

La responsabilità fiscale del notaio

Indice:

Capitolo primo

1. La responsabilità del notaio nella liquidazione dell'imposta di registro	3
2. Profili procedurali nella nuova disciplina	12
3. La correzione degli errori su cui sia incorso il notaio nell'autoliquidazione del tributo	16
4. Le conseguenze della nuova disciplina di autoliquidazione sulla qualificazione giuridica del ruolo svolto dal notaio. Le possibili diverse ricostruzioni del fenomeno	19
5. Il notaio quale sostituto d'imposta	23
6. Il notaio come figura sui generis	29
7. Il notaio mandatario del Fisco	33
8. Effetti discendenti dalla ricostruzione del notaio come mandatario nell'interesse del Fisco	38
9. La questione dell'efficacia liberatoria per il contribuente del versamento della provvista al notaio	43
10. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità	57
11. La soluzione che appare preferibile circa il ruolo del notaio nell'autoliquidazione. Nel segno del nulla di nuovo sotto il sole.	63
12. Il delicato profilo del procedimento di irrogazione delle sanzioni al notaio	74
13. Le ultime novità sul fronte giurisprudenziale	81

Capitolo secondo

1. La notificazione dell'avviso di liquidazione	86
2. L'esercizio del potere impositivo nei confronti del responsabile d'imposta: la riscossione	93
3. L'efficacia ultra soggettiva del ruolo nelle ipotesi di solidarietà tributaria	98
4. Gli atti successivi alla riscossione	102
5. L'estensione delle dilazioni di pagamento nei confronti del coobbligato solidale	103
6. il procedimento di irrogazione della sanzione nei confronti dei soggetti passivi diversi dall'obbligato principale	106
7. I profili processuali: l'azione di rimborso	110
8. La sorte dei pagamenti in autoliquidazione del notaio eccedenti il dovuto	117
9. La legittimazione del notaio ad impugnare l'avviso di liquidazione e il potere delle parti contraenti di intervenire nel giudizio	131
Bibliografia	140

1. La responsabilità del notaio alla luce del D.lgs 18 luglio 1997, n.463

Nel presente lavoro si esamina la disciplina e la natura dell'obbligazione del pubblico ufficiale, responsabile per il pagamento dell'imposta di registro, mediante un'analisi dei profili sostanziali e processuali.

Con riferimento ai primi, nonostante le recenti innovazioni normative in tema di registrazione telematica, può affermarsi che la sua posizione sia ancora riconducibile alla responsabilità d'imposta.

Quanto, infine, agli aspetti processuali, si analizzeranno l'esperibilità dell'azione d'impugnazione rispetto agli atti a lui notificati, nonché la legittimazione del notaio all'azione di rimborso dell'imposta e la possibilità di un suo intervento nel giudizio istaurato nei confronti del contraente.

Ai sensi dell'art.1 della legge 16 febbraio 1913 n. 89 (legge notarile), i notai sono ufficiali pubblici istituiti per ricevere gli atti tra vivi e di ultima volontà, attribuire loro pubblica fede, conservarne il deposito, rilasciarne le copie, i certificati e gli estratti¹.

Ai fini della presente indagine, ci si soffermerà proprio sugli adempimenti di carattere fiscale cui il notaio è obbligato e che, nel corso degli anni, contribuiscono sempre più a connotarne la figura².

Si pensi a quanto previsto dall'art. 57 d.P.R. 131/1986³, disposizione dalla quale, alla

¹ Oltre alle funzioni specificamente elencate all'art. 1 della suddetta legge, i notai esercitano altresì *le altre attribuzioni loro deferite dalle leggi*¹.

² Cfr. Cass., 13 gennaio 2003, n. 309, secondo cui la funzione notarile «*non si esaurisce nella mera registrazione delle dichiarazioni delle parti, ma si estende all'attività di consulenza, anche fiscale, nei limiti delle conoscenze che devono far parte del bagaglio di un professionista che svolge la sua attività nel campo della contrattazione immobiliare*». In tal senso, cfr. G. Salito, *Il notaio diventa consulente fiscale delle parti*, in Riv. Not., 2003, p. 987.

³ La disposizione recita: «*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, le parti in causa, coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di cui agli artt. 12 e 19 e coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli artt. 633, 796, 800 e 825 del Codice di procedura civile.*

La responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive.

stregua di un orientamento molto consistente⁴, si evincerebbe la qualificazione del notaio in termini di responsabile d'imposta, essendo obbligato insieme alle parti, per gli atti rogati. Si tratterebbe, come ha sostenuto autorevole dottrina, dell'ipotesi più rappresentativa di responsabilità d'imposta⁵.

Le parti interessate al verificarsi della condizione sospensiva apposta ad un atto sono solidalmente obbligate al pagamento dell'imposta dovuta quando si verifica la condizione o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa. L'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa. Per gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso e per quelli presentati volontariamente alla registrazione, obbligato al pagamento dell'imposta è esclusivamente chi ha richiesto la registrazione. Se un atto, alla cui formazione hanno partecipato più parti, contiene più disposizioni non necessariamente connesse e non derivanti per la loro intrinseca natura le une dalle altre, l'obbligo di ciascuna delle parti al pagamento delle imposte complementari e suppletive è limitato a quelle dovute per le convenzioni alle quali essa ha partecipato.

Nei contratti in cui è parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta è unicamente l'altra parte contraente, anche in deroga all'art. 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392, sempre che non si tratti di imposta dovuta per atti presentati volontariamente per la registrazione dalle Amministrazioni dello Stato. Negli atti di espropriazione per pubblica utilità o di trasferimento coattivo della proprietà o di diritti reali di godimento l'imposta è dovuta solo dall'ente espropriante o dall'acquirente senza diritto di rivalsa, anche in deroga all'art. 8 della legge 27 luglio 1978, n. 392; l'imposta non è dovuta se espropriante o acquirente è lo Stato».

⁴ Tra i fautori di tale posizione, si ricordano: Falsitta G., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2015; Russo P., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, 2016; Fantozzi A., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2004, p.300 e ss.

⁵ Sul punto si veda Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, p. 133. Altro esponente di questa teoria è Falsitta G., il quale, nel suo *Manuale di diritto tributario*, cit., sostiene che oltre ad essere dipendente dall'obbligazione facente capo all'obbligato principale, quella del responsabile *sorge in presenza di presupposti specifici ed ulteriori rispetto al presupposto d'imposta alla cui realizzazione egli non partecipa*. I motivi che inducono il legislatore tributario ad estendere l'obbligazione in capo ad altri che, non essendo destinatari del presupposto d'imposta, non ricoprono la qualifica di soggetti passivi, sono, dunque, di semplice carattere fiscale e vanno individuati nell'esigenza di facilitare e rendere più sicura la riscossione del tributo.

A tal proposito, per maggiore chiarezza espositiva, può essere utile, ricordare che la figura del responsabile fiscale, al cui interno rientra, dunque, il notaio come ipotesi paradigmatica, è stata, infatti, oggetto di specifiche attenzioni anche da parte della dottrina meno recente (Cfr. Pugliese M; *I soggetti passivi dell'obbligazione tributaria nel diritto italiano*, in *riv.it. di.sc.econ.*, 1935, p. 337; *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937. Inoltre, Tesoro G., *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 96), che si è occupata della classificazione dei soggetti passivi dell'obbligazione tributaria, distinguendo il debitore, il contribuente, e il responsabile.

Il debitore è il soggetto passivo principale dell'obbligazione tributaria, soggetto passivo in senso formale, quello sul quale incombe direttamente l'obbligo di pagamento: il debito tributario deve in definitiva rimanere a suo carico. Il contribuente, invece, è stato definito come soggetto passivo in senso materiale, colui sul quale incombe l'obbligo di pagamento, essendo chiamato a contribuire agli oneri della finanza pubblica. Secondo questo primo orientamento, il responsabile è il titolare di un'obbligazione tributaria in via sussidiaria, avente l'obbligo di pagamento e il dovere di sopportare la coazione in caso d'inadempimento da parte del debitore e del contribuente, in conseguenza di un suo rapporto con tali persone o con l'oggetto del tributo. Tuttavia, può notarsi che questa impostazione (la distinzione tra *Schuld e Haftung* è stata coniata dagli studiosi tedeschi ed è stata ripresa da parte della dottrina italiana. In tal senso Vanoni E, *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, cit., il quale afferma che la

distinzione tra debito e responsabilità che nel diritto privato crea tante incertezze, trova evidente applicazione nel diritto tributario. In senso contrario, Allorio E.; *Diritto processuale tributario*, Torino, 1955, nota come l'accoglimento della suddetta opzione ricostruttiva non tiene conto che, nel caso in cui un altro soggetto, per forza di legge, viene chiamato a rispondere insieme all'obbligato di un debito di questi, anche al responsabile faranno capo il debito e la responsabilità, trattandosi di una forma di estensione dell'obbligo personale all'imposta. Il concetto di debito altrui, infatti, non giustifica la scissione tra debito e responsabilità. L'espressione è indicativa soltanto della circostanza che il debito è sorto in ragione di una fattispecie che viene imputata ad un'altra persona. Il responsabile, alla stregua di questo nuovo orientamento, non è, dunque, estraneo al debito, che la legge gli impone come proprio, bensì alla fattispecie dalla quale esso sorge. Se ne inferisce che, il responsabile e il debitore occupano la medesima posizione, allineandosi tra i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria. Si tratta della posizione condivisa dalla dottrina prevalente. In particolare, Giannini A.D. *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, nonché Allorio E. (*Diritto processuale tributario*, Torino, 1953, p.203 s.). Invero, le visioni dei due autori non possono considerarsi troppo simili, discordando in ordine alla configurabilità del notaio quale responsabile d'imposta oppure debitore *tout court*. Secondo il Giannini, il notaio costituirebbe l'ipotesi più tipica di coobbligato, affermazione, quest'ultima, che è stata messa in discussione proprio da Allorio, il quale ha obiettato come non abbia senso parlare del notaio tenuto al pagamento dell'imposta di registro in quanto responsabile, quanto piuttosto del notaio in qualità di un debitore, tenuto a pagare in quanto tale e non in quanto responsabile di un debito posto in capo ad altri. A tale affermazione si è condivisibilmente replicato che "non colpisce però la sostanza della nozione di responsabile d'imposta formulata da A. D. Giannini, giacché anche per questo autore il responsabile d'imposta è un vero e proprio debitore, non avendo nulla a che spartire tale figura con la superata distinzione dottrina tra debito e responsabilità" (così, in particolare R. Braccini, *op. cit.*, 368, il quale aggiunge che l'indirizzo suggerito da Allorio costituirebbe, in realtà, una sorta di miglioramento della tesi di A.D. Giannini).

