

## **COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI**

Studio n. 82/2001/T

**Gaetano Petrelli**

### **CESSAZIONE DEL NOTAIO DALL'ESERCIZIO ED OBBLIGO DI PAGAMENTO DELL'IMPOSTA DI REGISTRO**

*Approvato dalla Commissione studi tributari il 26 ottobre 2001.*

*Approvato del Consiglio Nazionale l'8/9 novembre 2001.*

Si pone un quesito sulla soggettività passiva dell'obbligo di pagamento dell'imposta di registro, nel caso di cessazione del notaio dall'esercizio delle sue funzioni, successivamente al ricevimento dell'atto, ma anteriormente alla registrazione dell'atto stesso ed al pagamento dell'imposta; in particolare, si chiede chi sia il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta di registro nel caso di atto soggetto ad approvazione, nell'ipotesi in cui il provvedimento di approvazione sia intervenuto successivamente alla cessazione del notaio.

La disciplina degli obblighi tributari in oggetto è contenuta in diverse norme del testo unico delle disposizioni sull'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131). Più precisamente:

- l'art. 10 individua, quali soggetti obbligati alla registrazione relativamente agli atti pubblici ed alle scritture private autenticate, i notai e gli altri pubblici ufficiali che abbiano ricevuto o autenticato l'atto;

- l'art. 14 dispone che il termine, per gli atti soggetti ad approvazione, decorre dal giorno in cui il soggetto tenuto a richiedere la registrazione ha avuto notizia del provvedimento di approvazione;

- nell'ipotesi in cui l'atto sia stato registrato volontariamente (*ex artt. 8 e 27, comma 5*) prima dell'approvazione, con pagamento dell'imposta fissa di registro, deve ritenersi – giusta l'interpretazione sistematica degli artt. 14, 19, 27, comma 5 e 57 del T.U. – che il pubblico ufficiale che ha richiesto la registrazione debba

denunciare all'ufficio l'avvenuta emanazione del provvedimento di approvazione entro venti giorni dalla data in cui ne ha avuto notizia <sup>1</sup>;

- l'art. 57 stabilisce che obbligati al pagamento dell'imposta principale sono, oltre al notaio o altro pubblico ufficiale che ha ricevuto o autenticato l'atto, i soggetti nel cui interesse e' richiesta la registrazione, le parti contraenti, e chi ha sottoscritto la denuncia *ex art. 19*.

Oltre a tali norme, occorre considerare anche l'art. 39 della legge 16 febbraio 1913 n. 89 (legge notarile), come modificato dall'art. 233 del D. Lgs. 19 febbraio 1998 n. 51, giusto il quale, "nel caso di morte o di cessazione definitiva dall'esercizio notarile, il capo dell'archivio notarile del distretto deve procedere all'apposizione dei sigilli sopra tutti gli atti, i repertori e le carte relative all'ufficio notarile ed esistenti nello studio del notaio od indebitamente altrove; e quando sia eseguita la rimozione dei sigilli *procederà al ritiro degli atti e dei repertori. Nei casi di urgenza potrà essere provveduto dal capo dell'archivio notarile, con l'intervento del presidente del consiglio notarile del distretto o di un membro da lui delegato, alla rimozione dei sigilli, allo scopo di aprire un testamento, rilasciare copie, estratti o certificati, e compiere qualsiasi altra operazione*". L'art. 149 del R.D. 10 settembre 1914 n. 1326 (regolamento notarile) prescrive poi che il medesimo Conservatore dell'Archivio deve "completare e regolarizzare, quando sia possibile, gli atti che si trovino incompleti ed irregolari", e che "le spese per il completamento e la regolarizzazione ... sono a carico del notaio dispensato o rimosso, o dei suoi eredi in caso di morte" <sup>2</sup>.

Come puo' evincersi dall'esame delle succitate norme, nessuna norma prevede espressamente l'obbligo di richiedere la registrazione e di pagare l'imposta a

---

<sup>1</sup> In caso di registrazione precedente l'emanazione del provvedimento di approvazione, la successiva denuncia, a seguito dell'approvazione suddetta, e' effettuata in adempimento dell'obbligo sancito dall'art. 19 T.U., che peraltro contempla quali soggetti passivi di tale obbligo esclusivamente le parti contraenti e coloro nel cui interesse e' richiesta la registrazione. La norma va peraltro coordinata con l'art. 14 del T.U. (secondo il quale dell'emissione del provvedimento di approvazione e' data notizia al notaio rogante), con l'art. 27 del T.U. (che qualifica come imposta principale quella dovuta a seguito dell'approvazione), e con l'art. 57 del medesimo T.U. (che prevede l'obbligo del notaio di pagamento dell'imposta principale). Da tale insieme di norme si evince l'esigenza che la denuncia *ex art. 19* venga presentata, nel caso in esame, dal pubblico ufficiale che ha richiesto la registrazione.

