰ Cass. n. 15540/2019, 17357/2020, 21815/2020, 3456/2021, 36599/2021, 1118/2022. Cfr. altresì in questi termini anche Cass. n. 5865/2022 la quale, in relazione ad un atto di acquisto di un terreno agricolo per il quale era stata autoliquidata l'imposta relativa ai terreni edificabili, conferma la natura di imposta principale atteso che la classificazione del terreno derivava dalle indicazioni – dotate di immediata evidenza ed univoca lettura – contenute nel CDU allegato all'atto.

²¹ V. *supra* paragrafo 2.

²² È interessante notare come la Corte non richiami, però, la parte della circolare secondo la quale l'ufficio potrebbe recuperare la maggiore imposta ex art. 3-ter quando, dal controllo degli importi autoliquidati, rilevi errori od omissioni «riferibili a fattispecie per le quali la scrivente abbia già fornito apposite istruzioni (nel qual caso nell'avviso di liquidazione dovrà farsi espresso riferimento, citandone gli estremi, al documento di prassi amministrativa (circolare, risoluzione, nota) che consente la tipologia di intervento effettuata)», affermazione che a ben vedere non sembra pienamente coerente con i limiti al controllo dell'autoliquidazione individuati sulla base del dettato normativo.

²³ Cass. n. 3456/2021.

²⁴ Cass. n. 2400/2017.

²⁵ Cass. n. 719/2025, in relazione ad un atto di vendita ad un IAP di un terreno agricolo con sovrastante casa colonica in costruzione, la quale secondo l'Agenzia delle entrate non poteva avere natura pertinenziale.

²⁶ Cass. n. 13894/2024 in relazione alla cessione di crediti ipotecari da parte della banca finanziatrice, che l'Agenzia delle entrate non riteneva rientrante nell'ambito applicativo dell'art. 15 d.p.r. n. 601/1973.

²⁷ Cass. n. 21815/2020 in relazione all'atto di acquisto di terreni destinati alla realizzazione di interventi di edilizia economica e popolare, contestata dall'Agenzia delle entrate che non considerava gli acquisti attuativi del programma pubblico di edilizia residenziale.

²⁸ Cfr. anche più di recente Cass. n. 24475/2025 e Cass. 25845/2025 (pubblicate dopo l'approvazione del presente studio): la prima esclude la responsabilità fiscale del notaio ai sensi dell'art. 3-ter cit. in relazione alla maggiore imposta derivante dal disconoscimento dell'agevolazione 'prima casa' in quanto l'acquirente era proprietario di un altro immobile nel Comune; la seconda esclude la responsabilità fiscale del notaio in una particolare fattispecie – qualificata dall'ufficio come permuta cd. a catena – a fronte della quale la contestazione di un'indebita duplicazione dell'agevolazione 'prima casa' comportava di per sé inevitabilmente una valutazione giuridico-interpretativa in ordine all'unitarietà o meno del regolamento negoziale estranea al controllo di cui all'art. 3-ter. Da rilevare, peraltro, che nelle sentenze più recenti la Corte, nel respingere i ricorsi dell'Agenzia delle entrate, condanna la

Tutte decisioni nelle quali la Suprema Corte afferma costantemente, a fronte di avvisi di liquidazione emessi nei confronti del notaio rogante, la natura complementare dell'imposta in ragione del principio di diritto secondo il quale «in tema di imposta di registro, nel caso di liquidazione della stessa da parte dell'ufficio a seguito del disconoscimento di un'agevolazione applicata al momento della registrazione dell'atto, deve escludersi la responsabilità del notaio rogante, atteso che l'art. 57 del D.P.R. n. 131 del 1986 limita quest'ultima al pagamento della sola imposta principale, mentre nell'ipotesi suddetta, l'imposta va qualificata come complementare»³⁰.

3.2 La maggiore imposta dovuta per la (ri)qualificazione dell'atto

La giurisprudenza ritiene che sia complementare, altresì, l'imposta richiesta a seguito della riqualificazione giuridica dell'atto ai sensi dell'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 perché, in tal caso, l'ufficio interviene per ricostruire *a posteriori* il contenuto giuridico dell'atto registrato.

