

RISOLUZIONE N. 90/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 11 dicembre 2013

***OGGETTO: Consulenza giuridica – Uffici dell’Amministrazione finanziaria -
Esclusione della titolarità del diritto al rimborso da parte del
notaio per l’imposta di registro versata in eccesso***

Con la richiesta di consulenza specificata in oggetto, concernente l’interpretazione del D.P.R. n. 131 del 1986, è stato esposto il seguente

QUESITO

L’Ufficio Territoriale di ... fa presente quanto segue.

“Con Circolare n. 44/E del 7 ottobre 2011 la Direzione Centrale Normativa, allo scopo di eliminare alcuni dubbi interpretativi sorti con riferimento alla corretta applicazione delle imposte fisse di registro ed al fine di garantire l’uniforme applicazione dell’imposta nel caso di atti che contengono più disposizioni, ha fornito alcuni chiarimenti per le seguenti fattispecie:

- registrazione di atti che recano disposizioni non aventi contenuto patrimoniale (art. 20 e 21 D.P.R. n. 131/1986 e artt. 4 e 11 della Tariffa. parte prima, allegata);

- registrazione di atti di donazione contenenti più disposizioni donative per le quali non viene corrisposta l’imposta sulle donazioni, in quanto esenti dall’imposta ai sensi dell’art. 3 D. Lgs. N. 346/1990 ovvero in virtù

dell'applicazione delle franchigie definite dall'art. 2. co. 49 e 49-bis. D.L. n. 262/2006.

Il citato documento di prassi ha chiarito quali siano i casi in cui gli atti plurimi sono tassati con applicazione di un'unica imposta fissa di registro nella misura di euro 168.00 (presenza di negozi privi di autonoma capacità contributiva) da quelli in cui si rendono applicabili diverse imposte (fisse/proporzionali) di registro. La stessa Circolare ha altresì chiarito che non sono dovute imposte fisse di registro per atti donativi, in quanto essi non sono da ricondurre nell'ambito della previsione dettata dall'art. 11 della Tariffa, parte prima, allegata al T.U.R.; essi, infatti, difettano del requisito di atti privi di contenuto patrimoniale.

Con istanza del 26 aprile u. s. prot. N. 31121/2012 i pubblici ufficiali, notai TIZIO e CAIO, hanno chiesto a questo Ufficio Territoriale le modalità di recupero (a "rimborso" oppure mediante "compensazione", ai sensi dell'art. 3-ter D. Lgs. N. 463/1997 modificato dal D. Lgs. N. 9/2000) delle imposte di registro versate in più in sede di autoliquidazione degli atti telematici redatti per conto dei loro clienti e non dovute in virtù dei succitati chiarimenti intervenuti con il documento di prassi, per il periodo dal 2008 fino al 07 ottobre 2011, data di emissione della Circolare n. 44/2011, atteso che diverse sono le interpretazioni ed i comportamenti adottati dai diversi uffici territoriali in ambito nazionale".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'Ufficio ritiene che "l'istanza non è meritevole di ... accoglimento, attesa la non retroattività della Circolare n. 44/2011, che ha eliminato i dubbi sull'interpretazione delle citate norme ed ha inteso superare i chiarimenti già forniti al riguardo dall'Agenzia delle Entrate con la precedente Circolare n. 3 del 22 gennaio 2008".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di rispondere al quesito proposto, appare utile, in via preliminare, chiarire la valenza dei documenti di prassi emanati dall'Amministrazione finanziaria sulla base degli effetti giuridici che gli stessi spiegano.

Come affermato sia in dottrina che in giurisprudenza, alle circolari dell'Agenzia delle entrate, per la loro natura di mera interpretazione di una norma di legge, non può essere riconosciuta alcuna efficacia esterna né tantomeno le stesse possono essere annoverate fra gli atti generali di imposizione.

Pertanto, i documenti di prassi - proprio perché dotati di efficacia unicamente interna - sono lo strumento mediante il quale l'Amministrazione fornisce indicazioni in ordine alle modalità operative che dovranno seguire in futuro i propri uffici dipendenti, e come tali del tutto "*inidonei ad incidere sul rapporto tributario*" (cfr., tra le altre, Cass. sent. 9 gennaio 2009, n. 237).

Si ritiene, quindi, che l'eventuale spettanza del diritto al rimborso, oggetto di esame in questa sede, consegua unicamente al versamento, in sede di autoliquidazione, di un'imposta che il contribuente non avrebbe dovuto versare e non può, invece, dipendere dalla retroattività o meno della circolare.

In altri termini, il fatto che con la Circolare n. 44/E del 2011 l'Agenzia delle entrate abbia inteso superare i chiarimenti già forniti al riguardo con la precedente Circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008 poco incide - se non come motivo *ad abundantiam* - ai fini dell'eventuale riconoscimento del credito da parte dell'Ufficio, unico destinatario dei chiarimenti interpretativi resi con il documento di prassi.