Tuttavia, qualche autore (Cfr. Giannini A. D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937 p. 134; *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, p. 105; *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.) ha fatto notare successivamente la stridente contrapposizione tra la tesi che pretende di inserire il debitore e il responsabile all'interno della medesima categoria dei soggetti passivi dell'obbligazione tributaria e quella che differenzia la posizione del debitore, in quanto soggetto che realizza il presupposto d'imposta, e quella di un soggetto diverso al quale in via del tutto eccezionale viene imputato l'obbligo di pagamento per una fattispecie a lui non riferibile. Pertanto, un terzo orientamento (si veda Pugliese M., *Istituzioni*, cit.; Pesenti, *I soggetti passivi dell'obbligazione doganale*, Padova, 1934; Tesoro G., *Principi*, Cit; Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, p. 151) ritiene priva di utilità pratica qualunque forma di contrapposizione soggettiva, preferendo parificare le due figure innanzi al Fisco, senza che questo pregiudichi la possibilità di attribuire a ciascuna delle stesse una valida autonoma caratterizzazione giuridica. In altri termini, il campo di indagine non va circoscritto all'esame differenziale delle situazioni facenti capo a ciascun soggetto, occorrendo, al contrario rivolgere lo sguardo allo studio della fattispecie e ai criteri di imputazione di questa ai soggetti.

Secondo l'opinione più accreditata, dunque, condivisa da chi scrive, il notaio è una particolare figura di debitore cui la legge impone l'assolvimento del tributo insieme al soggetto passivo di questo, ma che, a differenza di un «normale» co-obbligato solidale, non deriva la propria responsabilità dalla condivisione del presupposto impositivo. In altre parole, il notaio non è chiamato a rispondere verso l'Erario per aver manifestato una propria capacità contributiva, ma in ragione del ruolo ricoperto nella formazione dell'atto da sottoporre a tassazione, che lo rende particolarmente idoneo a garantirne la corretta e puntuale imposizione fiscale.

L'obbligazione posta a carico del responsabile d'imposta deriva quindi da una fonte distinta ed ulteriore, legata a quella principale da un vincolo di pregiudizialità e dipendenza (si vedano, *ex multis*, Ghinassi, *Imposte di registro e di successione*, Milano, 1996, 78 ss.; Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003, 271; Tesauo, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2000, 111; Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino 2003, 341; La Rosa, *op. cit.*, 85; in giurisprudenza, da ultimo, Cass., sez. trib., n. 16390 del 2002).

Il responsabile d'imposta è, quindi, titolare di un'obbligazione accessoria, non autonoma, di garanzia. Il suo diritto all'integrale regresso si giustifica *ex art.* 1298 c.c., in base al quale «nei rapporti interni

Invero, questa prima affermazione necessita di un attento approfondimento che tenga conto della letteratura giuridica formatasi sul punto, oltre che dei problemi che si sono sviluppati a seguito delle recenti innovazioni normative in tema di autoliquidazione del tributo.

La figura del notaio si inserisce nell'ambito del un rapporto giuridico tributario, connotato dalla molteplicità delle situazioni giuridiche soggettive che realizzano, da una parte, la decurtazione patrimoniale in capo al contribuente e, dall'altra, il definitivo incremento patrimoniale a favore del soggetto attivo⁶. L'obbligazione non si risolve sempre e solo in situazioni di potere (e in correlative soggezioni), ma, al contrario, richiede spesso la mediazione di doveri di cooperazione e di conseguenti diritti alla prestazione. La vicenda è, dunque, più complessa e va apprezzata proprio con riferimento alle diverse posizioni che possono assumere i vari protagonisti

l'obbligazione in solido si divide fra i diversi debitori [...] salvo che sia stata contratta nell'interesse esclusivo di uno di questi». Riguardo alla circostanza che tale obbligazione di garanzia non corrisponda integralmente al debito principale, escludendo le imposte suppletive e complementari, si osserva invece che lo stesso diritto civile consente, mediante la fideiussione limitata convenzionalmente, di circoscrivere la solidarietà ad una parte del debito. Cfr. Braccini, *Struttura dell'obbligazione notarile di registro e suoi riflessi processuali, retro*, 1962, I, 373). Sulla scorta di quanto detto, è evidente che l'obbligo del notaio sussiste solo e nella misura in cui esiste quello del debitore principale, ad esso affiancandosi, senza però sostituirlo.

Ciò comporta che il responsabile d'imposta, qualora abbia anticipato il pagamento del tributo o sia stato previamente escusso dall'Amministrazione, mantenga comunque il diritto a rivalersi per l'intero nei confronti del relativo soggetto passivo, certificando così la propria alienità rispetto al debito tributario.

La tutela dei notai a fronte del rischio di rimanere definitivamente incisi dal prelievo subito in luogo dei soggetti passivi del tributo è assicurata, altresì, in via preventiva, dalla facoltà di rifiutare il rogito qualora le parti contraenti non anticipino preventivamente l'importo di quanto dovuto per la registrazione (art. 28, comma 3, legge 16 febbraio 1913, n. 89, recante l'Ordinamento del notariato e degli archivi notarili). In via successiva ed eventuale, ossia nel caso in cui il notaio paghi l'imposta dovuta in luogo dei condebitori, dalla surroga in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'Amministrazione finanziaria e dalla possibilità di chiedere al giudice una ingiunzione di pagamento basata semplicemente sulla produzione di un certificato rilasciato dall'ufficio impositore, attestante il versamento dell'imposta di registro (si veda l'art. 58, comma 1, d.P.R n. 131/1986).

⁶ Dal punto di vista dei soggetti passivi, la pluralità dei vari meccanismi di attuazione del prelievo dimostra che il *contribuente* può essere, sia tenuto all'adempimento di più obbligazioni nei confronti del soggetto attivo (ciascuna derivante da una diversa fattispecie e nessuna, di per sé, idonea a determinare una definitiva decurtazione patrimoniale), ovvero non essere direttamente titolare di alcuna obbligazione nei confronti del soggetto attivo, bensì solo nei confronti di terzi che a loro volta rivestono il ruolo di contribuenti. Sono, poi, le modalità di attuazione dei diversi tributi a complicare il quadro presentando una complessità di situazioni giuridiche soggettive tali da rendere difficile l'individuazione del soggetto passivo. In tali termini si esprime Puri P., *Il mandato nell'interesse del Fisco*, Roma 2013, p. 3 e ss.

dell'attuazione del tributo⁷.

Seguendo una metodica deduttiva, quindi, procedendo da una prospettiva più generale per poi addentrarsi nelle questioni più vivaci, può da subito notarsi come le disposizioni del TUR siano conformate sull'originaria impostazione che prevedeva la liquidazione dell'imposta ad opera dell'Ufficio ed il notaio relegato al ruolo di garante dell'obbligazione. Il notaio era considerato un'ipotesi tipica di coobbligato solidale dipendente, dove la coobbligazione era legittimata, da un lato, dalla possibilità di trattenere preventivamente l'imposta (evitando la frizione con l'art.53 Cost.) e, dall'altro, dalla posizione inerente al pubblico ufficio, che in qualche modo conformava in termini di strumentalità l'obbligazione del notaio rispetto all'obbligo di registrazione. Il vecchio sistema prevedeva, infatti, un obbligo di registrazione in capo ai notai (art.10, comma 1 lett. b, d.P.R. 131/1986) da cui derivava l'obbligazione di pagamento, rispetto alla quale la registrazione era prodromica, ed una coobbligazione che era limitata all'imposta principale e rafforzata dal diritto di surroga⁸. Quest'ultima era considerata l'imposta che, per certi versi, dipendeva dalla funzione del notaio, poiché lo stesso era in grado di procedere alla liquidazione del tributo sulla base delle risultanze dell'atto. Per quanto riguarda, invece, l'imposta complementare, che postula un accertamento di maggior valore, o quella suppletiva, che nasce per la correzione di errori dello stesso Ufficio, si esclude ancora adesso per il notaio, tanto la possibilità di trattenere preventivamente l'imposta, quanto una responsabilità che potesse essere ricondotta alla sua posizione di pubblico ufficiale.

Il sistema di garanzie del prelievo si concludeva poi con la previsione, per entrambe le imposte, complementare e suppletiva, della responsabilità del titolare del presupposto in

⁷ Si pensi all'IVA ovvero alle ipotesi di partecipazione di soggetti "apparentemente" terzi (responsabile, sostituto) all'attuazione del tributo, dove, per giungere all'individuazione del soggetto passivo, occorre considerare, più che il presupposto, i "mezzi" che la disciplina dei singoli tributi presenta per stabilizzare e rendere definitivi i diversi flussi patrimoniali. Il riferimento evidente è agli istituti della rivalsa (e nell'IVA anche della detrazione), della traslazione, dell'azione di rimborso e, per certi versi, dello stesso rapporto di provvista. Cfr. Puri P., *Il mandato nell'interesse del Fisco*, cit.

⁸ Si vedano gli artt. 57 e 58 d.P.R.131/1986.

quanto portatore della capacità contributiva.