La Cassazione, infatti, esclude chiaramente che l'Amministrazione finanziaria possa addivenire ad una riqualificazione della natura giuridica del contratto in sede di controllo sulla regolarità dell'autoliquidazione, dovendosi limitare a «rideterminare l'imposta di registro sulla scorta di elementi rilevabili e desumibili *ictu oculi* dal tenore letterale delle pattuizioni intercorse tra le parti Ne deriva che l'interpretazione dell'atto soggetto a registrazione a norma dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, non è consentita all'amministrazione finanziaria in sede di liquidazione dell'imposta principale "postuma", essendo questa rigorosamente vincolata dal limite formale degli "elementi oggettivi, univoci e chiaramente desumibili dall'atto". ... Per cui, si può ritenere che l'imposta di registro liquidata all'esito di una complessa operazione ermeneutica del testo contrattuale debba considerarsi "complementare", a norma dell'art. 42, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 e, per conseguenza, escluda la responsabilità solidale del notaio per il relativo pagamento, a norma del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 57, comma 2»³¹.

3.3. L'imposta dovuta per l'enunciazione in un atto notarile

Nell'ambito del quadro giurisprudenziale relativo all'individuazione del perimetro dell'imposta principale postuma non va dimenticato che secondo le Sezioni Unite della Corte di cassazione³² l'omissione della tassazione di disposizioni enunciate ai sensi dell'art. 22 D.P.R. n. 131/1986 da parte del notaio rogante l'atto enunciante, risultando "desumibili dall'atto" altri atti ("elementi") tassabili, legittima la richiesta di un'imposta principale postuma³³ se la relativa configurazione giuridica non richieda «accertamenti di fatto ovvero extratestuali, né valutazioni interpretative particolarmente complesse», affermandosi anche che «qualora debba rogare atti enunciativi di atti "chiari e autosufficienti", ossia desumibili ex se nella loro ontologia giuridica, il

stessa alle spese. Sulla natura di imposta complementare nel caso di decadenza dalle agevolazioni 'prima casa' cfr. altresì Cass. SU n. 1196/2000.

²⁹ Cass. n. 2400/2017 con riguardo all'applicabilità delle agevolazioni previste dall'art. 5 l. n. 168/1982 e Cass. n. 12257/2017 con riguardo al trasferimento di un fabbricato esente da IVA acquistato da un'impresa immobiliare "di rivendita".

³⁰ Cass. n. 12257/2017.

³¹ Cass. n. 3456/2021 in relazione ad un contratto di mandato nel quale una pattuizione era stata riqualificata dall'Agenzia delle entrate alla stregua di una condizione meramente potestativa a favore del creditore. Cfr. anche Cass. n. 15450/2019 in relazione ad un trust ove «la questione implicava non solo un'attività (tecnico interpretativa) di inquadramento sistematico, ma anche il discernimento del concreto atteggiarsi dello specifico trust». Analogamente Cass. n. 36599/2021.

³² Sent. 24 maggio 2023, n. 14432.

³³ Per una diversa ricostruzione volta ad escludere la responsabilità fiscale del notaio cfr. Cannizzaro, *Responsabilità del notaio per l'imposta d'enunciazione: si pronunceranno le sezioni unite?*, sentenze annotate, in Cnn notizie del 15 aprile 2022. Sul tema si veda altresì Salanitro, *Enunciazione e responsabilità del notaio nell'imposta di registro*, in *Rivista telematica dir. trib.*; Fedele, *Le Sezioni Unite e l' "enunciazione" nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 6/2023.

notaio, per sua cautela, dovrà/potrà richiedere alle parti del rogito il previo versamento dell'imposta di registro "principale" sia in relazione all'atto enunciante sia in relazione all'atto eventualmente enunciato, ben potendo il notaio medesimo in caso di mancato riscontro positivo di tale richiesta rifiutare il proprio ministero».

