Legittimazione attiva del notaio e del contribuente

di Giovambattista Palumbo

Pubblicato il 29 Aprile 2023

In tema d'**imposta di registro, ipotecaria e catastale**, il **notaio rogante**, operando quale mero responsabile d'imposta estraneo al rapporto tributario ed obbligato in solido con i contraenti, quale fideiussore ex lege, al solo fine di facilitare l'adempimento in virtù di una relazione secondaria e dipendente, **non è legittimato alla richiesta di rimborso**, ove si assuma l'indebito pagamento, in quanto i **contribuenti effettivi sono solo le parti** sostanziali dell'atto.
Questo non esclude però che il notaio sia **tuttavia legittimato in proprio ad impugnare l'avviso di liquidazione**, allorquando questo gli sia stato direttamente e personalmente notificato dall'Amministrazione in quanto responsabile solidale per il pagamento dell'imposta principale.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6864 del 7/3/2023, ha chiarito alcuni **rilevanti profili, sostanziali e processuali**, in tema di **responsabilità e legittimazione attiva** (legittimatio ad causam) del **notaio rogante**.

Il caso: rimborso dell'imposta di registro e delle ipocatastali

Nel caso di specie, la società contribuente proponeva **ricorso per cassazione** avverso la sentenza con la quale la Commissione Tributaria Regionale, in riforma della decisione di primo grado, ne aveva dichiarato **inammissibile il ricorso introduttivo avverso il silenzio-diniego** formatosi **su sua istanza di rimborso** dell'**imposta proporzionale di registro ed ipocatastale**.

Tale **imposta** era stata **applicata dall'ufficio su un atto notarile di trasferimento immobiliare**, ed era stata già **corrisposta dal notaio rogante** in qualità di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

coobbligato in solido, destinatario del relativo avviso di liquidazione.

La Commissione Tributaria Regionale aveva, in particolare, osservato che l'appello dell'Agenzia delle Entrate era fondato perchè **l'avviso di liquidazione**, non solo **era stato adempiuto**, ma **non era stato** neppure **opposto nei termini di legge**.

L'**inammissibilità del ricorso introduttivo** derivava quindi dal fatto che oggetto sostanziale di contestazione doveva appunto ritenersi non già il provvedimento di silenzio-rifiuto contro l'istanza di rimborso, ma proprio **l'avviso di liquidazione, ormai definitivo**.

Nel proporre **ricorso per cassazione**, la società, per quanto di interesse, deduceva la **violazione e falsa applicazione degli artt. 10, 19 e 21 Dlgs. n. 546 del 1992**, per avere la Commissione Tributaria Regionale **erroneamente dichiarato inammissibile il ricorso introduttivo** perché **proposto** sostanzialmente **contro un avviso di liquidazione non tempestivamente impugnato**, **senza** con ciò però **considerare che**:

- **l'avviso di liquidazione in oggetto era stato notificato esclusivamente al notaio rogante**, con la conseguenza che essa società contribuente non era stata posta in grado di impugnarlo, né ne avrebbe avuto la giuridica legittimazione;

- tale **avviso** era stato **direttamente pagato dal notaio rogant**e tramite addebito sul conto corrente allo stesso notaio intestato;

- **successivamente** al pagamento **il notaio aveva esercitato la rivalsa nei confronti della società**;

- **quest'ultima**, diversamente da quanto affermato dalla sentenza impugnata, **non aveva** affatto **inteso impugnare l'avviso di liquidazione, ma proprio il diniego dell'istanza di rimborso**, da essa presentata come unica forma di tutela avverso una pretesa impositiva ritenuta illegittima.

Secondo la Suprema Corte la censura era infondata.

Le possibilità di rimborso dell'imposta di registro

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Evidenziano i giudici di legittimità che, per previsione di ordine generale nell'ambito della disciplina dell' **imposta di registro**, il **rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora deve essere richiesto** *"dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata"* (art. 77 Dpr. n. 131 del 1986).

Si tratta, appunto, di una previsione ampia, che muove dalla individuazione nel contribuente del soggetto passivamente legittimato alla prestazione tributaria, e, con ciò, nel soggetto titolato a chiedere il rimborso dell'imposta non dovuta e dei relativi accessori, in quanto adempiente all'obbligazione impositiva ed esecutore del pagamento.

Il che si colloca armonicamente, nell'ancor più generale disciplina della ripetizione dell'indebito oggettivo ex art. 2033 codice civile, in ordine alla quale è indirizzo pacifico e consolidato (v. Cassazione nn. 7871/11, 13829/04, 13357/04, 2087/78 ed altre) quello per cui:

> *"la ripetizione d'indebito oggettivo, che rappresenta un'azione di natura restitutoria e non risarcitoria, a carattere personale, è circoscritta tra il 'solvens' ed il destinatario del pagamento, sia che questi lo abbia incassato personalmente sia che l'incasso sia avvenuto a mezzo di rappresentante".*

Tanto premesso, in effetti, rileva la Cassazione, in tema di **responsabilità solidale del notaio rogante per l'imposta di registro**, ex art. 57 Dpr. n. 131/86, il **soggetto contribuente** viene comunque **individuato nella parte contraente, e non nel notaio**.