L'introduzione della normativa della registrazione telematica - obbligatoria a partire dal 1° aprile 2007 per gli adempimenti riguardanti tutti gli atti ricevuti o autenticati dai notai con previsione di trasmissione per via telematica di tutte le richieste di registrazione, le note di trascrizione e di iscrizione nonché delle domande di annotazione e di voltura catastale- ha avuto grande impatto sistematico, posto che dalla stessa è derivato un mutamento del meccanismo applicativo del tributo⁹. Infatti, è oggi previsto che la registrazione sia preceduta dal pagamento del tributo, autoliquidato dal notaio stesso, previa acquisizione della provvista nel rapporto con il cliente¹⁰. L'addossamento al notaio dell'onere dell'autoliquidazione, con conseguente eliminazione dell'ufficio del potere di rifiutare la registrazione in caso di mancato pagamento dell'imposta secondo la liquidazione ritenuta corretta dall'ufficio stesso, è stato temperato da un correttivo normativo, la cui portata è ancora oggi non del tutto

⁹ In termini più precisi (Del Federico L.- Montanari F., *Liquidazione del tributo*, In *Enc. Trecc.*, 2014), nell'ambito delle imposte indirette sui trasferimenti, la cosiddetta "autoliquidazione" da parte del contribuente, sino a pochi anni addietro, era limitata solamente a talune fattispecie – anche se tutt'altro che residuali ed irrilevanti, mentre la regola generale era quella della liquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. In tal senso deponiva l'art. 41 del d.P.R. 26.4.1986 n. 131 che, introduce, espressamente, un principio di carattere generale secondo cui «*l'imposta è liquidata dall'Ufficio...*». La nuova disciplina, riguardante la registrazione degli atti in via telematica, contenuta nel D.lgs. 18.12.1997, n. 463, a sua volta integrato e modificato dal D.lgs. 18.1.2000, n. 9, nonché dal d.l. 31.5.2010 n. 78, convertito dalla l. 30.7.2010, n. 122 ha riguardato, in un primo momento, esclusivamente, la registrazione dei contratti di locazione, spettando ai proprietari di almeno cento unità immobiliari, ma essendo facoltativa per tutti gli altri soggetti. A decorrere dal primo aprile 2007, invece, tale modalità di registrazione è divenuta obbligatoria per gli adempimenti relativi a tutti gli atti formati o autenticati a partire dalla medesima data.

¹⁰ In particolare, la nuova disciplina (D.lgs n.463/1997) prevede, infatti, che le formalità «*sono eseguite previo pagamento dei tributi dovuti in base ad autoliquidazione*». Successivamente a tale presentazione «*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 60 giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata*».

Il pagamento è effettuato, da parte dei notai, entro 15 giorni dalla data della suindicata notifica; «*trascorso tale termine, sono dovuti gli interessi moratorie si applica la sanzione di cui all'art. 13 D.lgs n. 471/1997. 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*».

chiara, volto a consentire una sorta di recupero celere delle imposte ed è una sorta di ultra attività della responsabilità notarile per l'imposta principale, perciò che riguarda i suoi errori in sede di liquidazione. Stabilisce, infatti, l'articolo 3-ter del D.lgs n. 463/1997 che gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione del versamento e, qualora risulti una maggiore imposta, nel termine di 60 giorni notificano l'avviso di liquidazione anche per via telematica. In tal caso l'avviso di liquidazione, poiché impugnabile innanzi alla commissione tributaria, oltre a dover essere motivato e contenere l'indicazione dei presupposti di fatto le ragioni di diritto che ne hanno determinato l'adozione, dovrà contenere altresì tutte le indicazioni dell'articolo 19, comma 2, D.lgs 546 del 1992, dovendo fare espresso riferimento al documento di prassi amministrativa che consente la tipologia di intervento effettuata.

Ne discende che il tributo, così autoliquidato, è soggetto, ai sensi dell'articolo ad un controllo da parte dell'Ufficio sulla regolarità dell'autoliquidazione medesima, il che porta, allorché sulla base di elementi desumibili dall'atto risulti dovuta una maggior imposta, alla notifica anche per via telematica, entro il termine di 60 giorni dalla presentazione del modello unico informatico, di un apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. Rispetto a questo atto, il notaio ha diverse possibilità: può pagare nei 15 giorni successivi senza incorrere in alcuna sanzione, pagare oltre i 15 giorni, con sanzioni solo a lui riferibili, ovvero può impugnare entro il termine di 60 giorni. Al notaio è data, inoltre, la possibilità, prevista dall'articolo 3-ter sopra citato, di compensare le somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione con le imposte dovute per atti di data posteriore, con esclusione della possibilità di chiedere un rimborso diretto all'Amministrazione finanziaria. Volendo svolgere qualche opportuna considerazione di carattere generale, può dirsi che questa disciplina è

imperniata sull'autoliquidazione, che si distingue dall'auto-accertamento¹¹.

Per autoliquidazione s'intende l'obbligo in capo al contribuente di determinare l'imposta dovuta, attraverso l'applicazione dell'aliquota alla base imponibile. Si tratta di un meccanismo tutt'altro che sconosciuto all'esperienza tributaria¹², che ha interessato un'ampia platea di contribuenti a seguito della legge Visentini¹³ con la quale è stato previsto che i soggetti all'imposta sul reddito delle persone fisiche sono tenuti a liquidare e a versare direttamente l'imposta dovuta. La dottrina tributaria si è interrogata, innanzitutto, sul significato intrinseco dell'atto di autoliquidazione.

Infatti, alla stregua di un primo orientamento¹⁴, il compito di liquidare l'imposta sarebbe proprio ed ineliminabile dell'Amministrazione finanziaria, in quanto esercizio di un potere pubblico al quale non si può abdicare. In questa prospettiva, gli atti

¹¹ Invero, per alcuni autori, come Falsitta G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., le due nozioni- di autoaccertamento e autoliquidazione- sarebbero pienamente sovrapponibili. Al contrario, secondo altri (Allorio E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969; Basciu-Nuzzo, *Autoliquidazione del tributo*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1991.) andrebbero distinte, in quanto nell'autoaccertamento il versamento del tributo sarebbe spontaneo, non preceduto da alcun atto del contribuente o del Fisco; pare condividere quest'ultima linea di pensiero Salanitro G., *L'autoliquidazione* cit.. Nell'autoaccertamento, inoltre, sostiene altra parte della dottrina (Santamaria B., *Diritto tributario*, Milano, 2011, p.89), vi è un'attività intellettuale che si esteriorizza come funzione impositiva producendo il risultato dell'autodeterminazione dell'imponibile, che non ha natura identica a quella dell'atto eventuale dell'Amministrazione, ma i cui effetti sono egualmente ricchi di conseguenze in ordine al soddisfacimento dell'obbligazione tributaria. Le operazioni di liquidazione sono il risultato di una serie di giudizi che il contribuente deve compiere per una valutazione dell'*an* e per la determinazione del *quantum* imponibile. La presenza nel nostro diritto positivo dell'autoaccertamento, quale specie di attività accertativa in senso lato, si evince da numerose previsioni legislative secondo le quali il soggetto, non solo deve esplicitare certe formalità e adempiere a certi impegni (uso della carta da bollo, applicazione di una marca per la tassa sulle concessioni governative), ma talvolta deve esteriorizzare l'attività accertativa in un apposito atto (come l'emissione della fattura in materia di Iva, articolo 21 d.P.R. 633/1972; il rilascio di attestazione relativa all'assoggettamento a ritenuta alla fonte di taluni redditi, articolo 3, d.P.R. 600/ 1973, sull'accertamento delle imposte sui redditi; liquidazione e versamento dell'imposta in sede di dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'articolo 3 del d.P.R. 602/1973). Sul concetto di "autoliquidazione" si veda, invece, L. Rastello, A. Fantozzi e N. Raiti, *Relazioni al Convegno dell'U.N.I. dell'11 novembre 1978*, in *Il Notaro*, nn. 19, 20 e 21 del 1978, 103 ss.

¹² Tale sistema trova numerosi precedenti nella disciplina dei tributi, tra cui l'autoliquidazione dei tributi *minori* dovuti per le successioni a causa di morte (art. 11 d.l. 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla L. 28 maggio 1997, n. 140). Inoltre, si ricordi quella riguardante i contratti di locazione e le vicende del relativo rapporto (art.17 d.P.R. 131/'86). In ambito IVA e Imposte dirette, poi, l'autoliquidazione è la regola (sul punto, Mesiano, in *D'Amati, La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, p. 259).

¹³ Legge 2 dicembre 1975, n. 576, che ha corretto, in alcune parti, il d.P.R. 602/1973.

¹⁴ Cfr. Basciu A.F., Nuzzo E., *Autoliquidazione del tributo*, cit.

dichiarativi, di liquidazione e di successivo versamento da parte del contribuente o del notaio sarebbero da considerare provvisori, seguiti da un provvedimento dell'Amministrazione volto a confermare, ovvero a rettificare la determinazione così effettuata. Alla stregua di un secondo approccio ricostruttivo, si potrebbe intendere l'autoliquidazione come trasferimento di attività amministrativa dall'Amministrazione al contribuente, senza che ciò determini il pregiudizio per l'interesse pubblico primario, giacché permarrebbe in capo alla parte pubblica il potere di controllo sul corretto adempimento degli obblighi imposti dalla legge. Si tratta della lettura, fatta propria da parte della dottrina¹⁵, anche in ossequio agli orientamenti sviluppatasi in ordine all'autoliquidazione nelle imposte dirette e nell'Iva, ove è previsto un controllo generalizzato solo in ordine alla correttezza materiale del calcolo e ad altri aspetti formali. Infatti, ai sensi dell'articolo 36-bis del d.P.R. 600/1973, s'iscrivono a ruolo le maggiori imposte dovute ad errori materiali e di calcolo, mentre, in seguito, si procede ad un controllo selettivo delle dichiarazioni che riguarda una percentuale molto esigua delle stesse, un campione significativo di contribuenti.

Nell'imposta di registro, al contrario, il controllo sulla correttezza dell'autoliquidazione viene a cadere su tutti gli atti, e non è limitato ai meri errori materiali. Il controllo si scandisce in due fasi. In un primo momento i dati inseriti vengono rielaborati automaticamente tramite l'ausilio di un software¹⁶.

Se non si riscontrano anomalie, l'Ufficio procede comunque al controllo della liquidazione che va compiuto su tutti gli atti e che non si può limitare alla verifica della correttezza matematica del versamento, ma deve, innanzitutto, riguardare la qualificazione giuridica della fattispecie, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 20 della legge del registro. Nella disciplina in materia di imposta di registro, l'autoliquidazione, a

¹⁵ Così osserva Salanito G., *L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. 1245.

¹⁶ Tale strumento consente un controllo e una possibile correzione di quegli errori che permettono comunque l'effettuazione valida della registrazione, cosiddetti errori forzabili (Salanito G., *op.cit.*)

differenza di quanto accade nelle imposte dirette, viene operata direttamente dal notaio¹⁷. Ciò si evince dalla disposizione che prevede il controllo generalizzato dell'Ufficio che rende temporanea la liquidazione operata dal pubblico ufficiale. Inoltre, è esplicitamente previsto che, in caso di inerzia dell'Amministrazione finanziaria, che si concretizza nella mancata notifica dell'avviso di liquidazione in seguito all'autoliquidazione notarile, quest'ultima, diviene definitiva.

Chiariti questi profili di carattere generale, si rende opportuna un'analisi attenta della nuova disciplina, che potrebbe indurre a dar nuova luce alla figura del notaio.

2. Profili procedurali della nuova disciplina

Per quanto riguarda l'aspetto procedimentale della nuova disciplina, i problemi principali si rinvergono nel rapporto tra la pubblica Amministrazione e il notaio che ha proceduto alla liquidazione del tributo, nonché tra la prima e le parti contraenti, ed infine, tra queste ultime e il notaio stesso.

Il primo problema che si pone è l'individuazione del destinatario dell'avviso di liquidazione.

La legge, infatti, non è precisa al riguardo. Tuttavia, è previsto in via legislativa che la notificazione dell'avviso di liquidazione sia telematica e che il pagamento sia effettuato sempre per via telematica dal pubblico ufficiale invece che dalle parti contraenti, il che depone, secondo un certo orientamento, a favore della notificazione in capo al solo

¹⁷ Anche se non manca chi, in dottrina, continua a sostenere che la dizione *autoliquidazione* non sia corretta perché il pubblico ufficiale è ricompreso nella figura del responsabile di imposta. In tal senso si veda Petteruti G., *Adempimenti telematici per gli atti relativi ad immobili. Aspetti tributari, in Cnn, studi e materiali*, Milano, 2003,). Secondo il quale nella materia degli adempimenti telematici la liquidazione è opera del *pubblico ufficiale* e, a stretto rigore, *ad essa non si attaglierebbe la dizione "autoliquidazione", dal momento che l'ufficiale liquidante è soltanto responsabile d'imposta ed entra, con il Modello Unico, nel procedimento di applicazione dell'imposta come nuova Parte.*

notaio¹⁸.

Dall'analisi del testo si comprende, inoltre, che, se il notaio non provvede al pagamento, l'Amministrazione è legittimata a notificare l'avviso di liquidazione anche alle altre parti, chiedendo loro il pagamento dell'integrazione dell'imposta. In questa prospettiva, dunque, l'eventuale notifica alle parti è successiva e residuale (si riscontra la differenza con il vecchio sistema di notificazione cartacea, ove è esplicitamente previsto che l'avviso sia notificato alle parti contraenti affinché le stesse possano procedere al pagamento, ai sensi dell'articolo 54, comma 5, d.P.R. 131/1986).

Nel caso, invece, in cui la procedura vada a buon fine, avendo il notaio ottemperato a quanto previsto dalla legge, potrà lo stesso rivalersi sulle parti, ripetendo dalle stesse le imposte pagate. Quanto alle prerogative difensive spettanti alle parti, alla luce dei principi costituzionali di cui agli artt. 24 e 113 Cost., l'efficacia soggettiva della notifica dell'avviso di liquidazione¹⁹ determina la possibilità per queste di chiedere il rimborso e

¹⁸ In tali termini, Mastrojacovo.V-Puri.P., *Recupero di imposta principale dopo la registrazione*, in *Cnn, studi e materiali*, Milano, 2004. Un orientamento opposto, invece, è sostenuto dall'Amministrazione finanziaria che, con la circolare del 5 febbraio del 2003, n. 6, sembra ammettere la notifica anche nei confronti delle parti contraenti.

¹⁹La dottrina tradizionale sosteneva che alla solidarietà dipendente non si applicava la disciplina civilistica delle obbligazioni solidali (*ex artt. 1292 ss. c.c.*), in quanto il nesso di pregiudizialità-dipendenza, che lega obbligazione principale e obbligazione accessoria, determinava l'efficacia riflessa degli atti notificati al debitore principale in capo al coobbligato dipendente, il quale ne subiva le conseguenze, potendo contestare soltanto i presupposti dell'obbligazione dipendente, ma non anche l'obbligazione principale. Cfr. ad es. Allorio E., *Diritto processuale tributario*, cit., 142 ss. Si tratta di un'impostazione superata dalla quasi unanime dottrina, che ritiene che gli atti producano effetti esclusivi soltanto nei confronti dei soggetti ai quali sono notificati. Si vedano, a tal proposito: La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, cit., 217 s.; Id., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Giur.* Treccani, 2000, p.8; Fantozzi A., *Il diritto tributario*, cit., 543 ss.; Falsitta-Dolfin, *Tributi (riscossione dei)* in *Enc. dir.*, Agg. VI, 2002, 1128; Nussi M., *La solidarietà dipendente derivante da fonte civilistica: problemi procedurali e di giurisdizione* in *Rass. trib.*, 1999, 1561 ss.; Miccinesi M. *Solidarietà tributaria*, cit., 445 SS.; Castaldi, *Solidarietà tributaria*, in *Enc. Giur.* Treccani, XXIX, Roma, 1993; Coppa, *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990, p.221 ss.; Basilavecchia M., *Ruolo d'imposta*, in *Enc. dir.*, XLI, 1989, 179 s.; Lupi R., *Coobbligazione solidale dipendente ed esecuzione esattoriale*, in *Riv. se. fin. dir. fin.*, 1987, II, 200 ss.; Micheli G.A., *Primi appunti sull'efficacia soggettiva (limiti soggettivi) dell'iscrizione a ruolo*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, 339 ss.; Glendi C., *Solidarietà dipendente e pretesa estensibilità ai coobbligati dell'efficacia esecutiva del titolo riguardante il debitore principale d'imposta*, in *Dir. prat. trib.* 1974, II, 777 ss. Di segno contrario: Russo P. *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2015.; Dolfin, *Riscossione delle imposte dirette*, Noviss. dig. it., App. VI, 1986, 878 ss.

impugnare il relativo rifiuto²⁰.

Un profilo altamente problematico è quello concernente la posizione dei contraenti nell'eventuale giudizio instaurato dal notaio che abbia impugnato l'avviso di liquidazione notificatogli. In questo caso, infatti, rivivono le tematiche afferenti alla solidarietà tributaria, concernenti la possibilità, per vero da alcuni sostenuta, di instaurare una forma di litisconsorzio necessario tra i vari condebitori²¹.

Quest'ultima affermazione impone di approfondire, per quanto brevemente e senza alcuna pretesa di esaustività, le problematiche concernenti la pluralità di parti nel processo²². Un aspetto di difficile qualificazione è, infatti, quello concernente i rapporti tra litisconsorzio e obbligazioni solidali, che la dottrina tributaria ha scandagliato attentamente²³. Senza avere la pretesa di affrontare in tale sede il problema, può dirsi

²⁰ Il rimborso può essere chiesto, in caso di tributi indebiti, anche senza la dimostrazione di aver versato al notaio la provvista per il pagamento. Si veda ancora Salanitro G., *L'autoliquidazione*, cit.

²¹ In tal senso, Fantozzi A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Milano, 1968.

²² Il litisconsorzio necessario, istituto di matrice civilistica, disciplinato agli artt.102 e ss., del c.p.c., risponde alla necessità che ad un determinato processo partecipino *necessariamente* anche altre parti oltre all'attore o al convenuto.

Alcune ipotesi di litisconsorzio necessario sono state individuate direttamente dal legislatore. Si pensi all'azione surrogatoria, nella quale è litisconsorte necessario il debitore al quale l'attore in surrogatoria si sostituisce (art. 2900, 2 comma, c.c.). La dottrina processualcivilistica (Luiso P., *Diritto Processuale Civile. I. Principi Generali*, Milano, 2009) ha individuato tre tipi di litisconsorzio necessario. Il litisconsorzio necessario per motivi sostanziali, che si realizza nelle ipotesi in cui venga dedotto in giudizio un rapporto plurisoggettivo unitario per cui la pronuncia necessariamente deve produrre effetti nella sfera giuridica di tutti i soggetti del rapporto; il litisconsorzio necessario per motivi processuali che si verifica nei casi in cui, pur essendo oggetto del giudizio un rapporto bilaterale, l'azione venga promossa da un terzo soggetto, eccezionalmente legittimato ad agire per far valere un diritto altrui; il litisconsorzio necessario *propter opportunitatem, o contra tenorem rationis*, che si ha in quei casi, diversi dai precedenti, in cui il legislatore, per motivi di opportunità, impone la integrazione del contraddittorio con un soggetto estraneo al rapporto controverso. Per una disamina più completa sui risvolti processualtributari della questione si veda cap. 2 *infra*.