Necessita inoltre chiarimento la possibilità di applicare al caso di specie la disposizione contenuta nell'articolo 3-ter, ultimo comma, del D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, secondo cui "*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".

Con tale norma il Legislatore ha, infatti, inteso estendere l'istituto della compensazione introdotto dal D. lgs. 9 luglio 1997, n. 241, anche a favore dei notai con riferimento alle somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione, che possono essere compensate con le imposte dovute per atti di data posteriore.

L'ambito di operatività della compensazione di cui al richiamato articolo 3-ter è circoscritto esclusivamente alla fase di autoliquidazione del tributo.

Nella circolare dell'Agenzia del territorio n. 3 del 2 maggio 2002 si legge infatti che *"Le eccedenze di pagamento sono evidenziate in modo automatico dal sistema informativo che consente agli Uffici di conoscere se le imposte autoliquidate si discostano in eccesso o in difetto rispetto a quelle calcolate dal sistema stesso"*, circostanza che dà immediata evidenza alla eccedenza a credito compensabile dal notaio stesso con imposte dovute per atti successivi.

Ne consegue che la compensazione in argomento è ammessa unicamente laddove si sia in presenza di somme versate per mero errore in fase di autoliquidazione, errore riscontrato dall'Ufficio dell'Agenzia delle entrate in sede di controllo della autoliquidazione operata dal notaio.

Pertanto, una volta terminata detta fase, non è più ammessa la possibilità per i notai di compensare quanto versato in eccesso.

Chiarito che alla fattispecie in esame non è applicabile l'articolo 3-ter, occorre valutare se il notaio rogante sia legittimato a richiedere il rimborso sulla base di quanto previsto dall'articolo 77 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Tale tematica è stata oggetto di una rilevante evoluzione giurisprudenziale.

La giurisprudenza più risalente, infatti, riteneva che il notaio, in quanto coobbligato solidale al pagamento dell'imposta, fosse pienamente legittimato a presentare l'istanza di rimborso per le somme versate in eccesso in sede di registrazione di atti rogati (*cf.* Cass. sent. 21 marzo 1967, n. 637).

Il principio della legittimità del provvedimento di rimborso emesso a favore del “*solvens*” è stato poi recepito dal Ministero delle finanze nella circolare n. 58 del 1989 e nella risoluzione n. 260579 del 1989.

Successivamente, tale orientamento è stato ribaltato dalla Suprema Corte sulla base del fatto che l'imposta di registro individua quali soggetti passivi in senso stretto solo le parti contraenti, che, in quanto tali, sono obbligate a corrispondere l'imposta.

Pertanto, unicamente in capo a queste ultime sussiste l'eventuale diritto ad una puntuale quantificazione dell'imposta nonché l'eventuale diritto a chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente corrisposta.

Detta tesi trova il proprio fondamento normativo nell'articolo 77, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, il quale, nel disciplinare i termini decadenziali dell'azione del contribuente, dispone che: “*Il rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora deve essere richiesto, a pena di decadenza, dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata*”.

Il citato principio è stato confermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza del 6 maggio 2005, n. 9440, la quale precisa, inoltre, che “*il notaio rogante - pur obbligato a richiedere la registrazione dell'atto e pur obbligato a pagare l'imposta principale in solido con le parti nel cui interesse è richiesta la registrazione - resta estraneo al rapporto tributario, in quanto è solo un responsabile d'imposta, quale soggetto obbligato al pagamento dell'imposta per fatti e situazioni, riferibili esclusivamente ad altri*”.

Il principio dell'estraneità del notaio al rapporto tributario e la conseguente esclusione della titolarità del diritto al rimborso da parte del notaio viene ulteriormente ribadito con la sentenza 30 ottobre 2007, n. 22918, con la quale la Suprema Corte identifica il notaio unicamente quale responsabile d'imposta “*inteso, alla stregua dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 64, comma 3, come soggetto obbligato al pagamento dell'imposta per fatti e situazioni esclusivamente riferibili ad altri, verso i quali ha diritto di rivalsa, e*

che, ai sensi del citato D.P.R. n. 131 del 1986, art. 58, si surroga, per le somme pagate, in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contraenti e può esperire procedimento di ingiunzione sulla base del certificato dell'Ufficio attestante l'importo versato, senza che sia consentito alle parti proporre opposizione fondata sul motivo che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura inferiore”.

Pertanto, tornando alla questione prospettata, nulla quaestio in merito alla possibilità di riconoscere il rimborso alle fattispecie che possono essere ricondotte alla casistica affrontata dalla circolare n. 44/E del 2011, fermo restando il termine decadenziale dei tre anni previsto dall'articolo 77 del d.P.R. n. 131 del 1986.

Sulla base delle considerazioni sopra esposte, la titolarità alla presentazione dell'istanza di rimborso è unicamente in capo alle parti contraenti e, pertanto, il notaio, poiché estraneo al rapporto tributario, nulla potrà vantare nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE