

Gaetano Petrelli

**Compensazione ex art. 3-ter del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463
Decadenza e prescrizione
(parere *pro veritate*) ***

* Pubblicato in Riv. notarile, 2014, p. 173.

La fattispecie.

Un notaio ha stipulato alcuni atti, in relazione ai quali sono state corrisposte – in sede di registrazione effettuata mediante le procedure telematiche di cui agli artt. 3-*bis* e seguenti del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463 – imposte di registro in misura eccedente rispetto a quella dovuta.

A fronte di tali situazioni, il notaio si è avvalso della facoltà, concessagli dall'art. 3-*ter*, ultimo periodo, del D. Lgs. n. 463/1997, di compensare le imposte pagate in eccesso con quelle dovute in sede di registrazione di atti stipulati successivamente. L'ufficio, rettificando l'autoliquidazione operata dal notaio, ha tuttavia ritenuto non legittima tale compensazione, ritenendo applicabile alla fattispecie la previsione dell'art. 77 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (che prevede il termine decadenziale di tre anni, decorrenti dal pagamento dell'imposta non dovuta, al fine di richiederne il rimborso all'amministrazione finanziaria).

Il notaio contesta l'operato dell'ufficio, ritenendo inapplicabile la previsione decadenziale sopra menzionata, prevista testualmente per il solo rimborso dell'imposta, alla diversa fattispecie della compensazione.

I quesiti.

Il notaio chiede pertanto:

1) – se il termine di decadenza, di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 131/1986, sia applicabile o meno, ai fini della facoltà di compensazione ex art. 3-*ter* del D. Lgs. n. 463/1997;

2) – se possano costituire oggetto di compensazione da parte del notaio – nell'ambito dell'ordinario termine decennale di prescrizione – tutte le somme pagate a titolo di imposte in sede di registrazione eseguita mediante le procedure telematiche di cui al D. Lgs. n. 463/1997.

Le fonti normative rilevanti.

A norma dell'art. 3-*bis*, comma 3, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, le formalità di registrazione, trascrizione e voltura catastale, presentate su un modello unico informatico da trasmettere per via telematica unitamente a tutta la documentazione necessaria, sono eseguite previo pagamento dei tributi dovuti in base ad autoliquidazione (da effettuarsi da parte del notaio rogante o autenticante). Ai sensi del successivo art. 3-*ter*, 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; si precisa poi – ed è la parte che qui più interessa – che “*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*”.

Nell'ambito della disciplina dell'imposta di registro, d'altra parte, l'art. 77, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986 stabilisce 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 entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione”¹.

A norma dell'art. 10, lett. b), del D.P.R. n. 131/1986, sono obbligati a richiedere la registrazione “i notai, gli ufficiali giudiziari, i segretari o delegati della pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati”; in caso di violazione, si applica a carico di tali soggetti – e non delle parti contraenti – la sanzione amministrativa pecuniaria di cui all'art. 69 del medesimo testo unico. Va altresì rammentato quanto prescritto dall'art. 57 del medesimo D.P.R. n. 131/1986, ed in particolare che: 1) “Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti ...” (comma 1); 2) “La responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive” (comma 2). Il notaio è, quindi, responsabile unicamente per il pagamento dell'imposta principale di registro: a norma dell'art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986, “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; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso”.

La peculiare posizione del notaio rogante o autenticante è altresì delineata da ulteriori disposizioni. A norma dell'art. 28, ultimo comma, della legge 16 febbraio 1913, n. 89 (legge notarile), “Il notaio può ricusare il suo ministero se le parti non depositino presso di lui l'importo delle tasse, degli onorari e delle spese dell'atto, salvo che si tratti di persone ammesse al beneficio del gratuito patrocinio, oppure di testamenti”. A norma dell'art. 64, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, “Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto

¹ Sulla disciplina del rimborso delle imposte (e dell'imposta di registro in particolare), avuto anche riguardo alla disciplina della decadenza e della prescrizione, cfr. TESAURO, *Rimborso delle imposte*, in *Novissimo dig. it., Appendice*, VI, Torino 1986, p. 824; AMADEO, *I rimborsi delle imposte (rassegna di giurisprudenza 1995-2003)*, in *Dir. e pratica trib.*, 2002, p. 829, e 2003, p. 713; MUCCARI, *I crediti d'imposta evidenziati nella dichiarazione sono rimborsabili entro dieci anni (nota a Cass. S.U. 7 febbraio 2007, n. 2687)*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, p. 408; MUCCARI, *Rimborso dell'imposta di registro e termini di decadenza*, in *Riv. giur. trib.*, 2002, p. 129; FICO, *Istanza di rimborso dell'imposta di registro e termine di decadenza*, in *Società*, 2001, p. 1503; LOCONTE, *Imposta di registro sulle fusioni e termine breve per il rimborso*, in *Riv. giur. trib.*, 1998, p. 160; LOCONTE, *Rimborso dell'imposta riscossa in assenza di potere impositivo: prescrizione decennale*, in *Riv. giur. trib.*, 1997, p. 956.

di rivalsa”. Ai sensi dell’art. 58 del D.P.R. n. 131/1986, “I soggetti indicati nell’art. 10, lettere b) e c), che hanno pagato l’imposta, si surrogano in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all’amministrazione finanziaria e possono, esibendo un certificato dell’ufficio del registro attestante la somma pagata, richiedere al giudice del luogo in cui ha sede il loro ufficio ingiunzione di pagamento nei confronti dei soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione. L’ingiunzione è provvisoriamente esecutiva a norma dell’art. 642 del codice di procedura civile. Non è ammissibile l’opposizione fondata sul motivo che le imposte pagate non erano dovute o erano dovute in misura minore”. Il notaio obbligato a richiedere la registrazione subentra quindi anche nel privilegio dello Stato, previsto dall’art. 56, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986.