²³ Per la dottrina dominante (tra gli altri, Bianca op. cit.; Torrente-Schlesinger, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1995, p.373 ss., Barassi, *Teoria generale delle obbligazioni*, I, p.183; Giorgianni, *Obbligazione solidale e parziaria*, in Nov. Dig., XI, p.675 ss., Di Majo, *Obbligazioni solidali*, in Enc. Dir., XXIX, p.298 ss., Rescigno, *Manuale del diritto privato italiano*, Napoli, 1986, p.684 ss.) e la uniforme giurisprudenza della Suprema Corte di cassazione (Cass. 21 ottobre 1995 n.10958, Cass. 13 gennaio 1995 n.1078, Cass. 23 aprile 1994 n.3900, Cass. 30 maggio 1990 n.5082, Cass. 8 maggio 1987 n.4276, Cass. 13 giugno 1982 n.182) le obbligazioni solidali costituiscono un *insieme collegato di più rapporti obbligatori*, fasci distinti di obbligazioni che rimangono autonome. Tale affermazione si ricava dalla natura stessa del rapporto obbligatorio solidale, nel quale ciascun debitore o ciascun creditore è titolare di una propria posizione di debito o di credito nei confronti del comune creditore o del comune debitore. Questo convincimento appare corroborato da quanto affermato dal legislatore, in modo velato, nel codice civile, dove l'intestazione dell'art.1293 parla di *Modalità varie dei singoli rapporti*; ed è espressa in

fin d'ora che, sul piano processuale, dunque, la pluralità dei rapporti esclude possa configurarsi il litisconsorzio necessario. Infatti, la giurisprudenza del Supremo Collegio²⁴ ritiene a tal proposito che *«l'obbligazione solidale, pur avendo per oggetto una medesima prestazione da luogo, non ad un rapporto unico ed inscindibile, bensì a rapporti giuridici distinti, anche se tra loro connessi»*. Di conseguenza *«l'obbligazione solidale passiva non comporta, sul piano processuale, inscindibilità delle cause e non da luogo a litisconsorzio necessario in quanto, avendo il creditore titolo per rivalersi per l'intero nei confronti di ogni debitore, è sempre possibile la scissione del rapporto processuale, il quale può utilmente svolgersi anche nei confronti di uno solo dei coobbligati²⁵»*. Secondo l'orientamento prevalente, quindi, quando più debitori in solido siano convenuti nello stesso giudizio si sarebbe in presenza di litisconsorzio facoltativo²⁶, per cui il processo sarebbe solo formalmente unico, e ciò in quanto, a fronte della pluralità delle parti che agiscono o sono convenute nello stesso processo, si riscontra una pluralità di rapporti processuali tra loro scindibili, e quindi indipendenti, con la conseguenza che le vicende proprie di ciascuno di essi non possono interferire e

maniera molto più esplicita nella *Relazione del Ministro Guardasigilli al Codice Civile*, che al n.597 afferma che *«nell'obbligazione solidale non v'è un rapporto solo, ma una pluralità di vincoli o di rapporti obbligatori, i quali sono collegati dall'interesse comune che hanno i vari debitori o creditori»*. Invero, in due casi eccezionali questo ragionamento non può valere, ma si tratta di deroghe normativamente previste. Infatti, in tema di assicurazione obbligatoria della responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore e dei natanti, a norma dell'art.23 legge 24 dicembre 1969 n.990, il responsabile del danno deve essere chiamato in causa quale litisconsorte necessario nel giudizio promosso dal danneggiato contro l'assicuratore con azione diretta, in deroga al principio della facoltatività del litisconsorzio in materia di obbligazioni solidali.

Altro caso, interessante ai nostri fini, è quello delle obbligazioni solidali tributarie, ai sensi degli artt.20 e 21 del R.D. 7 agosto 1936 n.1639, ove si prevedeva una speciale forma di solidarietà (solidarietà fiscale), riprodotte le caratteristiche della correalità del diritto romano, al fine di consentire l'efficacia di ogni accertamento o atto posto in essere dall'amministrazione fiscale anche nei confronti dei coobbligati solidali non diretti destinatari degli stessi. La Corte Costituzionale (C. Cost. 16 maggio 1968 n.48), dichiarando l'illegittimità di tali articoli, ha riportato nell'alveo del diritto comune la disciplina delle obbligazioni solidali in materia tributaria.

²⁴ Si veda Cass. 30 maggio 1990 n.5082.

²⁵ Cfr. Cass. 30.01.1995 n.1078.

²⁶ In tal senso Cass. 9.09.1987 n.7232. In dottrina, si vedano i contributi di Glendi C., *Solidarietà nelle obbligazioni solidali e litisconsorzio*, in *Dir. Prat. Trib.* II, 1963; del medesimo autore *Le Sezioni Unite della Suprema Corte officiano i «funerali» della solidarietà tributaria*, in *G.T.*, 2007; Falsitta G., *Presupposto tributario unitario, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2007.

riverberare i propri effetti sugli altri²⁷.

In ogni caso, parrebbe potersi ammettere il potere d'intervento dei contraenti, in quanto *parti del rapporto controverso* ai sensi dell'art. 14, comma 3 del D.lgs 546/92.

3. La correzione degli errori in cui sia incorso il notaio nell'autoliquidazione del tributo

Con l'avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio a seguito di riscontrate irregolarità in sede di autoliquidazione si possono correggere alcuni errori o omissioni commessi dal notaio in tale sede. Ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. 131/1986, gli errori meritevoli di correzione sembrerebbero essere soltanto quelli formali. Tuttavia, è in facoltà dell'Amministrazione finanziaria non limitarsi alla correzione di meri errori di calcolo, procedendo alla qualificazione giuridica della fattispecie²⁸ che, secondo quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria, rientra nell'attività di liquidazione²⁹.

Si è molto discusso in dottrina circa la qualificazione giuridica di questo particolare avviso di liquidazione telematico, e del suo rapporto con quello cartaceo.

Al riguardo si possono intravedere due diverse linee interpretative.

Secondo un primo consistente orientamento, il peculiare contenuto dell'avviso in questione, che contiene in sé una anche minima attività interpretativa, condurrebbe alla

²⁷ In tema di litisconsorzio facoltativo, Cass. 4.10.1984 n.4924. Per una disamina più attenta dei profili processuali concernenti i rapporti plurisoggettivi tributari, si veda cap II, par. 7.

²⁸ Con l'avviso in esame sarebbe possibile qualificare diversamente gli effetti giuridici dell'atto, o anche negare un'agevolazione fiscale che, in base alla documentazione presentata, risulti non dovuta. In tali termini Salanitro G., *L'autoliquidazione*, cit.

²⁹ Circolare Agenzia delle entrate 5 febbraio 2003, n.6. Non si tratta di un'impostazione esente da critiche, posto che, per alcuni autori (Puri P., *Le imposte indirette sui trasferimenti*, in Fantozzi A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p.900), il potere amministrativo sarebbe circoscritto alla correzione di meri errori di calcolo.

sua qualificazione alla stregua di un provvedimento amministrativo³⁰. Per diversa opzione ricostruttiva, l'avviso di liquidazione andrebbe qualificato alla stessa stregua di quello cartaceo, come mera intimazione ad adempiere sulla base dei risultati reddituali dichiarati dalle parti, e, dunque, non avrebbe natura provvedimento³¹.

Qualunque sia la soluzione preferibile, ai sensi dell'articolo 7 dello Statuto del contribuente, anche nei casi di mera rettifica di errori di calcolo, l'avviso deve essere motivato, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione in un senso o nell'altro. L'articolo 3-ter del D.lgs n.463/1997 prevede, inoltre, che il notaio possa compensare le somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione con le imposte dovute per un'attività posteriore, espressamente escludendo, in quest'ipotesi, la possibilità che costui chieda il rimborso. Ancora una volta la norma trascura di precisare la posizione delle parti contraenti, e sono lacune come questa a dare la stura a questioni problematiche circa la posizione delle parti, pubbliche e private, all'interno della nuova disciplina sull'autoliquidazione.

I contraenti sono soggetti passivi dell'imposta, i quali, se riescono a dimostrare che il notaio abbia versato imposte maggiori del dovuto, non solo possono chiedere il rimborso a quest'ultimo, ma anche all'Amministrazione finanziaria, la quale, però, potrebbe opporre l'avvenuta compensazione ad opera del notaio, e, in tale ultimo caso, le stesse avrebbero la possibilità di rivolgersi solo al pubblico ufficiale³². La

³⁰ Buona parte della dottrina ha sostenuto tale natura, rifacendosi al pensiero che la liquidazione sia frutto di attività di giudizio da parte dell'Amministrazione. In tali termini, oltre al più volte citato Salanito G. *L'autoliquidazione*, cit., anche Romanelli-Grimaldi E., *Avviso di liquidazione in Enc. Giur.*, 1991, Roma.

³¹ Altra corrente dottrinale, muovendo dall'interpretazione dell'art. 77 della legge sul registro, ritiene che l'avviso di liquidazione non rientri nel novero dei provvedimenti amministrativi tipici, e ciò anche perché la comunicazione formale si ha solo in caso di omesso o insufficiente pagamento. La Rosa S., *Definitività degli avvisi di liquidazione, autotutela tributaria e ripetibilità delle imposte principali nel sistema delle imposte sui trasferimenti*, *Riv. Dir. Trib.*, 2001, p.468.

³² Nel sistema in cui la liquidazione è affidata all'Amministrazione, è discusso se il notaio sia legittimato all'azione di rimborso. Chi sottolinea l'indipendenza dell'obbligazione tributaria a carico del notaio, ne ammette la legittimazione ed afferma l'autonomia del relativo giudizio. In questo senso si veda Pomini R., *L'obbligazione tributaria del notaio nella legge del registro*, Cit; chi mette in evidenza, invece, la natura accessoria dell'obbligazione notarile, nega a costui il potere di chiedere il rimborso dell'imposta principale versata in eccesso, limitando questo potere alle sole parti contraenti. In tal senso, si veda, invece, Braccini

compensazione di cui si parla potrebbe sembrare sovrapponibile a quella civilistica, perché si è in presenza di due soggetti obbligati reciprocamente e di un'estinzione di rispettive poste di debito e credito per quantità corrispondenti³³. Tuttavia, ad un esame più approfondito, si nota come non può trattarsi di compensazione volontaria, poiché non vi è una manifestazione di volontà in tal senso da parte dell'Amministrazione finanziaria, né può parlarsi di compensazione giudiziale mancando una sentenza del giudice. Si potrebbe, allora, sostenere che nasca una forma di compensazione legale tra le poste patrimoniali.

In ogni caso, rimane dubbio che si tratti di una vera e propria forma di compensazione, ovvero se non debba parlarsi piuttosto di una tecnica legislativa utilizzata al fine di imporre l'utilizzo del credito da rimborso per procedere al pagamento dell'imposta dovuta per la registrazione di atti successivi³⁴.

R., *Struttura dell'obbligazione notarile di registro e i suoi riflessi processuali*, Cit; nonché, anche la giurisprudenza: Cassazione, sez. trib., 21 novembre 2002, n. 16.390, in *riv. di dir. Trib.*, 2003, p. 707, con nota di Russo G., *Sulla legittimazione ad agire dei notai per il rimborso dell'imposta di registro indebitamente versata*, per il quale il notaio, in quanto responsabile di imposta, risulta estraneo al rapporto tributario. La risoluzione ministeriale n. 2605179 del 20 dicembre 1990, ne *Il fisco*, 1991, p. 5114 riconosce, al contrario, il diritto al rimborso al notaio in quanto coobbligato solidale.