4. Riflessi sulla nozione di imposta principale e complementare del d.lgs. n. 139/2024

All'esito della Riforma fiscale l'autoliquidazione nel sistema delle imposte indirette diverse dall'IVA diviene il modello attuativo ordinario, trovando la sua disciplina, quanto all'imposta di registro, nell'ambito del relativo testo unico per gli atti diversi da quelli a cui si applica l'Adempimento unico notarile.

Nel "nuovo" procedimento, alla fase in cui il soggetto obbligato/contribuente richiede la registrazione previa autoliquidazione e versamento dell'imposta, segue la fase del controllo, da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate, sulla regolarità di tali adempimenti e dell'eventuale richiesta della maggiore imposta.

La terminologia utilizzata dal legislatore in riferimento al controllo sulla regolarità dell'autoliquidazione del contribuente disciplinato nell'art. 41 D.P.R. n. 131/1986 è simile a quella dell'art. 3-ter d.lgs. n. 463/1997, riportando il medesimo inciso *"sulla base degli elementi desumibili dall'atto"*, ma possono rilevarsi alcune differenze nella disciplina.

Con riguardo all'autoliquidazione del contribuente la tempistica riservata all'Agenzia delle entrate per il controllo è tre anni dalla registrazione dell'atto, ai sensi dell'art. 76 cit., così come previsto anche per l'accertamento dell'imposta complementare (salvo il caso dell'accertamento di maggior valore); al contribuente è irrogata immediatamente la sanzione qualora siano riscontrate irregolarità dell'autoliquidazione e del versamento, con possibilità di riduzione nel caso di pagamento nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso; è prevista espressamente la possibilità che il controllo sia effettuato con procedure automatizzate.

Con riguardo all'autoliquidazione del notaio, invece, ai sensi dell'art. 3-ter cit. l'avviso di liquidazione dell'imposta principale postuma deve essere notificato al notaio nel termine perentorio³⁴ di sessanta giorni dalla presentazione del m.u.i., senza contestazione di sanzioni e interessi moratori nel caso di pagamento entro quindici giorni³⁵. E ciò «al fine di mantenere, sia pure per un tempo limitato, la responsabilità del pubblico ufficiale per l'obbligazione tributaria per l'imposta dovuta al momento della registrazione, qualora sia stata corrisposta in misura inferiore a quella dovuta»³⁶ e con la conseguente invalidità di un avviso di liquidazione notificato al notaio dopo lo scadere del suddetto termine³⁷.

³⁴ In tal senso v. anche Cass. n. 8565/2022.

³⁵ Ai sensi dell'art. 3-ter però *«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»*.

³⁶ Cfr. relazione illustrativa al d.lgs. n. 9 del 2000, che ha disciplinato l'autoliquidazione in Adempimento unico, nella quale si pone in evidenza la finalità di anticipare tendenzialmente i pagamenti, unita alla considerazione per cui, consentendo gli strumenti informatici modalità di controllo esperibili in tempi molto brevi, «è del tutto evidente che le procedure per il recupero delle differenze potranno essere attivate in tempi altrettanto brevi entro i quali potrebbe non essere dovuta la corresponsione degli oneri accessori stessi».

³⁷ Cfr. Mastroiacovo-Puri, studio n. 67-2003/T cit. ove si osserva come un avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta principale notificato al notaio dopo la scadenza del termine di cui all'art. 3-ter sia affetto da invalidità, sia se lo si consideri fuori termine, sia se lo si intenda quale avviso per il recupero dell'imposta suppletiva, non essendo per essa obbligato il notaio. Sul tema vedi anche Puri, studio n. 126-2011/T cit. (*supra* nota 16).

Tali differenze potrebbero indurre a interrogarsi se l'autoliquidazione nell'ambito dell'imposta di registro abbia una portata sistematica diversa a seconda del soggetto obbligato³⁸.