Il quadro va completato con altre disposizioni in materia di compensazione dei tributi, da cui possono trarsi argomenti decisivi ai fini della ricostruzione sistematica dell’istituto. Spicca innanzitutto, per la rilevanza del principio generale che esprime, la disposizione dell’art. 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto del contribuente), a norma del quale “L’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”. A questa previsione di natura generale si affiancano numerose specifiche disposizioni normative – tra le quali quella, qui all’esame, dell’art. 3-ter del D. Lgs. n. 463/1997 – che disciplinano singole fattispecie di compensazione. Una ricognizione di tutte le ipotesi oggetto di specifica normazione è impossibile; tra le previsioni più significative, peraltro, un posto rilevante è occupato dall’art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, il cui primo comma, in particolare, dispone che “I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all’INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all’anno dell’imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell’istanza da cui il credito emerge”. D’altra parte, a norma dell’art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, “A decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013, i contribuenti che, ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all’articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all’imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l’obbligo di richiedere l’apposizione del visto di conformità di cui all’articolo 35, comma 1, lettera a), del citato decreto legislativo n. 241 del 1997, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa la dichiarazione è sottoscritta, oltre che dai soggetti di cui all’articolo 1, comma 4, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dai soggetti di cui all’articolo 1, comma 5, del medesimo regolamento, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all’articolo 2409-bis del codice civile, attestante

l'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164". Si veda, ancora, la previsione dell'art. 28-*quinquies* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, a norma del quale "I crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti dello Stato, degli enti pubblici nazionali, delle regioni, degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale per somministrazioni, forniture e appalti, possono essere compensati, solo su specifica richiesta del creditore, con l'utilizzo del sistema previsto dall'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ed esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con le somme dovute a seguito di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 8, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, di definizione ai sensi dell'articolo 5, comma 1-*bis*, dell'articolo 5-*bis*, dell'articolo 11, comma 1-*bis*, e di acquiescenza ai sensi dell'articolo 15, dello stesso decreto legislativo, di definizione agevolata delle sanzioni ai sensi degli articoli 16 e 17, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, di conciliazione giudiziale ai sensi dell'articolo 48, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, di mediazione ai sensi dell'articolo 17-*bis*, dello stesso decreto. A tal fine è necessario che il credito sia certificato ai sensi dell'articolo 9, comma 3-*bis*, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, o ai sensi dell'articolo 9, comma 3-*ter*, lettera b), ultimo periodo, del medesimo decreto e che la relativa certificazione rechi l'indicazione della data prevista per il pagamento. La compensazione è trasmessa immediatamente con flussi telematici dall'Agenzia delle entrate alla piattaforma elettronica per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni, predisposta dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, con modalità idonee a garantire l'utilizzo univoco del credito certificato".

La posizione del notaio nel procedimento di registrazione mediante procedura telematica (c.d. adempimento unico informatico).

Dal quadro normativo come sopra ricostruito emerge la peculiare posizione del notaio il quale – unico obbligato a richiedere la registrazione, a norma dell'art. 10, lett. b), del D.P.R. n. 131/1986, degli atti da lui ricevuti o autenticati, a pena delle sanzioni previste dal successivo art. 69 – è altresì solidalmente responsabile, con le parti contraenti, del pagamento dell'imposta di registro dovuta (si parla, sul punto, di "coobbligato solidale dipendente", posto che il notaio non è soggetto passivo dell'imposta, ma unicamente coobbligato al relativo pagamento²). Con la precisazione, peraltro, che quest'obbligo di pagamento riguarda unicamente l'imposta principale di registro (applicata a seguito dell'autoliquidazione, e dell'eventuale rettifica di questa da parte dell'ufficio), con esclusione delle imposte complementare e suppletiva. Sul notaio grava poi l'obbligo di autoliquidare l'imposta in sede di trasmissione telematica dell'atto e della relativa richiesta di registrazione, obbligo assistito da specifiche sanzioni disciplinari (art.

² Cfr., sulla figura della solidarietà dipendente, FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, II – *Il rapporto giuridico tributario*, Padova 1994, p. 464 ss. (ed ivi, a p. 466, il riferimento all'obbligo del pubblico ufficiale ex art. 57 del d.p.r. n. 131/1986). Cfr. anche, sulla posizione del notaio come coobbligato solidale dipendente, BURELLI, *L'asserito difetto di legittimazione all'azione di rimborso del coobbligato solidale dipendente - Spunti per una rivalutazione della questione*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1681.

3-ter del D. Lgs. n. 463/1997), e di notevole rilievo sul piano sistematico, quanto al profilo della valorizzazione della posizione del notaio nel procedimento di registrazione³.

La posizione del notaio è tradizionalmente qualificata in termini di “responsabile d’imposta”, in quanto soggetto obbligato al pagamento insieme ad altri, con diritto di rivalsa nei confronti del soggetto passivo del rapporto tributario⁴. Ancorché si sia fatto acutamente notare, in dottrina, come si tratti di un responsabile d’imposta *sui generis* (e la stessa solidarietà passiva sia *sui generis*), stante da un lato la spiccata autonomia, in relazione all’imposta di registro, degli obblighi e delle responsabilità del notaio (il quale non è tenuto al pagamento per fatti o situazioni esclusivamente riferibili ad altri, bensì per fatto proprio, connesso all’ufficio che esercita; ed è tenuto al pagamento della sola imposta principale); d’altro lato la nuova disciplina dell’autoliquidazione delle imposte, che connota in modo del tutto particolare la figura del notaio nel procedimento di registrazione *de quo*⁵.

Per altro verso, *i rapporti interni tra il notaio ed il contribuente sono ritenuti irrilevanti agli effetti della sorte del debito del notaio*, e più in generale dei rapporti con l’amministrazione finanziaria, senza che ciò incida sulla ragionevolezza e costituzionalità della disciplina del pagamento delle imposte di registro: nei rapporti con i propri clienti, infatti, il notaio è tutelato sia *ex ante* (con la facoltà di rifiutare il proprio ministero se non gli sono anticipati gli importi delle imposte da versare: art. 28, ult. comma, l. not.), sia *ex post* dall’azione di rivalsa nei confronti delle parti dell’atto (art. 64, comma 3, del d.p.r. n. 600/1973), e dalla surrogazione nelle azioni, diritti e privilegi dell’amministrazione (art. 58 del d.p.r. n. 131/1986). Il contribuente, da parte sua, può certamente agire nei confronti del notaio, ove questi abbia “recuperato”, mediante la compensazione, imposte pagate in eccesso. Qualora poi il notaio, responsabile d’imposta, provveda al pagamento dell’imposta di registro pretesa dall’ufficio con avviso di liquidazione, e senza provvedere

³ Cfr. sul punto NASTRI, *La liquidazione delle imposte effettuata dal notaio nel regime dell’adempimento unico*, in *Notariato*, 2012, p. 463 ss. Sulla disciplina dell’autoliquidazione, *ex artt.* 3-bis e 3-ter del D. Lgs. n. 463/1997, e sulla disciplina della compensazione, ivi contenuta, cfr. anche PAPPÀ MONTEFORTE, *Il notaio tra adempimento unico, obbligo di pagamento dell’imposta e “contestazione” della pretesa erariale*, in *Notariato*, 2013, p. 567; MONTESANO, *Copie di atti rilasciate da notai e imposte di registro versate in più in sede di autoliquidazione degli atti telematici*, in *Fisco* 2, 2013, p. 7363; GIRELLI, *Compensazione in materia tributaria*, in *Enc. giur. Treccani, Aggiornamento XV*, Roma 2006; LOMONACO, *Compensazione ex art. 3-ter d. lgs. n. 463 del 1997*, in *Studi e materiali*, 2005, 1, p. 912; MASTROIACOVO-PURI, *Adempimento unico. Recupero di imposta principale dopo la registrazione*, in *Studi e materiali*, 2004, 1, p. 349; SALANITRO, *L’«autoliquidazione» nella disciplina dell’imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1245; PETTERUTI, *Adempimenti telematici per atti relativi ad immobili. Aspetti tributari*, in *Studi e materiali*, 2003, 2, p. 531; Ris. Agenzia Entrate 11 dicembre 2013 n. 90/E; Circ. Agenzia Entrate 5 febbraio 2003 n. 6/E; Nota Agenzia Entrate 21 febbraio 2003 n. 25802; Circ. Agenzia Territorio 2 maggio 2002, n. 3/T.

⁴ Sulla figura del responsabile d’imposta (con riferimenti alla figura del notaio), cfr. per tutti PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d’imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, II – *Il rapporto giuridico tributario*, Padova 1994, p. 410 ss.; COPPA, *Responsabile d’imposta*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. comm.*, XII, Torino 1996, p. 379; PARLATO, *Responsabilità d’imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma 1991; BAFILE, *Responsabile di imposta*, in *Novissimo dig. it., Appendice*, VI, Torino 1986, p. 630.

⁵ SALANITRO, *L’«autoliquidazione» nella disciplina dell’imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1260 ss.; PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d’imposta*, cit., p. 415-416.

all'impugnazione nei confronti dell'avviso stesso, il rapporto tributario viene definito anche nei confronti del contribuente, senza che quest'ultimo possa richiedere all'ufficio tributario il rimborso di quanto versato dal condebitore solidale, restando ad essa solo la via dell'eventuale resistenza alla richiesta di regresso da parte del notaio; ove risulti accertato che, prima del pagamento da parte del notaio, quest'ultimo si sia procurato la provvista finanziaria proprio dal contribuente, non può che presumersi il consenso anticipato di quest'ultimo al pagamento e, implicitamente, a quanto preteso dall'avviso di liquidazione ⁶.

L'autonoma posizione del notaio, rispetto al debito d'imposta, lo rende *estraneo* al rapporto tributario "principale" tra fisco e contribuente; coerentemente, quindi, per la giurisprudenza ⁷ e la prassi amministrativa ⁸ ormai pacifiche è esclusa la *legittimazione del notaio a richiedere il rimborso dell'imposta di registro indebitamente pagata* (legittimazione che l'art. 77 del D.P.R. n. 131/1986 espressamente circoscrive al contribuente, e che l'art. 3-ter, ultimo periodo, del D. Lgs. n. 463/1997 testualmente esclude, quanto al notaio, nell'ambito del procedimento di registrazione telematica).