³³ Con riguardo alla compensazione prevista dall'art. 3-ter del D.lgs 463/97, ci si è interrogati in ordine al suo ambito applicativo. In particolare, ci si è chiesti se effettivamente la compensazione sia consentita al notaio rogante solo per le somme versate in eccesso *autoliquidate*, o anche per quelle richieste a seguito dell'integrazione; e se l'istanza di rimborso, quale unica alternativa possibile, sia da inoltrarsi da parte del contribuente per ottenere il recupero di quanto erroneamente versato in più e solo a suo favore. Invero, se si guarda con attenzione al dato letterale, la compensazione appare esperibile solo con riferimento alle somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione, mentre non si può utilizzare per quelle che sono state erroneamente liquidate dall'Agenzia a titolo di imposta principale *postuma*. Infatti, pur essendo le medesime somme collegate all'assolvimento della medesima imposta (principale), non possono disconoscersi i tratti differenziali intercorrenti tra le medesime, e ciò per la ragione che le prime sono versate dal notaio rogante *motu proprio*, essendo intrinsecamente connesse alle previsioni e al convincimento logico-giuridico del procedimento di autoliquidazione, e le seconde determinate ed etero-liquidate dall'Agenzia delle Entrate in aggiunta delle imposte già versate, anche in attuazione di quanto dispone l'art. 42 del TUR.

³⁴ Stabilire se si tratti di una compensazione vera e propria o meno non è questione di facile risoluzione, in quanto in dottrina si discute in merito all'ammissibilità della compensazione tributaria quale generale metodo di estinzione delle obbligazioni. Sul punto, si segnala l'articolo 17 del D.lgs 9 luglio 1997, n. 241, che ha senz'altro avuto il pregio di modificare radicalmente le disposizioni in materia di riscossione dei tributi, prevedendo espressamente la facoltà del contribuente di compensare debiti e crediti d'imposta. Tuttavia, con tale intervento normativo, il legislatore si è limitato a legittimare l'estinzione del debito per compensazione in alcuni casi specifici, da lui puntualmente descritti. Non è stato, infatti, introdotto l'istituto della compensazione quale generale metodo di estinzione dell'obbligazione tributaria, ma sono state implementate le possibilità applicative, ma si tratta pur sempre di fattispecie casistiche. Anche a

Con riferimento, infine, agli aspetti sanzionatori della nuova disciplina, occorre soffermarsi sulla responsabilità per eventuali interessi e sanzioni dovuti a ritardi. Infatti, se il pubblico ufficiale non adempie l'obbligazione entro 15 giorni, sono dovuti (si tratta di sanzione personale) gli interessi moratori a partire dall'ultimo giorno utile per la richiesta della registrazione, nonché la sanzione di cui all'articolo 13 del D.lgs n.472/1997, pari al 30% dell'importo del tributo non versato. Questa forma di responsabilità esclusiva in capo al notaio non sembra potersi estendere alle parti che sono ignare dell'avviso e della stessa liquidazione del notaio, non potendo certo le stesse sostituirsi a quest'ultimo per procedere al pagamento.

4. Le conseguenze della nuova disciplina di autoliquidazione sulla qualificazione giuridica del ruolo svolto dal notaio. Le possibili diverse ricostruzioni del fenomeno.

La disciplina fin qui sommariamente descritta permette di verificare se sia possibile riconsiderare il ruolo del notaio alla luce del nuovo sistema di autoliquidazione delle imposte, il che deve avvenire necessariamente all'interno di una cornice normativa – quella del Testo unico del Registro – che, secondo la dottrina, è rimasta fortemente inadeguata³⁵. A fronte di un sistema che attribuisce al notaio funzioni pubbliche, resiste

seguito dell'emanazione dell'art.8 dello Statuto dei diritti del contribuente (l n.212/2000), che pare aver sancito un principio di generale ammissibilità della compensazione come modalità estintiva dell'obbligazione, i problemi interpretativi non si sono sopiti, e ciò a causa della generale formulazione della norma e della sua natura programmatica. A tal proposito, si veda il contributo di Russo P., *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. Trib. n. 6/2002*, p. 1855 e ss., Mencarelli, *Primi rilievi su compensazione e Statuto del contribuente* in *Riv. Dir. Trib.* 2001 fasc. 12, p. 1231 e ss; Fedele A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente* in *Riv. Dir. Trib.* fasc. 10 del 2001, p. 883 e ss.

³⁵ In dottrina in molti hanno sostenuto l'inadeguatezza del vecchio sistema normativo rispetto alla nuova disciplina sull'autoliquidazione. Tra questi, Puri, *Il mandato nell'interesse del Fisco*, Roma 2013, pp. 108-112; Tabet G., *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, *Rass. Trib.*, 2013, 94 ss. Salanitro G., *L'“autoliquidazione” nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 1264.

un impianto normativo ancora improntato sulla liquidazione ad opera dell'Ufficio e sulla partecipazione del notaio all'atto, ma non alla fase liquidatoria del tributo che da quell'atto scaturisce. L'assetto normativo attuale lascia, infatti, irrisolte alcune questioni fondamentali, come quella concernente gli effetti della solidarietà passiva tra contribuente-cliente e notaio nella fase di pagamento del tributo, ovvero quelle, più strettamente processuali, concernenti la legittimazione attiva nell'azione di rimborso e nell'opposizione all'atto di accertamento.

Questo meccanismo applicativo è l'unico oggi previsto, tanto da apparire come doppiamente imposto, e ciò in quanto, da un lato, si ravvisa la totale assenza di sistemi di liquidazione e pagamento alternativi, e, dall'altro, non è possibile per la parte scegliere di non avvalersi, in tutto o anche per la sola parte degli adempimenti tributari, alla figura del notaio. Quest'ultimo, a sua volta, non potendo rifiutare di prestare il proprio ufficio, ai sensi dell'art. 27 l. 89/1913, e, dunque, essendo obbligato ad un'attività che può comportare l'esposizione ad una responsabilità fiscale, ha comunque la possibilità di trattenere preventivamente presso di sé l'imposta potendo rifiutare il proprio ministero ove non siano anticipate dalle parti le somme dovute in ordine all'atto richiesto (art. 28 l. 89/1913).

In questa prospettiva, occorre riflettere su alcuni elementi di novità del sistema. Si è già detto dell'obbligatorietà dell'autoliquidazione del tributo e della funzione di mediazione notarile, con l'ulteriore precisazione che nella fase che va dalla stipulazione dell'atto fino alla richiesta dell'imposta principale l'unico interlocutore del Fisco è il notaio. Gli indiscutibili elementi di novità hanno indotto alcuni autori a operare un ripensamento rispetto alle teorie tradizionali elaborate in relazione al ruolo del notaio quale obbligato al pagamento dell'imposta principale di registro.

Da un lato, infatti, rimane largamente diffusa la teoria più risalente, sostenuta da grande

parte della dottrina tributaria³⁶, che ravvisa nel notaio un responsabile di imposta, titolare di un'obbligazione accessoria di garanzia, non autonoma.

Con maggiore impegno esplicativo, alla stregua di questa opzione, il notaio e le altre parti contraenti sarebbero legate da un rapporto di solidarietà passiva, espressione del *genus* solidarietà dipendente. Le due obbligazioni, quella del notaio e quella delle parti, sarebbero, dunque, avvinte dal rapporto di pregiudizialità-dipendenza esistente tra la fattispecie tipica del tributo e quella estensiva della responsabilità: si tratterebbe però di un collegamento unilaterale. Infatti, l'obbligazione del coobbligato dipendente, intanto esiste, in quanto sussiste quella principale³⁷. Tale configurazione si riflette nei rapporti interni, poiché il diritto di rivalsa del coobbligato dipendente si esercita per l'intero, e non *pro quota* come accade per la solidarietà paritetica, e si giustifica in base al principio costituzionale di capacità contributiva di cui all'art.53 della Costituzione.

A fronte di questa pur presente e consistente posizione dottrinale e giurisprudenziale³⁸,

³⁶ Ritengono che il notaio sia un mero responsabile di imposta Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, p. 183; Braccini R., *Struttura dell'obbligazione notarile di registro e suoi riflessi processuali*, Cit, P. 367; Micheli G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino 1989, p.141 per il quale il legislatore ha accolto una nozione di responsabile d'imposta come figura particolare di solidarietà giustificata da un vincolo di connessione tra differenti posizioni giuridiche, vincolo qualificato dall'esercizio di una funzione pubblica. Si ricordi anche Coppa D., *Responsabile di imposta, in dig. Disc. Priv.*, 1992, p.391; si noti, altresì la posizione di Miccinesi M; *Il notaio come responsabile di posta, in studium iuris*, 1996, p. 26. Tra i manuali, Berliri A. *Corso Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974; Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2015; Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2015; La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, Cit.

³⁷ Per una disamina attenta del tema, Allorio E., *Dir.proc.trib.*, cit.; Parlato A., *Il responsabile d'imposta*, Cit., Fantozzi A., *La solidarietà*, cit., Accordino P., *Il responsabile d'imposta gli effetti della solidarietà tributaria*, in *Riv.dir.tributaria*, 2008, p. 1025; Fantozzi A., *Solidarietà tributaria*, cit.