Al di là delle differenze di disciplina, però, ai fini dell'indagine sui limiti del controllo sembra rilevante la ricorrenza di un'unica nozione di imposta principale ai sensi dell'art. 42 D.P.R. n. 131/1986 riferibile sia all'autoliquidazione del notaio sia a quella del contribuente (essendo stato perciò eliminato l'inciso relativo alla registrazione telematica), con la conseguenza di dover riconoscere un ambito analogo al controllo degli uffici.

Peraltro, con riferimento al controllo sull'autoliquidazione del contribuente, la circolare 2/E del 2025 cit. si limita a parafrasare il contenuto dell'art. 41 comma 2-bis cit. (salvo, in relazione all'espressione "sulla base degli elementi desumibili dall'atto", affermare incidentalmente "in conformità all'art. 20 del TUR", che in assenza di ulteriori approfondimenti potrebbe intendersi solo quale conferma della natura di imposta d'atto dell'imposta di registro); mentre la relazione illustrativa allo schema del decreto legislativo n. 139 in esame - alla quale la stessa Agenzia delle entrate nella circ. n. 2/E cit. riconosce, nelle premesse, rilevanza ai fini dell'illustrazione delle nuove disposizioni - precisa che con riguardo all'autoliquidazione del contribuente l'«amministrazione finanziaria procede successivamente a correggere errori materiali o di calcolo effettuati dal contribuente in sede di autoliquidazione notificando apposito avviso di liquidazione»³⁹.

L'intenzione del legislatore così espressa sembrerebbe, dunque, essere nel senso di limitare il controllo di cui all'art. 41 cit. in termini analoghi al controllo generalizzato da parte dell'Amministrazione finanziaria - avvalendosi di procedure automatizzate - sulla liquidazione delle imposte sui redditi effettuate dal contribuente *"sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate ..."*, ai sensi dell'art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973⁴⁰.

In altri termini, la scelta legislativa di adottare anche per l'imposta di registro (nonostante si tratti di un'imposta correlata a eventi che «possono presentare grande rilevanza fiscale e delicati problemi di qualificazione giuridica»⁴¹), quale ordinario modello attuativo del tributo, quello fondato sull'autoliquidazione, riservando agli uffici, nell'ambito dell'imposta principale, il successivo controllo generalizzato, anche con procedure automatizzate, sulla regolarità dei

³⁸ Cfr. Salanitro, *Riforma fiscale e autoliquidazione delle imposte indirette sui trasferimenti: una prima lettura della nuova disciplina*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 26 ottobre 2024, ad avviso del quale l'applicazione della sanzione avrebbe una rilevanza sistematica ponendo a carico del contribuente l'obbligo non solo di liquidare ma anche di svolgere tale funzione in modo diligente. Si assisterebbe dunque ad un trasferimento di attività al contribuente dall'amministrazione, in capo alla quale permanerebbe un potere di controllo generalizzato. Diversamente nel caso dell'autoliquidazione notarile, la quale avrebbe un carattere provvisorio.

³⁹ In relazione a questo avviso di liquidazione la circ. 2/E cit., nota 9, precisa l'esclusione dal contraddittorio preventivo ai sensi del combinato disposto degli artt. 6-bis l. n. 212/2000 e 3 d.m. 24 aprile 2024.

⁴⁰ Nel senso di un'interpretazione sistematica volta ad assimilare il controllo sull'autoliquidazione notarile ai controlli di cui all'art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973 cfr. Monteleone-Santangelo, cit., i quali rilevano con riguardo a questa ultima come «in tale normativa, infatti, si distingue una fase di controllo della dichiarazione, specificamente disciplinata dagli artt. 36-bis e 36-ter del d.p.r. n. 600/1973, che dà luogo (al pari dell'autoliquidazione) ad un'imposta di base (per le imposte indirette si parla di imposta principale) ed è diretta a confrontare, con un programma meccanografico, la dichiarazione o le più dichiarazioni presentate, rettificando gli errori tassativamente elencati dalle norme citate e sostanzialmente riconducibili ad errori materiali o di calcolo, rilevabili *ictu oculi* dal controllo formale e testuale della dichiarazione stessa, non potendo l'ufficio, in questa sede, opporre una "versione" del fisco alla "versione" del presupposto dichiarato dal contribuente, ed una fase di accertamento, che può, invece, avere ad oggetto la contestazione al contribuente della determinazione del presupposto, ma che non comporta l'applicazione di un'imposta base o principale. Sarebbe, pertanto, assurdo che l'Amministrazione finanziaria potesse esercitare, nei confronti dell'autoliquidazione operata dal notaio, il quale è un soggetto terzo (anche se responsabile di imposta) rispetto ad essa, poteri di controllo in prima battuta più ampi di quelli esercitabili rispetto all'autoliquidazione del privato contribuente».