Specularmente – ed è circostanza estremamente significativa ai fini che qui interessano – la *compensazione* di cui all'art. 3-ter suddetto può essere richiesta *unicamente dal notaio* (e non dal contribuente); detta compensazione è effettuata, del resto, con le imposte pagate in eccesso in relazione alla registrazione telematica di precedenti atti: con crediti, quindi, che non spettano al contribuente, ma solamente al notaio (oltre che eventualmente alle parti dei suddetti atti). La *compensazione* è, quindi, una *facilitazione di ordine procedimentale accordata esclusivamente al notaio*. in considerazione sia dell'affidabilità che discende dalla sua natura di pubblico ufficiale, e dal rilevante ruolo che lo stesso ormai riveste nel procedimento di liquidazione dei tributi; sia dalla configurabilità di un *autonomo interesse del notaio a recuperare le imposte che sono state dallo stesso indebitamente pagate*, nella sua veste di soggetto responsabile ex art. 57 del d.p.r. n. 131/1986 ⁹. Tutto ciò spiega perché la *compensazione prescinda, nel modo più assoluto, dai rapporti interni del notaio con il soggetto passivo dell'imposta* (rapporti del tutto irrilevanti nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, tant'è vero che la compensazione può essere operata dal notaio senza che questi debba in alcun modo provare, alla stessa amministrazione, che l'importo corrispondente alle imposte "compensate" sia stato restituito al contribuente, che ne abbia eventualmente in precedenza sostenuto l'onere). In definitiva, *compensazione e rimborso* sono istituti profondamente diversi, *che riguardano due diversi rapporti*

⁶ Cass. 21 febbraio 2007, n. 4047, in *Riv. giur. trib.*, 2007, p. 494, con nota di BASILAVECCHIA, *Irripetibile per il contribuente il versamento del notaio condebitore solidale*.

⁷ Cfr., tra le altre, Cass. 21 febbraio 2007 n. 4047, in *Vita not.*, 2007, p. 844; Cass. 8 marzo 2006 n. 4954, in *Vita not.*, 2006, p. 333, p. 381 e p. 904; Cass. 6 maggio 2005, n. 9440, in *Riv. giur. trib.*, 2005, p. 1032; Cass. 23 settembre 2004 n. 19172, in *Vita not.*, 2005, p. 388; Cass. 21 novembre 2002 n. 16390, in *Vita not.*, 2002, p. 1579.

⁸ Cfr. soprattutto Ris. Agenzia Entrate 11 dicembre 2013 n. 90/E.

⁹ L'esistenza di un autonomo interesse del notaio, indicata nel testo, si ricava altresì dalla legittimazione dello stesso notaio alla presentazione dell'istanza di mediazione tributaria e del conseguente ricorso, ed alla richiesta della sospensione degli effetti dell'atto di accertamento (cfr. sul punto il Parere dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, in data 27 aprile 2012, nonché PISCHETOLA, *Mediazione tributaria e imposta principale "postuma"*, in *Studi e materiali*, 2013, 3, p. 829.

giuridici tributari: la compensazione attiene in via esclusiva al rapporto tra il notaio e l'amministrazione finanziaria, mentre il rimborso riguarda (sempre in via esclusiva) il rapporto giuridico tributario con il contribuente. Non può stupire, allora, che il legislatore abbia imposto un *termine triennale di decadenza unicamente per il rimborso*, senza prevederlo per la compensazione.

Va infine considerato che *l'ordinamento tributario conosce altre ipotesi nelle quali i termini e le condizioni per la compensazione e, rispettivamente, per la richiesta di rimborso delle imposte versate in eccesso sono regolati diversamente* (si pensi alle fattispecie regolate dall'art. 2, commi 8-bis e 8-ter, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, inseriti rispettivamente dall'art. 2, comma 1, lett. d), del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, e dall' art. 7, comma 2, lettera i), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106)¹⁰. Si pensi, ancora, alla diversa