³⁸ Si ricordi che la Cassazione, in alcune pronunce, anche successive rispetto all'entrata in vigore della novella normativa, ha continuato a sostenere che gli unici titolari della posizione da tutelare sono sempre le parti contraenti e che ad esse va riconosciuto il diritto di impugnazione degli atti emessi dalla finanza pregiudizievoli nei loro confronti. Ciò perché il notaio è considerato estraneo all'imputazione della *solutio*, egli è un mero tramite di pagamento. Cass. sent. 18943 del 2010. Tuttavia, come ricorda Tabet G. nel suo lavoro (*Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica in Rass.trib.*, I 2013), si riscontra l'atteggiamento ondivago ed oscillante della giurisprudenza di legittimità nell'affrontare la tematica della solidarietà dipendente. Basti ricordare, a tal proposito, le sentenze 20 novembre 2006, n.4954 e 21 febbraio 2007 n.4047, che, al contrario, prevedono poteri illimitati delle parti in ordine alla possibilità di difesa e al diritto al rimborso. In termini simili anche Basilavecchia V., *Efficacia soggettiva dell'avviso di liquidazione*, in G.T 2007, nota critica alla sent 4047 del 2007 (per una disamina attenta della posizione della giurisprudenza di legittimità, si veda il paragrafo 4 *infra*).

che ha il pregio di offrire una *sistematizzazione più semplice e lineare di un meccanismo di prelievo molto complesso*³⁹, si è sostenuto che il pubblico ufficiale potrebbe essere anche qualificato diversamente, come una figura non obbligata insieme alle parti contraenti, ma responsabile di una propria obbligazione, diversa da quella delle parti: responsabile per fatto proprio e non per fatto altrui⁴⁰.

Alla stregua di questo secondo orientamento, dunque, il notaio sarebbe soggetto passivo dell'obbligazione di chiedere la registrazione, che è strumentale a quella di versare l'imposta richiesta dall'Ufficio all'atto della registrazione, ma non anche dell'obbligazione tributaria concernente l'obbligo del pagamento dell'imposta dovuta. Ciò troverebbe conferma nella norma, attualmente presente nella legge del registro, che

³⁹ Si esprimono così Russo P., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2016; Tabet G., *Spunti*, cit.

⁴⁰ Parte della dottrina come Ukmar A., *La legge del registro*, Padova, 1958, p. 36, evidenzia che non è corretto ritenere i notai obbligati solidalmente con le parti, ma è più opportuno identificarli come obbligati soltanto nei riguardi dell'Amministrazione con finalità anti evasiva. La tesi da ultimo citata si inserisce nell'ambito della più recente corrente dottrina che ha messo in discussione l'utilizzo della nozione di *obbligazione tributaria*, quantomeno non intendendola quale unico modello di riferimento delle dinamiche tributarie (in dottrina sono stati molti quelli che hanno proposto di abbandonare integralmente lo schema logico dell'obbligazione nella *rappresentazione teorica delle relazioni sostanziali tra contribuente e Fisco*. Tra questi, si ricordi Basilavecchia V., *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in *AA.VV., diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, p. 10; Glendi C., *l'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.). Con riferimento al caso di specie, dunque, anche nell'ipotesi di registrazione su richiesta del notaio, non si sarebbe in presenza di un'obbligazione soggettivamente complessa, causalmente riferibile alla realizzazione del presupposto e, secondo la tesi più tradizionale, imputata in via paritetica in capo ai soggetti contraenti ed in via dipendente il capo al pubblico ufficiale. Il meccanismo di attuazione del prelievo potrebbe anche spiegarsi anche in diverso modo. Esso potrebbe dirsi incentrato sull'obbligo di registrazione del notaio, mentre l'incidenza dell'onere del tributo su soggetti portatori di capacità contributiva non andrebbe realizzata attraverso lo strumento dell'obbligazione, ma tramite il concorso di più norme, che interagiscono con la fattispecie tributaria, mediante la provvista, la rivalsa o la surroga. Questa tesi evidenzia l'importanza della distinzione della nozione di soggetto passivo dell'obbligazione tributaria con quella di soggetto passivo del tributo, non identificandosi quest'ultimo sempre e solo con il titolare delle situazioni giuridiche soggettive passive. In definitiva, se si esclude in radice la nascita dell'obbligazione, quale effetto immediato e diretto del presupposto, privilegiando invece la lettura evolutiva dell'articolo 57 della legge sul registro, diviene più plausibile ritenere che l'obbligazione soggettivamente complessa delle parti e del notaio insorga, al più, a seguito dell'esercizio della potestà di imposizione con la registrazione d'ufficio, fermo restando che il titolo delle rispettive responsabilità rimane distinto, risultando contributivo per le parti e sanzionatorio per il notaio. Questa è, secondo alcuni autori, la portata dell'eventuale responsabilità fiscale del notaio. Queste considerazioni, già sorte sotto il vigore della vecchia normativa e seguite da buona parte della dottrina (In tal senso si è espresso Micheli A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 161), trovano linfa vitale nel nuovo sistema di registrazione con modalità telematica, introdotto dal D.lgs 18 dicembre 1997, n. 463, ove risultano profondamente mutati, tanto gli elementi fondanti la posizione del notaio, quanto gli schemi attuativi del prelievo tributario. Cfr. Tabet G., *Spunti*, cit.

tiene indenne il notaio dal pagamento per le imposte suppletive e per quelle complementari⁴¹, nonché nella previsione per cui al notaio spetta un regresso per intero e non *pro rata*⁴².

5. Il notaio quale sostituto d'imposta

Un diverso filone dottrinale ha deciso di accostare la figura del pubblico ufficiale a quella del sostituto⁴³, con l'unica differenza, sottolineata da alcuni autori⁴⁴, che si tratterebbe di un rapporto di sostituzione senza ritenuta alla fonte. In questa prospettiva, la previsione dell'autotassazione ad opera del notaio, prevista da questo recente intervento normativo, potrebbe costituire un ulteriore significativo argomento a favore della sua accostabilità alla figura del sostituto⁴⁵. L'autoliquidazione, infatti, è un istituto

⁴¹ Hanno opinato in questo senso Berliri A., *Le leggi del registro*, Milano, 1961, p. 32; Pomini R., *L'obbligazione tributaria del notaio nella legge del registro*, cit, p. 456. Quest'ultimo autore, in particolare, sottolinea che il legislatore avrebbe potuto scindere la richiesta di registrazione dall'obbligo di provvedere al pagamento delle imposte, riservando quest'ultimo alle parti e ponendo a carico del notaio esclusivamente un onere meramente formale; Fantozzi A., *La solidarietà*, cit, p. 393.

⁴² Quest'obiezione invero è molto debole poiché si è replicato in dottrina che nei rapporti interni l'obbligazione in solido si divide fra i diversi debitori salvo che sia contratta nell'interesse esclusivo di uno di essi. Esistono, dunque, anche nel contiguo settore civilistico delle ipotesi di obbligazione solidale contratta nell'interesse individuale di uno dei coobbligati, come ad esempio l'ipotesi della fideiussione limitata pattiziamente ad una parte del debito: tale obiezione si deve a Braccini R., *Struttura dell'obbligazione*, cit, p. 373.

⁴³ Per una disamina attenta delle problematiche afferenti la sostituzione si vedano Fedele, A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 239; Bafile, C., *Sostituzione tributaria*, in *Nss. D. I.*, Appendice, VII, 1987, 471; Basilavecchia M., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. comm.*, IV, Torino, 1998, 67 ss. Parlato, A., *Sostituzione tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXI, Roma; Pignatone, R., *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Padova, 1993; Potito, E., *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, 1226 ss.

⁴⁴ Si pensi a Bafile C., *Sostituzione tributaria*, in *Noviss.dig.it.App*, Torino 1987, p. 476.

⁴⁵ In tali termini Tabet G., *Spunti Critici sulla figura del notaio*, cit. che considera il notaio quale unico interlocutore del Fisco durante tutta la fase di liquidazione dell'imposta principale. Inoltre, l'espressa qualificazione come principale della maggiore imposta richiesta a seguito della registrazione, conferma che l'unica persona abilitata ad interagire con l'Amministrazione sia il notaio. Infatti, dall'analisi attenta della disciplina, si dovrebbe trarre la conclusione che, nel caso in cui l'attuazione del prelievo si realizzi attraverso una sequenza di atti: autoliquidazione, richiesta di integrazione e versamento da parte del notaio, l'unico titolare di posizioni soggettive nei confronti del Fisco sia lo stesso notaio il quale assume un ruolo centrale nelle anzidette fasi di liquidazione, riscossione e versamento di un tributo non proprio. Pertanto, lo stesso non sarebbe più riconducibile alla figura di garante per il pagamento, ma potrebbe semmai farsi rientrare nel più ampio ed elastico schema della sostituzione; si tratterebbe di un caso di

normalmente applicato a carico del contribuente e del sostituto, non del responsabile di imposta. Diversi sono gli argomenti che possono corroborare questa tesi: la notificazione dell'avviso al solo notaio, la legittimazione dello stesso a rivolgersi alle parti per recuperare quanto richiesto, il dialogo esclusivo tra l'Amministrazione finanziaria e il pubblico ufficiale.

Il tratto fondamentale dell'istituto in esame non è tanto caratterizzato dalla preesistenza di una posizione debitoria del sostituto verso il sostituito, tale da consentire un più agevole esercizio della rivalsa, quanto piuttosto della presenza di un soggetto ausiliario dell'Amministrazione finanziaria⁴⁶.

Dall'accoglimento della suddetta impostazione derivano alcuni precipitati. Innanzitutto, sorge l'interrogativo concernente le tipologie di conseguenze derivanti dall'inerzia del notaio nell'effettuazione del versamento dovuto. In secondo luogo, ci si chiede se e a quali condizioni la pretesa dell'Ufficio possa essere rivolta anche alle parti contraenti ai sensi dell'articolo 57, comma primo, della legge sul Registro.

Quanto al primo quesito, il procedimento introdotto sembrerebbe ispirarsi al modello previsto per il controllo automatico o per quello dell'autotassazione di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600 del 73. Pertanto, la richiesta d'integrazione dell'Ufficio dovrebbe considerarsi un invito informale alla regolarizzazione spontanea di quanto dovuto in base alle risultanze dell'atto e, come tale, non sarebbe impugnabile⁴⁷.

sostituzione senza ritenuta, intesa come facoltà di provvista. Quest'ipotesi è stata prospettata anche da Bafile C., *Sostituzione tributaria*, in *Nss.D.I.App*, Torino 1987.

⁴⁶ Anche Fantozzi, *L'autotassazione nell'imposta di registro e nell'invim*, in *Riv. not.*, an. 32 (1978), fasc. 6; Salanitro G., *L'autoliquidazione*, cit. e Puri P., *il notaio*, si sono occupati della questione.