<sup>2</sup> Cfr. anche l'art. 25 del R.D. 23 ottobre 1924 n. 1737, e l'art. 44 delle Istruzioni emanate con decreto interministeriale 12 dicembre 1959 (in Boll. Uff. del Ministero di Grazia e Giustizia del 15 aprile 1960, suppl. al n. 7).

carico di pubblico ufficiale diverso da quello che ha ricevuto o autenticato l'atto, e che risulti – in base ad una norma di natura non tributaria – essere depositario dell'atto medesimo. Occorre pertanto verificare se tale lacuna normativa possa essere colmata mediante l'interpretazione sistematica delle norme che disciplinano l'imposta di registro.

Il problema non risulta affrontato, se non episodicamente <sup>3</sup>, dalla dottrina successivamente all'emanazione del D.P.R. 634/1972, ne' tanto meno a seguito dell'emanazione del vigente testo unico. Era stato, invece, analizzato nel vigore della previgente legge di registro (R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269), che conteneva, sotto il profilo in esame, una disciplina identica degli obblighi in questione <sup>4</sup>. Si riteneva pacificamente, in tale contesto normativo, sia da parte della dottrina che della prassi amministrativa, che il Conservatore dell'Archivio Notarile dovesse richiedere la registrazione degli atti dei notai cessati dalle funzioni o defunti, e che il termine per la registrazione decorresse, in tal caso, dalla rimozione dei sigilli e dal compimento dell'inventario degli atti appartenenti al notaio cessato <sup>5</sup>. Quanto all'obbligo di pagamento dell'imposta, si riteneva che esso incombesse esclusivamente al notaio (o suoi eredi) ed alle parti contraenti, secondo le regole ordinarie, in assenza di qualsiasi norma che obbligasse il Conservatore dell'Archivio al pagamento <sup>6</sup>.

L'Amministrazione finanziaria ha altresì precisato le modalità della registrazione da eseguirsi a richiesta del Conservatore dell'Archivio: stabilendo che quest'ultimo debba richiedere alle parti, al notaio o suoi eredi l'importo delle imposte dovute, ma che, in mancanza di pagamento da parte dei soggetti obbligati,

---

<sup>3</sup> EBNER, *Gli archivi notarili*, Roma 1999, p. 136-137; PROFERA, *Gli archivi notarili*, Roma 1962, p. 155-156.

<sup>4</sup> L'art. 80 del R.D. 3269/1923 poneva l'obbligo di richiedere la registrazione a carico del notaio per gli atti dallo stesso ricevuti o autenticati; l'art. 81, in caso di atto soggetto ad approvazione, stabiliva che il termine per la registrazione decorreva dal giorno in cui al pubblico ufficiale obbligato fosse pervenuta la notizia dell'emanazione del provvedimento di approvazione; l'art. 93 poneva l'obbligo di pagamento, oltre che a carico del pubblico ufficiale di cui sopra, anche a carico delle parti contraenti e di quelle nel cui interesse fosse stata richiesta la registrazione.

<sup>5</sup> JAMMARINO, *Commento alla legge sulle imposte di registro*, I, Torino 1959, p. 698-699; UCKMAR, *La legge del registro*, III, Padova 1958, p. 36; RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma 1955, p. 164; CAPPELLOTTO, *Le tasse di registro*, I, Venezia 1932, p. 286; Ris. Min. Fin. 19 maggio 1913 n. 31234; Ris. Min. Fin. 25 marzo 1935 n. 125653 (in Boll. Uff. del Ministero di Grazia e Giustizia n. 49 del 9 dicembre 1935); Ris. Min. Fin. 20 ottobre 1937 n. 129488 (in Boll. Uff. del Ministero di Grazia e Giustizia n. 1 del 3 gennaio 1938).

debba comunque trasmettere gli atti all'ufficio competente per la registrazione, compilando apposito elenco degli atti medesimi <sup>7</sup>.

Non vi e' motivo, vigente l'attuale testo unico, per discostarsi da tali conclusioni, che appaiono perfettamente congruenti con la normativa attuale, e che infatti sono state ribadite dai pochi autori che si sono occupati del punto <sup>8</sup>. Le disposizioni dell'art. 149 del regolamento notarile appaiono di portata talmente ampia da ricomprendere certamente la "regolarizzazione" fiscale degli atti del notaio cessato depositati presso l'Archivio. E d'altra parte l'imposizione al Conservatore dell'obbligo di richiedere la registrazione appare ragionevole, ove si pensi che si tratta dell'unico soggetto abilitato a rilasciare le copie autentiche degli atti notarili presso di lui depositati, anche nella particolare fattispecie in oggetto (art. 39, comma 2, della legge notarile).

Dal suddetto art. 149 del regolamento notarile si desume, altresì, che le spese per la "regolarizzazione" fiscale degli atti sono a carico del notaio cessato o suoi eredi. Anche tale conclusione appare assolutamente ragionevole, considerando:

- che non e' possibile porre un obbligo di pagamento a carico di soggetti diversi da quelli tassativamente indicati dall'art. 57 del testo unico sull'imposta di registro;

- che il notaio puo' rifiutarsi di ricevere l'atto se non e' stato depositato presso di lui, tra l'altro, l'importo delle imposte dovute per l'atto, il che comporta anche che, presumibilmente, il notaio o suoi eredi sono in possesso della provvista necessaria al pagamento dell'imposta.