¹⁰ Cfr. in proposito Cass. 14 maggio 2013, n. 11500, in *Boll. trib.*, 2013, p. 1350 ("In base all'art. 2, comma 8-bis, del d.p.r. 22 luglio 1998 n. 322, come introdotto dall'art. 2 del d.p.r. 7 dicembre 2001 n. 435, il contribuente è titolare della generale facoltà di emendare i propri errori mediante apposita dichiarazione integrativa, la quale, *agli effetti dei termini di decadenza* e stante la mancanza di modifiche allo specifico e autonomo regime delle restituzioni, non interferisce sull'effettivo esercizio del *diritto al rimborso*, atteso che l'ultimo inciso della disposizione citata, nel prevedere come termine ultimo per la presentazione della dichiarazione integrativa quello prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, correla al rispetto di detto limite temporale la *sola possibilità di portare in compensazione* il credito eventualmente risultante, con la conseguenza che *l'istanza di rimborso può essere proposta anche oltre il termine* di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo"); Comm. trib. prov. Milano 17 settembre 2008, in *Corriere trib.*, 2008, p. 3795 ("Anche dopo l'entrata in vigore del d.p.r. n. 435/2001, che ha introdotto il comma 8-bis dell'art. 2 d.p.r. n. 322/1998, deve considerarsi *legittima e tempestiva l'istanza di rimborso presentata dal contribuente nei termini* e con le modalità previste dall'art. 38 d.p.r. n. 602/1973; invero, l'art. 2, 8° comma bis, d.p.r. n. 322/1998 - la cui *ratio* è di consentire al contribuente di utilizzare immediatamente in *compensazione* il proprio eventuale credito d'imposta risultante dalla dichiarazione - non abroga, né espressamente, né tacitamente, l'art. 38 d.p.r. n. 602/1973, avendo quest'ultima norma carattere «generale», che facoltizza il contribuente a chiedere il rimborso a seguito di «errore materiale» ovvero «duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento», mentre l'art. 2, comma 8-bis, d.p.r. n. 322/1998 ha carattere «speciale» e facoltizza il contribuente a presentare l'eventuale dichiarazione integrativa «per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito»"); Comm. trib. I grado Trento 7 dicembre 2006, in *Giust. trib.*, 2007, p. 221, ed in *Boll. trib.*, 2008, p. 847 ("La dichiarazione dei redditi del contribuente, non rivestendo natura di atto negoziale bensì di mera dichiarazione di scienza insuscettibile di costituire di per sé sola fonte o titolo dell'obbligazione tributaria, è emendabile o modificabile in ragione di nuovi elementi di conoscenza e valutazione acquisiti successivamente alla presentazione; qualora il contribuente intenda chiedere il *rimborso del credito* scaturente dalla correzione dell'errore o delle omissioni compiuti in dichiarazioni in precedenza presentate, nella presentazione della dichiarazione integrativa è tenuto al rispetto del termine di cui all'art. 2, 8° comma, d.p.r. 22 luglio 1998 n. 322 (come modif. dal d.p.r. 7 dicembre 2001 n. 435, con decorrenza dal 1° gennaio 2002) ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni che si intende correggere, applicandosi il *più breve termine* di cui all'art. 2, comma 8-bis *soltanto laddove intenda avvalersi dell'istituto della compensazione* di cui all'art. 17 d.leg. n. 241 del 1997").

A norma dell'art. 2, comma 8-ter, del d.p.r. n. 322/1998, "Le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive possono essere integrate dai contribuenti per modificare la *originaria richiesta di rimborso* dell'eccedenza d'imposta *esclusivamente per la scelta della compensazione*, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare *entro 120 giorni* dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione".

disciplina dei termini di decadenza contenuta, rispettivamente, negli artt. 37 e 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 ¹¹. Indici, questi, del fatto che la *ratio* della decadenza, almeno in alcune ipotesi, *non inerisce alla necessità di definire senz'altro il rapporto tributario, in sé considerato, ma attiene piuttosto ad esigenze di natura procedimentale* (che, evidentemente, si pongono diversamente nelle fattispecie di compensazione, rispetto a quelle del rimborso delle imposte) ¹².

Tutto quanto detto depone, in conclusione, per la *sicura autonomia dell'istituto della compensazione* con le imposte pagate in eccesso, ex art. 3-ter del D. Lgs. n. 463/1997, *rispetto alla facoltà di richiedere il rimborso delle medesime imposte* (ex art. 77 del D.P.R. n. 131/1986). Autonomia configurabile sia *sul piano soggettivo* (diversa legittimazione a richiedere, rispettivamente, compensazione e rimborso) che *sul piano oggettivo e procedimentale* (da un lato la compensazione può investire la sola imposta principale, mentre il rimborso riguarda qualsiasi imposta pagata indebitamente dal contribuente; d'altro lato, la compensazione è effettuata con imposte relative a precedenti atti dello stesso notaio, rispetto ai quali il contribuente è estraneo; inoltre, la compensazione può essere effettuata solamente con imposte pagate mediante il procedimento di registrazione telematica, limitazione questa che non riguarda ovviamente il rimborso). *Non si vede, pertanto, per quale ragione ad un istituto come la compensazione, così diverso ed eterogeneo rispetto a quello del rimborso, dovrebbe essere applicato il termine triennale di decadenza che il legislatore, all'art. 77 del D.P.R. n. 131/1986, ha espressamente previsto soltanto per il secondo.*

Natura eccezionale delle norme che sanciscono decadenze, ed impossibilità della loro interpretazione estensiva o analogica.

Senza considerare le argomentazioni suesposte, un autore ha ventilato, dubitativamente, la possibilità di estendere il termine di decadenza triennale, ex art. 77 del D.P.R. n. 131/1986, anche alla compensazione di cui all'oggetto, solamente però "se si ritengono suscettibili di interpretazione estensiva i termini di decadenza" ¹³.

¹¹ Come è stato chiarito dalla giurisprudenza, "Il *termine breve di decadenza* previsto dall'art. 38 d.p.r. n. 602 del 1973 per il *rimborso* dei versamenti indebiti effettuati dal contribuente si riferisce a qualsiasi ipotesi di indebito correlato all'adempimento dell'obbligazione tributaria, qualunque sia la ragione per cui il versamento è in tutto o in parte non dovuto, riguardante errori tanto connessi ai versamenti quanto riferibili all'an e al quantum del tributo; mentre il *termine ordinario* di cui all'art. 37 d.p.r. n. 602, cit., è applicabile solo alle ipotesi di ritenuta diretta operata dalle amministrazioni nei confronti dei propri dipendenti e permette loro di attuare la *compensazione* fra il credito dell'amministrazione medesima e il controcredito del dipendente (in applicazione di tale principio la corte ha ritenuto applicabile il termine di decadenza di cui all'art. 38 cit., e non invece quello di cui all'art. 37 d.p.r. n. 602 del 1973, ad una società che, non aveva inserito nella dichiarazione dei redditi alcune ritenute d'acconto subite)" (Cass. 21 maggio 2004, n. 9714, in *Riv. giur. trib.*, 2004, p. 805; Cass. 9 maggio 2003, n. 7087, in *Foro it.*, Rep. 2003, voce *Riscossione delle imposte*, n. 98; Cass. 7 maggio 2003, n. 6904, in *Corriere trib.*, 2003, p. 2743; Cass. 3 settembre 2002, n. 12810, in *Foro it.*, Rep. 2002, voce *Riscossione delle imposte*, n. 112; Cass. 19 marzo 2002, n. 3956, in *Foro it.*, Rep. 2002, voce *Riscossione delle imposte*, n. 114; Cass. 7 aprile 1997, n. 2999, in *Comm. trib.*, 1997, II, p. 416).