⁴¹ La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 327.

comportamenti del contribuente nella fase dell'autoliquidazione e del versamento, sanzionati nel caso si riscontrino errori od omissioni, potrebbe essere indice della necessaria limitazione di questo controllo ad errori od omissioni materialmente evidenti.

Diversamente ragionando, se si ampliasse l'ambito del controllo da parte dell'ufficio in tale fase, risulterebbe, invero, difficilmente giustificabile la previsione di una sanzione per il contribuente che ha differentemente interpretato e qualificato la fattispecie oggetto dell'atto.

Se, dunque, come emerge dai lavori preparatori, nell'intenzione del legislatore l'avviso di liquidazione, per l'integrazione dell'imposta principale autoliquidata dal contribuente all'esito del controllo generalizzato da parte dell'ufficio, dovrebbe limitarsi alla correzione di errori materiali e di calcolo, essendo le ulteriori possibili contestazioni, anche di natura sostanziale, evidentemente riservate all'ambito dell'accertamento dell'imposta complementare, sarebbe irragionevole e asistemático attribuire alla comune nozione di imposta principale di cui all'art. 42 cit. un significato diverso nel caso l'autoliquidazione sia effettuata dal notaio.

Si pensi, ad esempio, al contratto preliminare ad effetti anticipati che gli uffici tendono talvolta a riquilibrare quale contratto di compravendita a prescindere da un'espressa scelta contrattuale in tal senso. Accedendo alla nozione di controllo ai sensi dell'art. 41 D.P.R. n. 131/1986 risultante dalla relazione illustrativa menzionata, in caso di contratto preliminare stipulato nella forma di scrittura privata la eventuale diversa tassazione, che sarebbe esito di una valutazione giuridica e non di un errore emergente *per tabulas* dall'atto, non dovrebbe essere oggetto dell'avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta principale, ma dell'accertamento di un'imposta complementare.

Non si comprende, allora, per quale ragione sistematica la maggiore somma contestata possa avere natura diversa (ossia di imposta principale postuma) qualora si tratti di un preliminare stipulato per atto notarile.

5. Considerazioni conclusive: le esigenze di tutela nella prospettiva della Riforma fiscale

L'unitaria definizione, a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 139/2024 cit., dell'imposta principale richiesta dall'ufficio "*se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione*" sia da parte del notaio, nel sistema di Adempimento unico notarile, sia da parte del contribuente, nel sistema ordinario di liquidazione dell'imposta di registro, a prescindere dalle differenze nella disciplina, rafforza l'interpretazione volta a circoscrivere la pretesa degli uffici in sede di controllo ex art. 3-ter d.lgs. n. 463/1997 alla contestazione di errori od omissioni emergenti inequivocabilmente, per *tabulas*, in modo oggettivo ed univoco dall'atto, escludendo la possibilità, in tale fase, tra l'altro, di modificare l'autoliquidazione sulla base di una diversa interpretazione giuridica dell'atto.

Le conclusioni in ordine ai limiti della pretesa dell'imposta principale postuma notarile dovranno essere, però, anche oggetto di ulteriore riflessione – che si rinvia a successivi approfondimenti della Commissione studi tributari - in una prospettiva più ampia, considerando l'impatto di alcuni principi e istituti di carattere generale nell'ambito dell'ordinamento tributario, riformati all'esito della legge delega sulla Riforma fiscale.