In caso, poi, di ritardato pagamento dell'imposta, a parte le conseguenze che tale circostanza puo' produrre in ordine al compimento o meno della formalita' di

---

<sup>6</sup> JAMMARINO, *Commento alla legge sulle imposte di registro*, I, cit., p. 699; Ris. Min. Fin. 25 marzo 1935 n. 125653.

<sup>7</sup> Ris. Min. Fin. 25 marzo 1935 n. 125653; Ris. Min. Fin. 20 ottobre 1937 n. 129488.

<sup>8</sup> Cfr. gli scritti di EBNER e PROFERA, citati alla nota 3. Da rilevare l'affermazione di Ebner che l'obbligo di richiedere la registrazione "non si trasferisce al conservatore", a cui competerebbe "unicamente" la "regolarizzazione" di cui all'art. 149 R.N., con la conseguenza che il conservatore avrebbe l'obbligo di "curare la registrazione degli atti, non, pero', quale soggetto obbligato ai sensi del testo unico sull'imposta di registro". La differenza, rispetto all'obbligo posto a carico del notaio, risiederebbe nell'inesistenza, a carico del conservatore, dell'obbligo di pagare le imposte principali in sede di registrazione. Peraltro, obbligo di richiedere la registrazione ed obbligo di pagare l'imposta sono normativamente e concettualmente distinti, e non si vede per quale motivo ed in base a quali argomentazioni possa escludersi il primo dei due in capo al conservatore.

registrazione<sup>9</sup>, occorre ritenere che, anche in questa ipotesi, le parti contraenti non possano essere ritenute obbligate al pagamento di sanzioni<sup>10</sup>; ed inoltre che gli eredi del notaio deceduto sono responsabili unicamente nella misura in cui la violazione tributaria sia direttamente ad essi imputabile, non essendovi, in caso contrario, subingresso nell'obbligo di pagamento delle sanzioni amministrative tributarie già facente capo al notaio per fatti anteriori al decesso (art. 8 del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472).

Nell'ipotesi particolare di atto soggetto ad approvazione, fermo restando, quindi, che comunque l'obbligo di pagamento dell'imposta fa capo – oltre che alle parti contraenti – anche al notaio cessato o suoi eredi, *nulla quaestio* nell'ipotesi in cui l'atto non fosse stato registrato anteriormente alla cessazione del notaio dall'esercizio, ed il provvedimento di approvazione sia intervenuto successivamente. In tal caso, come sopra evidenziato, l'obbligo di richiedere la registrazione incombe al Conservatore dell'Archivio Notarile, fermo restando l'obbligo di pagamento in capo al notaio cessato o suoi eredi (e salvo l'obbligo solidale delle parti contraenti, *ex art. 57*).

La questione è solo in apparenza più complessa nell'ipotesi in cui l'atto fosse stato registrato volontariamente dal notaio prima della sua cessazione, in applicazione dell'art. 27, comma 5, del T.U., con il pagamento dell'imposta fissa di registro. È vero che nessuna norma impone in tal caso al Conservatore di denunciare all'ufficio l'avvenuta emanazione del provvedimento di approvazione, ma è altresì vero che non vi è neanche una norma espressa che lo obbliga a richiedere la registrazione, se si eccettua la disposizione, di portata generale, contenuta nell'art. 149 del regolamento notarile. Ed è proprio quest'ultima norma che induce a ritenere sussistente, in capo al Conservatore e nel quadro del più generale obbligo di "regolarizzazione" degli atti del notaio cessato, l'obbligo di

---

<sup>9</sup> Sul rapporto tra pagamento dell'imposta ed esecuzione della formalità di registrazione, cfr. C.N.N. (estensore PETRELLI), *Ritardo nella registrazione e liquidazione dell'imposta principale di registro* (1995), in *CNN Strumenti*, voce 0910, p. 9.1. In sintesi, e con riferimento alla fattispecie in oggetto, l'ufficio cui è presentata la richiesta di registrazione da parte del conservatore non potrà procedere all'esecuzione della formalità di registrazione se non sia prima pagata l'imposta principale da parte dei soggetti obbligati (in tal senso cfr. anche le summenzionate risoluzioni ministeriali, citate alla nota 6).

<sup>10</sup> C.N.N. (estensore PURI), *Applicabilità alle parti delle sanzioni amministrative per l'ipotesi di omessa registrazione di un atto ricevuto o autenticato da notaio* (13.1.2000), in *CNN Strumenti*, voce 0930.

denuncia *de quo*, fermo restando l'obbligo di pagamento dell'imposta in capo al notaio o suoi eredi (e alle parti contraenti, in via solidale).

Gaetano Petrelli