Al notaio la legge attribuisce infatti un ruolo di rafforzamento e garanzia impropria nella realizzazione e satisfattività della pretesa impositiva sull'atto; ruolo di per sè estraneo alla integrazione sostanziale del presupposto impositivo e dell'indice di capacità contributiva, invece insito nell'atto stesso e nei suoi effetti tra le parti contraenti (da ultimo, Cassazione n. 9538/22 e Cassazione, n. 227/21).

Ed è su questo presupposto che si nega la legittimazione del notaio a richiedere il rimborso dell'imposta da lui pagata per conto e con provvista fornita dai contraenti (ovvero su rivalsa nei loro confronti).

A tal proposito, come osservato da **Cassazione n. 12759 del 21/6/2016**:

> *"In tema d'imposta di registro, ipotecaria e catastale, il notaio rogante, operando quale mero responsabile d'imposta estraneo al rapporto tributario ed obbligato in solido con i*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *contraenti, quale fideiussore ex lege, al solo fine di facilitare l'adempimento in virtù di una relazione che non è paritetica, ma secondaria e dipendente, non è legittimato alla richiesta di rimborso, ove si assuma l'indebito pagamento, in quanto i contribuenti effettivi sono solo le parti sostanziali dell'atto".*

Il che, tuttavia, evidenzia **la Cassazione, non esclude che il notaio sia comunque legittimato, in proprio, ad impugnare l'avviso di liquidazione, allorquando questo gli sia stato direttamente e personalmente notificato dall'Amministrazione in quanto responsabile solidale per il pagamento dell'imposta principale** (cfr. Cassazione n. 15005/14).

La legittimazione del notaio rogante

Rileva poi comunque la Corte che la problematica della **qualificazione giuridica del ruolo del notaio** e della sua **responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta principale di registro** - in rapporto alle parti contraenti ed anche nell'ambito della procedura di registrazione ed autoliquidazione telematica ai sensi del Dlgs. n. 463/97 - è stata recentemente fatta oggetto di un'ampia disamina e ricostruzione nell'ordinanza n. 11118/22, con cui è stata decisa la trasmissione degli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione - poi effettivamente disposta - alle Sezioni Unite (ciò con riguardo alla peculiare fattispecie della eventuale responsabilità solidale del notaio-ufficiale rogante anche per l'obbligazione tributaria di registro rinveniente, ex art. 22 Dpr. n. 131/86, da atto enunciato in quello da lui rogato).

E, tuttavia, la stessa Corte di Cassazione ritiene che la soluzione alla questione specificamente posta nel giudizio in esame (relativa, come detto, alla legittimazione dei contribuenti al rimborso, e non alla responsabilità del notaio) possa e debba essere trovata in una regola di diritto differente, anch'essa già più volte vagliata in sede di legittimità, secondo cui (v. Cassazione n. 15005/14 e Cassazione n. 4047/07):

> *"in tema di imposta di registro, è legittima la notificazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta effettuata dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del notaio che ha registrato l'atto, poiché lo stesso, ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, è obbligato al relativo pagamento in solido con i soggetti nel cui interesse è stata*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *richiesta la registrazione, mentre l'Amministrazione ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, senza essere tenuta a notificare l'avviso anche agli altri.*
>
> *Il pagamento effettuato dal notaio comporta, inoltre, la definizione del rapporto tributario anche nei confronti dei predetti soggetti, i quali non possono chiedere il rimborso dell'imposta, dovendosi presumere che siano stati informati della notifica ed abbiano deciso di non impugnare l'avviso di liquidazione, ma, eventualmente, hanno titolo per far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato adempiente".*

Tale principio, concludono i giudici, in applicazione, peraltro, di una regola di ordine generale, insita nell'effetto estintivo del rapporto obbligatorio a seguito dell'adempimento di un co-debitore in solido ex art. 1292 codice civile, aveva correttamente portato ad escludere che i contribuenti, in difetto di impugnazione dell'avviso di liquidazione, fossero legittimati alla richiesta di restituzione delle somme corrisposte per loro conto dal notaio.

Impugnazione alla quale anche i contribuenti erano ammessi, proprio in quanto destinatari sostanziali dell'imposizione, come già stabilito da Cassazione n. 25119/2020, secondo cui:

> *"in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata, notificato al notaio rogante che, in sede di rogito di compravendita immobiliare, si sia avvalso della procedura di registrazione telematica, ai sensi del D.Lgs. n. 463 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 9 del 2000, ed in tale veste abbia provveduto alla relativa autoliquidazione ed al corrispondente versamento, può essere impugnato anche dalle parti contraenti in quanto la previsione dell'avviso di liquidazione al notaio vale, solo, a costituirlo quale responsabile d'imposta, tenuto all'integrazione del versamento, ex art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, ma non incide sul principio, fissato dall'art. 57 del D.P.R. n. 131 del 1986, per cui soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo".*

In definitiva, in applicazione dei su riportati principi, la Cassazione condivideva la conclusione alla quale era giunta la Commissione Tributaria Regionale, dal momento che:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- l'istanza di rimborso (il cui silenzio-diniego era stato impugnato) proveniva, da un lato, da un soggetto non legittimato, perché diverso dal solvens;
- implicava - dall'altro - la contestazione di una pretesa ormai divenuta definitiva ed intangibile;
- pretesa definitiva ed intangibile perché non impugnata da alcuno degli obbligati in solido e relativa ad un rapporto ormai definito proprio per effetto del pagamento da parte del notaio.

A cura di Giovambattista Palumbo

Sabato 29 aprile 2022

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D