E ciò non solo sotto il profilo della tutela (processuale e sostanziale), sia del notaio che riceva un avviso di liquidazione dell'imposta principale (se del caso esorbitante i limiti descritti), sia delle parti stesse (anche per le criticità derivanti dalla solidarietà tra contribuente/cliente e notaio nella fase di pagamento del tributo, con effetti anche più strettamente processuali rispetto alla

legittimazione nell'azione di rimborso e nell'opposizione all'atto di accertamento⁴²), ma anche sotto il profilo della tutela dell'interesse generale al "giusto procedimento", per deflazionare il contenzioso e ottimizzare i costi pubblici. Del resto la necessità di un equilibrio fra giusto tributo, giusto procedimento e giusto processo è da tempo attenzionata dalla dottrina anche alla luce della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali⁴³.

Si pensi ad esempio al contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000)⁴⁴.

Da un lato, infatti, il ritenere esclusi da quest'ultimo gli avvisi di liquidazione della imposta principale postuma notarile, riconducendoli all'ambito degli atti di pronta liquidazione di cui all'art. 3 d.m. 24 aprile 2024 (recante l'individuazione degli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi dell'art. 6-bis cit.)⁴⁵, potrebbe avvalorare ulteriormente le conclusioni sui limiti del controllo, prospettate nei paragrafi precedenti, poiché quanto più restano estranee a questi avvisi valutazioni giuridiche e riqualificazioni⁴⁶, essendo essi limitati alla correzione di errori

⁴² La giurisprudenza di legittimità (vedi *supra*, nota 10), nel ricondurre il ruolo del notaio alla figura del responsabile di imposta, espressamente disattendendo la diversa ricostruzione del notaio quale mandatario nell'interesse del fisco (cfr. Puri, studio n. 855-2014/T cit.), ha lasciato irrisolte diverse questioni problematiche, derivanti in particolare dalla (afferzata) solidarietà tra le parti ed il notaio rogante (si pensi ad esempio alla posizione assunta dalla Corte di cassazione in ordine all'esclusione della legittimazione a chiedere il rimborso dell'imposta principale postuma, oltre che per il notaio, anche per le parti, in quanto «il pagamento dell'avviso effettuato dal notaio comporta la definizione del rapporto tributario anche nei confronti delle parti che non possono chiedere il rimborso perché si presume siano state informate e abbiano deciso di non impugnare l'avviso (ancorché ad esse non notificato), potendo quindi far valere le proprie ragioni in sede di regresso» (di recente, tra le altre, Cass. n. 28684/2024, la quale conclude più precisamente che «la legittimazione del contribuente soggetto passivo dell'imposta a pretenderne il rimborso può sussistere in caso di adempimento spontaneo da parte del responsabile di imposta, ma non in presenza di un pagamento che sia conseguito ad un atto impositivo divenuto inoppugnabile per la mancata impugnazione o che sia coperto ormai da un giudicato con la definitiva chiusura del rapporto tributario nei confronti dell'Amministrazione finanziaria». Nello stesso senso v. anche Cass. n. 8789/2025). Sullo specifico tema, si rinvia alle considerazioni di Mastroiacovo, *Le parti non sono legittimate al rimborso dell'imposta principale postuma versata dal notaio, ma possono impugnare l'avviso ancorché non notificate*, segnalazione novità giurisprudenziale in Cnn Notizie del 16 ottobre 2017.

⁴³ Cfr., *ex multis*, Villani-Morciano, *Il diritto tributario e la tutela dei diritti fondamentali dell'uomo: la Cedu viene in aiuto del contribuente*, in *Tribuna finanziaria*, 2017, 32 ss.

⁴⁴ Ai sensi del quale «1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.

2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

3. Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

4. L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere».

⁴⁵ Tale articolo esclude dal contraddittorio preventivo gli atti di pronta liquidazione, definiti come ogni atto emesso dall'amministrazione finanziaria a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dei dati in possesso della stessa amministrazione, tra i quali sono compresi gli avvisi di liquidazione dell'imposta nonché di erogazione delle sanzioni per i casi di omesso insufficiente e tardivo versamento omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione della relative dichiarazioni riferite all'imposta di registro, alle imposte ipotecaria e catastale e all'imposta sulle successioni e donazioni.