¹² Per ulteriori spunti di dottrina e giurisprudenza, cfr. anche LULY, *La compensazione tributaria e l'istanza di rimborso*, in *Dir. e pratica trib.*, 2009, p. 101.

¹³ SALANITRO, *L'«autoliquidazione» nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1258.

Anche questo dubbio non ha, però, ragion d'essere. In dottrina e giurisprudenza è, infatti, assolutamente pacifico che *le norme che sanciscono decadenze, in quanto limitano il libero esercizio dei diritti, devono ritenersi eccezionali e tassative, con la conseguente necessità di una loro stretta interpretazione*, e quindi con l'esclusione di ogni interpretazione estensiva o analogica (art. 14 delle preleggi): si tratta di affermazione incontrastata, rinvenibile sia nella trattatistica in tema di decadenza¹⁴, sia nelle sentenze che si sono occupate del tema, in ambito civilistico¹⁵, penalistico¹⁶, amministrativo¹⁷ e tributario¹⁸.

Del resto, stante la netta autonomia dell'obbligo tributario del notaio rispetto a quello delle parti, come sopra argomentato, l'inapplicabilità della decadenza triennale alla compensazione *ex art. 3-ter* non contrasta con la *ratio* propria dell'istituto della decadenza la quale – laddove espressamente prevista – ha la finalità di sottoporre l'esercizio dei diritti privati (nella fattispecie, del diritto del contribuente al rimborso dell'imposta indebitamente pagata) ad un termine certo, nel superiore interesse pubblico alla sollecita definizione dei rapporti giuridici tributari. Nel nostro caso, la situazione è completamente diversa: la compensazione opera su esclusivo *input* del notaio, pubblico ufficiale e titolare di un rapporto "istituzionale" e "continuativo" con l'amministrazione finanziaria; cosicché – anche a volere, per assurdo, ammettere la possibilità di applicazione estensiva o analogica di una previsione normativa di decadenza – *difetterebbe* certamente la *eadem ratio*, che costituisce (*ex art. 12 delle preleggi*) il presupposto imprescindibile di tale tipo di interpretazione.

Va da sé, ovviamente, che la compensazione non può essere effettuata *sine die*: stante l'inapplicabilità della decadenza, opera sul punto l'ordinario termine di *prescrizione decennale* (art. 2946 c.c.).

L'argomento *ex silentio* e l'interpretazione sistematica. L'istituto della compensazione nel diritto tributario.

Giunti a questo punto, è possibile valorizzare l'argomento *ex silentio*, che si trae dalla lettera dell'art. 3-ter, ultimo periodo, del D. Lgs. n. 463/1997: la disposizione, a norma della quale "*per i notai è ammessa la compensazione di tutte le somme versate*

¹⁴ Cfr. per tutti TEDESCHI, *Decadenza (dir. e proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XI, Milano 1962, p. 771; RUPERTO, *Prescrizione e decadenza*, Torino 1968, p. 439; PANZA, *Decadenza nel diritto civile*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. civ.*, V, Torino 1989, p. 133; LEBAN, *Prescrizione e decadenza nel diritto privato*, Padova 2003, p. 559 ss.

¹⁵ Cfr. per tutte Cass. 26 giugno 2000, n. 8700, in *Foro it.*, Rep. 2000, voce *Lavoro (rapporto)*, n. 1546; Cass. 20 luglio 1984, n. 4260, in *Foro it.*, Rep. 1984, voce *Lavoro (rapporto)*, n. 992; Trib. Cosenza 4 febbraio 2008, in *Foro it.*, Rep. 2009, voce *Prescrizione e decadenza*, n. 98.

¹⁶ Cass. pen. 15 ottobre 1996, in *Foro it.*, 1997, II, c. 5.

¹⁷ Cfr., tra le tante, T.a.r. Campania, sez. III, 9 aprile 2004, n. 4220, in *Foro it.*, Rep. 2005, voce *Sanità pubblica*, n. 377; Cass. 27 aprile 2001, n. 6130, in *Foro it.*, Rep. 2002, voce *Sanità pubblica*, n. 289; Cons. Stato 28 maggio 1999, n. 888, in *Cons. Stato*, 1999, I, p. 810; Trib. Torino 20 settembre 2011, in *Foro it.*, Rep. 2012, voce *Sanità pubblica*, n. 320; Trib. Parma 25 giugno 2003, in *Foro it.*, Rep. 2003, voce *Impiegato dello Stato e pubblico*, n. 340.