⁴⁶ Vedi Corte di giustizia trib. I grado, Viterbo, sez. 1, sentenza 3 settembre 2025 n. 398 (successiva all'approvazione del presente studio) che accoglie il ricorso del notaio avverso un avviso di liquidazione relativo ad una divisione (rispetto alla quale l'Agenzia

materialmente evidenti sulla base delle risultanze dell'atto o di calcolo (come si esprime la relazione illustrativa allo schema del decreto legislativo n. 139 citata per l'autoliquidazione del contribuente), tanto più appare ragionevole ritenere che gli stessi avvisi non saranno oggetto di contenzioso e non necessitano di contraddittorio.

Da un altro lato, tuttavia, l'esclusione dal contraddittorio (o quantomeno, la sua scarsa compatibilità con la disciplina di Adempimento Unico) andrebbe valutata – anche *de iure condendo* - nell'ottica del giusto procedimento, non solo per il notaio ma anche in funzione della tutela delle parti contraenti, rispetto ai principi emergenti dall'evoluzione del diritto tributario nei rapporti Fisco/contribuente e alla finalità di un'equa imposizione.

Anche la riforma dello strumento dell'autotutela tributaria potrebbe essere oggetto di approfondimenti ulteriori nella prospettiva indicata, con particolare riguardo all'autotutela obbligatoria di cui all'art. 10-quater dello Statuto dei diritti del contribuente.

Si tratta infatti di un istituto introdotto dal d.lgs. n. 219/2023 in attuazione dell'art. 4, comma 1, lett. h), della legge n. 111 del 2023, il quale ha delegato il Governo a «potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose». Ed è stato ritenuto opportuno «non solo per ripristinare un rapporto di correttezza tra il fisco ed i contribuenti, ma anche per gli effetti deflattivi che produrrebbe sul contenzioso» (relazione illustrativa allo schema di decreto)⁴⁷.

Più precisamente, l'articolo 10-quater⁴⁸ prevede l'esercizio del potere di autotutela obbligatoria nelle ipotesi in cui l'illegittimità sostanziale dell'atto sia manifesta e sia riconducibile ad una delle tipologie di vizio elencate nel medesimo articolo⁴⁹.

delle entrate contestava la ricorrenza di masse plurime), non solo ritenendo nel merito unitaria la comunione restando irrilevanti le variazioni soggettive tra i condividenti, ma anche pronunciandosi sull'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale. In particolare la decisione afferma che «l'avviso impugnato non rientra tra gli atti esclusi dall'obbligo di contraddittorio ai sensi del DM 24 aprile 2024, in quanto non si tratta di atto automatizzato o di pronta liquidazione, ma di un atto che implica una riqualificazione giuridica dell'atto di divisione e una contestazione dell'aliquota applicata. L'omessa attivazione del contraddittorio comporta l'annullabilità dell'avviso ai sensi dell'art. 6-bis L. 212/2000».

⁴⁷ Ma sull'autotutela sostitutiva v. Cass. Sez.Un. 21 novembre 2024 n. 30051. Cfr. Glendi, *L'apice ambiguo dell'autotutela tributaria*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2025, 217 ss.

⁴⁸ Il quale stabilisce che «1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- a) errore di persona;
 - b) errore di calcolo;
 - c) errore sull'individuazione del tributo;
 - d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
 - e) errore sul presupposto d'imposta;
 - f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
 - g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.
2. L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.
3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo».

Secondo l'Agenzia delle entrate (circ. n. 21/E del 2024) può verificarsi ad esempio errore sul presupposto di imposta anche in caso di «errore logico, qualora lo stesso determini una palese infondatezza dell'atto che si traduca nel ritenere indebitamente realizzato

Al riguardo l'Agenzia delle entrate, nella circ. 21/E del 7 novembre 2024, richiamando anche la relazione illustrativa⁵⁰, esclude «l'obbligatorietà dell'autotutela in tutti i casi in cui la questione appaia dubbia, anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali. ... In definitiva, alla luce della ratio sottesa alla distinzione tra autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa, si ritiene che i vizi elencati dall'articolo 10-quater, configurino ipotesi di autotutela obbligatoria laddove il loro apprezzamento non presupponga la soluzione di questioni interpretative obiettivamente incerte, come, ad esempio, per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali, dovendosi tali vizi manifestare, in ogni caso, in errori rilevabili *ictu oculi*»⁵¹.

Tali considerazioni inducono a chiedersi se *a contrario* sia manifesta l'illegittimità degli avvisi in presenza di consolidati orientamenti giurisprudenziali^{52 53}, quali potrebbero essere, ad esempio, quelli formati con riguardo agli avvisi di liquidazione dell'imposta principale postuma che esorbitino i limiti rappresentati dalla correzione di errori od omissioni *ictu oculi* evidenti, sussistendo, in caso di loro impugnazione, l'alto rischio di un contenzioso sfavorevole all'Amministrazione finanziaria.

In conclusione, dunque, a fronte delle peculiarità dell'imposta di registro, la completa attuazione della Riforma fiscale comporterà, rispetto al ruolo e alla responsabilità fiscale del notaio, in assenza di un intervento legislativo specifico, un non agevole percorso interpretativo per individuare soluzioni sistematiche che assicurino, tra l'altro, la proporzionalità nel procedimento tributario bilanciando la protezione dell'interesse erariale alla esatta percezione del tributo e la tutela di diritti fondamentali dei contribuenti.

il presupposto d'imposta; ... sussistenza di requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni ed agevolazioni qualora l'errore riguardi i presupposti per fruire delle predette deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi» (Sul tema cfr. Tassani, *Profili ricostruttivi e applicativi della nuova autotutela tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 608), mentre nell'errore sull'individuazione del tributo «potrebbero rientrare i casi di erronea applicazione di un'imposta in luogo di un'altra, come, ad esempio, in caso di non corretta applicazione dei principi di alternatività IVA-imposta di registro ovvero di imposta sulle donazioni - imposta di registro».

⁴⁹ L'art. 10-quinques disciplina l'autotutela facoltativa, al di fuori dei casi di autotutela obbligatoria.

⁵⁰ La quale precisa che «il riferimento alla evidente illegittimità o infondatezza si richiama espressamente al concetto di "errori manifesti" utilizzato dalla delega ed incorpora il significato attribuito dalle vigenti norme di legge al profilo oggettivo dell'istituto dell'autotutela...».

⁵¹ L'Agenzia ritiene in particolare che «in caso di autotutela ad istanza di parte, il contribuente sia tenuto ad indicare puntualmente il tipo di vizio da cui è affetto l'atto e le ragioni in virtù delle quali il predetto vizio sia riconducibile ad una delle fattispecie tassative di cui all'articolo 10-quater. Ciò non esclude, tuttavia, che, ove sussistano obiettive condizioni di incertezza relative al corretto inquadramento della fattispecie, "anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali", l'amministrazione finanziaria, in sede istruttoria, tenuto conto anche degli elementi indicati nell'istanza, può rilevare che la fattispecie rappresentata non rientri tra quelle che legittimano il ricorso all'articolo 10-quater per l'assenza della condizione di "manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione"».

⁵² Sul punto, in generale, cfr. Ficari, *La "nuova" autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli uffici e confini del potere di accertamento tributario*, *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 705.

⁵³ La rilevanza del comportamento dell'Amministrazione finanziaria che, in caso di azione processuale, insista colpevolmente su tesi giuridiche contrarie alla giurisprudenza consolidata è riconosciuta, ad esempio, ai fini della responsabilità aggravata per la condanna alle spese e al risarcimento dei danni, ai sensi dell'art. 96 comma 3 c.p.c., da Cass. n. 4702/2025, in linea con Cass. Sez. Un. n. 9912/2018.