¹⁸ Cfr., tra le altre, Cass. 25 maggio 2012, n. 8350, in *Foro it.*, Rep. 2012, voce *Tributi locali*, n. 251; Cass. 24 giugno 2005, n. 13684, in *Boll. trib.*, 2006, p. 171, ed in *Foro it.*, Rep. 2005, voce *Tributi in genere*, n. 1470; Cass. 1 dicembre 2004, n. 22563, in *Foro it.*, Rep. 2004, voce *Valore aggiunto (imposta)*, nn. 348 e 395; Cass. 11 marzo 2003, n. 3575, in *Corriere trib.*, 2003, p. 2139, ed in *Dir. e pratica trib.*, 2003, II, p. 1195; Cass. 6 novembre 2002, n. 15526, in *Foro it.*, Rep. 2002, voce *Lotto*, n. 6; Commiss. trib. prov. Taranto 17 novembre 2008, in *Fisco I*, 2008, p. 8462.

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”, non pone alcun termine, né limite di alcun genere alla facoltà del notaio di valersi della compensazione in oggetto, con ciò evidenziando l'intenzione del legislatore di ammetterla senza preclusioni di sorta (*ubi lex voluit, dixit; ubi noluit, tacuit*).

Tale conclusione risulta confermata dalla diversa disciplina dettata dal legislatore in relazione ad altre ipotesi di compensazione tributaria ¹⁹. In particolare, l'art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ammette unicamente la “compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti”, disponendo che la stessa “deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva”; e stabilendo, con riferimento alla compensazione del credito Iva, per importi superiori a 5.000 euro annui, che la stessa può essere effettuata solamente “a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge”. Si pensi anche alla previsione del visto di conformità nell'art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147; o alla minuziosa disciplina della compensazione con crediti certificati nei confronti della pubblica amministrazione, dettata dall'art. 28-*quinquies* del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, e dal D.M. attuativo del 14 gennaio 2014 (in G.U. n. 18 del 23 gennaio 2014); o ancora, alle diverse condizioni della compensazione del credito Iva, a norma dell'art. 17 del D. Lgs. n. 463/1997, rispetto a quelle previste per il rimborso della medesima imposta dall'art. 38-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. E' quindi evidente che, *laddove il legislatore ha voluto stabilire termini e condizioni stringenti per l'utilizzo della compensazione, lo ha fatto espressamente*: in mancanza invece di una disciplina di tal genere, non può che concludersi nel senso della *possibilità di avvalersi dell'istituto senza limitazioni diverse da quelle desumibili dai principi generali*.

Un'altra riflessione, peraltro, si impone. Da alcune delle disposizioni appena citate, una certa “diffidenza” del legislatore per la compensazione – nonostante la disposizione di principio dello statuto del contribuente (art. 8, comma 1, della legge n. 212/2000); diffidenza che si giustifica in qualche modo – per il timore di un non corretto impiego dell'istituto – laddove chiamato ad operare la compensazione sia lo stesso contribuente. In altri casi, invece, l'utilizzo della compensazione è addirittura incentivato, probabilmente in concomitanza con l'utilizzo di specifiche procedure telematiche (come quella prevista dall'art. 28-*quinquies* del D.P.R. n. 602/1973), le quali assicurano un controllo in tempo reale dei flussi di compensazione da parte dell'amministrazione. Vi sono, infine, numerose ipotesi, contemplate dalla più recente normativa, nelle quali i crediti d'imposta sono utilizzabili “*esclusivamente per compensazione*” ²⁰: non è possibile,

¹⁹ Sulla compensazione dei tributi, cfr. GIRELLI, *Compensazione in materia tributaria*, in *Enc. giur. Treccani, Aggiornamento XV*, Roma 2006; FERRARIO, *La compensazione di crediti e debiti tributari e la portata dello statuto del contribuente*, in *Riv. giur. trib.*, 2002, p. 1141; MENTI, *La compensazione e la riscossione di imposte, contributi, sanzioni amministrative*, in *Dir. e pratica trib.*, 2005, p. 885.

²⁰ Si considerino, a titolo indicativo e solamente riguardo agli ultimissimi provvedimenti emanati: l'art. 9 (comma 3), e l'art. 10 (comma 3), del D.L. 31 maggio 2014, n. 83; l'art. 5 del Provv. Agenzia Entrate 11 aprile 2014; l'art. 4 (comma 4), del D.M. 23 dicembre 2013 (in G.U. n. 35 del 12 febbraio 2014); gli artt. 3 (comma 6), 4 (comma 6), 6 (comma 13), e 9 (comma 6) del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito in legge 21 febbraio 2014, n. 9; l'art. 7 (comma 5) del D.L. 8

cioè, chiederne il rimborso, ma occorre avvalersi in via esclusiva della compensazione (generalmente, per via telematica). Si desume, quindi, da numerose disposizioni di legge *una sempre più marcata tendenza della legislazione tributaria ad ammettere la compensazione dei crediti d'imposta con esclusione della possibilità di richiederne il rimborso*. E' evidente che, in una congerie normativa siffatta, all'interprete non resta che affidarsi alla disciplina espressamente dettata dal legislatore, prendendo atto, nel contempo, dell'impiego sempre più ampio dell'istituto della compensazione, grazie alle maggiori garanzie offerte dalle nuove tecnologie, anche laddove il rimborso è legislativamente escluso.

E' esattamente ciò che accade in relazione alla compensazione utilizzabile dal notaio a norma dell'art. 3-ter del D. Lgs. n. 463/1997: in questa ipotesi, è *un pubblico ufficiale particolarmente qualificato, il notaio, ad operare la compensazione in sede di autoliquidazione*; e l'amministrazione finanziaria ha la *possibilità di verificare tempestivamente* (entro sessanta giorni, avvalendosi delle evidenze informatiche a sua disposizione) la correttezza dell'operato dello stesso notaio, eventualmente rettificando l'autoliquidazione operata con compensazione di tributi precedentemente versati. Il silenzio del legislatore nel suddetto art. 3-ter – riguardo al termine entro cui il notaio può effettuare la compensazione – non è, quindi, immotivato, ma al contrario si giustifica agevolmente, alla luce della peculiare disciplina del procedimento di registrazione per via telematica mediante l'intervento notarile, e depone inequivocabilmente per l'inapplicabilità, al riguardo, della disciplina dettata per il rimborso dell'imposta di registro, e quindi per la *possibilità per il notaio di ottenere la compensazione anche laddove il rimborso dell'imposta non è più possibile*.

L'individuazione dei crediti suscettibili di compensazione.

L'art. 3-ter del D. Lgs. n. 463/1997 dispone testualmente che “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”. Nonostante il chiaro riferimento della legge a “tutte le somme” versate in eccesso, l'amministrazione finanziaria ha interpretato restrittivamente la disposizione, affermando che sarebbero suscettibili di compensazione solamente gli importi versati erroneamente, in relazione ai quali, nell'ambito del procedimento di liquidazione dei tributi, l'ufficio abbia verificato la non debenza ²¹. In definitiva,

agosto 2013, n. 91, convertito in legge 7 ottobre 2013, n. 112; l'art. 1 (comma 1) del Prov. Agenzia Entrate 14 settembre 2012; l'art. 3-bis (comma 2), del D.L. 6 luglio 2012, n. 95, convertito in legge 7 agosto 2012, n. 135; l'art. 5 (comma 5) del D.M. 24 maggio 2012 (in G.U. n. 127 del 1° giugno 2012); l'art. 4 (comma 1) del D.L. 18 maggio 2012, n. 63 (convertito in legge 16 luglio 2012, n. 103; gli artt. 1 (comma 3) e 2 (comma 6) del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito in legge 12 luglio 2011, n. 106; l'art. 3 (comma 3) della legge 22 giugno 2000, n. 193, come sostituito dalla lett. a) del comma 2 dell'art. 3-bis, del D.L. 1° luglio 2013, n. 78, convertito in legge 9 agosto 2013, n. 94.

²¹ Secondo la Ris. Agenzia Entrate 11 dicembre 2013 n. 90/E (che richiama la Ris. Agenzia Territorio 2 maggio 2002, n. 3/T, “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

seguendo tale orientamento non sarebbe possibile, ad esempio, assoggettare a compensazione i crediti per indebito pagamento di imposte, accertato successivamente al decorso del termine di sessanta giorni entro il quale l'ufficio verifica la liquidazione: si pensi, a titolo esemplificativo, all'eventuale rettifica in autotutela della liquidazione, operata successivamente; o al successivo accertamento, con sentenza passata in giudicato, dell'obbligo di rimborso o restituzione in capo all'amministrazione finanziaria ²²; o ancora, al consolidarsi di un diverso indirizzo interpretativo della medesima amministrazione, che evidenzia l'illegittima applicazione di imposte avvenuta in passato (per effetto di circolari o risoluzioni dell'Agenzia delle entrate che, pur essendo atti privi di valore normativo e con valenza puramente interna all'amministrazione, sono tuttavia vincolanti per gli uffici della stessa, i quali sono quindi obbligati ad "accettare" la relativa compensazione). L'interpretazione restrittiva dell'Agenzia delle entrate non è quindi, con tutta evidenza, accettabile, essendo destituita di qualsiasi fondamento sia letterale che logico e sistematico: l'esplicito riferimento a "tutte le somme" pagate in eccesso, unitamente alle considerazioni sistematiche suesposte, non possono quindi che legittimare l'*estensione della compensazione ad ogni somma indebitamente pagata in sede di registrazione telematica*, ogni qualvolta emerga la non debenza delle somme medesime ²³.

Risposta ai quesiti.

E' possibile, a questo punto, rispondere sinteticamente ai quesiti proposti:

1) – la facoltà di compensazione *ex art. 3-ter* del D. Lgs. n. 463/1997, può essere esercitata dal notaio – in sede di autoliquidazione ai sensi di detto articolo – nel termine di prescrizione decennale, decorrente dall'avvenuto pagamento (in eccesso) di imposte in sede di registrazione telematica di atti precedenti;

2) – possono costituire oggetto di compensazione da parte del notaio – nell'ambito del suddetto termine decennale – tutte le somme pagate a titolo di imposte in sede di registrazione, che sia stata eseguita precedentemente mediante le procedure telematiche di cui al D. Lgs. n. 463/1997. Ciò sia quando il presupposto impositivo sia stato assente all'atto del pagamento in eccesso, sia quando lo stesso sia venuto meno successivamente (ad esempio, a seguito di rettifica in autotutela della liquidazione delle imposte, o di accertamento giudiziale del pagamento indebito).

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".

²² Per la ricompreensione delle ipotesi indicate nel testo tra quelle ammesse alla compensazione *ex art. 3-ter*, cfr. NASTRI, *La liquidazione delle imposte effettuata dal notaio nel regime dell'adempimento unico*, in *Notariato*, 2012, p. 471.

²³ E' necessario che il credito, per imposte pagate in eccesso, nasca da una registrazione eseguita telematicamente. Cfr. sul punto, per ulteriori dettagli, la Circ. Agenzia Territorio 2 maggio 2002, n. 3/T, § 9.