⁴⁷ In merito alla problematica riguardante l'impugnabilità degli avvisi bonari è consentito rinviare a quanto affermato da Tabet G., *Contro l'impugnabilità degli avvisi di accertamento della tarsu, verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, *Diritto vivente tutela anticipata nei confronti degli atti atipici*, in *G.T* 2008, p. 320, 511, 2011, 1021. Parte della giurisprudenza, inoltre, con la sentenza 11 maggio 2012 n.7344, in *il fisco* n. 23 del 2012 ritiene che la comunicazione di irregolarità formali, come quella di cui all'articolo 36-bis d.P.R. 600 del 73 che portano a conoscenza una pretesa impositiva al contribuente sono oggetto di immediata impugnazione davanti al giudice tributario.

Tuttavia, le differenze con gli articoli succitati sono evidenti nel fatto che il nuovo decreto non contempla alcuna forma di coinvolgimento del contribuente, a differenza di quanto previsto nell'art 36-ter, per esempio, ove si riscontra l'obbligo d'invito a fornire chiarimenti. Infatti, la richiesta d'integrazione si presenta come una pretesa compiuta che, se non viene soddisfatta mediante versamento spontaneo, comporta il pagamento di interessi moratori e sanzioni. La richiesta, dunque, nasce *ab initio* come comando impositivo, ad efficacia sospensiva della mancata regolarizzazione entro 15 giorni. Ciò posto, non vi dovrebbero essere ostacoli alla qualificazione della stessa come atto immediatamente impugnabile da parte del destinatario. Tuttavia, trattandosi di atto impugnabile, per rendere questa lettura coerente con la previsione della sola notifica al notaio, occorre ritenere che, all'interno del termine di 60 giorni previsto per la registrazione, l'unico destinatario dell'obbligo di assolvere l'imposta principale sia il notaio che è anche l'unico legittimato ad impugnare l'atto⁴⁸.

Il punto più delicato è quello del coordinamento dell'articolo 3 (bis-ter-quater) del D.lgs n. 463/1997 con l'articolo 57 della legge del registro, ovvero il rapporto tra la posizione soggettiva del notaio e quella delle parti per quanto concerne l'imposta c.d "principale postuma". In particolare, ci si chiede se e a quali condizioni, in caso di omessa regolarizzazione da parte del pubblico ufficiale, la pretesa dell'Ufficio possa essere rivolta anche nei confronti delle parti contraenti e, quindi, se possa dirsi esistente un certo rapporto di solidarietà tra le stesse. La soluzione propugnata dall'Autore è quella di ipotizzare che il decreto escluda in radice il coinvolgimento delle parti contraenti in questa fase procedimentale, presupponendo la non applicazione dell'istituto della solidarietà. Ciò porterebbe a ritenere applicabile l'articolo 57 d.P.R. 131/1986 (norma che è ancora in vigore e della quale occorre tenere necessariamente conto per il corretto

⁴⁸ Siffatte conclusioni sono tratte da Tabet G., *Spunti*, cit.

inquadramento giuridico del notaio) soltanto in caso di registrazione d'ufficio⁴⁹.

La concentrazione nella figura del pubblico ufficiale degli obblighi di liquidazione, versamento e riscossione potrebbe, dunque, spingere verso il definitivo superamento della qualificazione dello stesso in termini di garante delle aspettative patrimoniali dell'Erario e consolidare, al contrario, la tesi dell'autonomo assoggettamento del medesimo all'imposta principale, quale obbligo prodromico e strettamente correlato a quello della registrazione. In quest'ottica, anche l'integrazione dell'imposta principale, andrebbe rivisitata come una sorta di appendice della registrazione ed il suo recupero dovrebbe avere come unico destinatario il notaio. Tutt'al più, sostiene sempre questo filone dottrinale, si potrebbe, per rimanere ancorati all'indirizzo più tradizionale, ipotizzare l'introduzione di un beneficio d'ordine in ambito procedimentale, nel senso di ritenere che l'Amministrazione debba rivolgersi preventivamente al pubblico ufficiale e, soltanto nel caso di inerzia o di impugnazione, estendere la richiesta ai contraenti. Al medesimo risultato si perviene utilizzando la categoria privatistica dell'obbligazione solidale passiva d'interesse unisoggettivo⁵⁰.

Aderendo alla prospettazione che qualifica il notaio come sostituto, è però incerto, nel silenzio normativo, se l'emissione dell'avviso di liquidazione, pur seguito dalla clausola di sussidiarietà della responsabilità dei contraenti rispetto a quella del notaio, possa essere inviato contestualmente a tutti i soggetti, ovvero prima notificato al notaio, e soltanto dopo alle parti, quando è trascorso inutilmente il termine assegnato per l'integrazione. Esigenze di semplificazione propenderebbero per la prima soluzione, il cui accoglimento, tuttavia, determinerebbe l'indifferenza verso le diverse posizioni

⁴⁹ Il pensiero è di Tabet G., *Spunti*, cit. Si tratta di una posizione non pienamente condivisa da Salanitro G., *L'autoliquidazione*, cit., che ritiene che le parti siano del tutto escluse da questa procedura e che nemmeno potrebbe considerarsi efficace una notificazione nei loro confronti, poiché non possono procedere al pagamento.

⁵⁰ La tesi è sostenuta da qualche autore in dottrina, si veda Rescigno V., *Studi sull'accollo*, Milano 1958; Campobasso G.F., *Coobbligazione cambiaria e solidarietà diseguale*, Napoli, 1974; Cicala R., *Espromissione*, in enc. Giur. Treccani, Roma.

sostanziali dei due soggetti nelle varie fasi del procedimento. Infatti, il notaio è l'unico interlocutore del Fisco per una consistente parte della procedura, mentre nella riscossione dell'imposta successiva a quella versata in prima battuta dal pubblico ufficiale sono contemplate anche le parti contraenti, obbligate in solido ma a diverso titolo con il notaio. Sembrerebbe, dunque, che l'Ufficio non sia libero di scegliere di notificare un unico atto a tutti soggetti, ma debba operare con atti distinti e successivi, in relazione alle diverse posizioni soggettive delle parti.

Le considerazioni sin qui svolte consentono di sciogliere un altro nodo alquanto delicato. Infatti, una volta qualificato il notaio come sostituto d'imposta, ci si chiede se la preventiva messa a disposizione nelle mani del notaio della provvista necessaria per assolvere l'obbligo di pagamento da parte dei contraenti abbia o meno effetto liberatorio per questi ultimi. La Corte di Cassazione⁵¹ ha negato che la consegna della somma delle parti in capo al pubblico ufficiale abbia valenza liberatoria, facendo leva sul fatto che la parte contraente conserva la possibilità di partecipare attivamente al pagamento dell'imposta. A fronte di questo orientamento, minoritario, la giurisprudenza di merito ha sostenuto che il sistema vigente qualifica il notaio come una sorta di *adiectus solutionis causa*, attribuendo al pagamento a lui fatto effetti liberatori, ai sensi dell'articolo 1188 del codice civile. Quest'orientamento propone un'interpretazione evolutiva della regola della solidarietà che, verosimilmente, secondo il Tabet, è stata scritta quando il legislatore non aveva ancora ipotizzato l'ipotesi dell'infedeltà del notaio. Essa, pertanto, si applicherebbe nei confronti del Fisco quando nessuno dei contraenti abbia versato la somma per il tributo al notaio, mentre sarebbe esclusa quando l'inadempimento sia esclusivo del notaio che, avendo ricevuto la somma, non l'abbia versata all'Amministrazione finanziaria. Questa soluzione, secondo l'orientamento prospettato, è perfettamente in linea con le indicazioni normative che

⁵¹ Con pronuncia n. 13.650 del 2009.

derivano dall'articolo 35 del d.P.R. 602 del 73⁵² in tema di sostituzione di imposta, ove infatti la solidarietà del sostituito è limitata ai soli casi in cui il sostituto non abbia

⁵² La disposizione recita: «Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituito è coobbligato in solido». La giurisprudenza, in più di un'occasione (Cassazione, ordinanza n. 9933 del 2015, Cassazione, sez. trib., sent. 16/06/2006, n. 14033) ha affermato che: «In tema di solidarietà passiva nelle obbligazioni tributarie, la circostanza che la legge definisca il sostituto d'imposta come colui che in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri [...], ed anche a titolo di acconto non toglie che, in ogni caso, anche il sostituito debba ritenersi già originariamente (e non solo in fase di riscossione) obbligato solidale al pagamento dell'imposta: soggetto perciò egli stesso all'accertamento e a tutti i conseguenti oneri». La dottrina tributaria ha elaborato, invece, un pensiero più articolato. Cfr A. Fantozzi, *La solidarietà nel diritto tributario*, in *Teoria e pratica tributaria* fondata da G.A. Micheli, Torino, 1968, p. 1. L'autore ritiene che nel caso di specie non si rinvergono gli elementi essenziali dell'istituto della solidarietà passiva (pluralità di soggetti, identità della prestazione, *eadem causa obligandi*) in quanto sussiste solo la pluralità di soggetti, elemento quest'ultimo, necessario ma non sufficiente per ricostruire il fenomeno *de quo* in termini di solidarietà. Sulla stessa linea di pensiero anche, R. Lupi, *Omessa effettuazione di ritenute d'acconto e successive fasi di applicazione delle imposte dirette*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. fin.*, 1985, II, p. 18 e segg. Secondo questo autore mancano i requisiti essenziali affinché possa sussistere una coobbligazione solidale. «Manca, infatti, l'identità della prestazione a carico dei vari coobbligati, che è considerata concordemente dalla dottrina civilistica come requisito necessario; manca la liberazione di uno dei coobbligati per effetto dell'adempimento dell'altro, e ciò in quanto il versamento di ritenute omesse da parte del sostituto non libera il sostituito che non può detrarre dal reddito complessivo ritenute che non ha subito; infine, l'inadempimento del sostituto nei confronti del Fisco per le ritenute effettuate ma non versate non preclude al sostituto di detrarre le ritenute d'acconto che gli sono state comunque operate». La mancanza della coobbligazione tra il sostituto ed il sostituito può essere ulteriormente argomentata osservando che il debito relativo alla ritenuta può anche non combaciare perfettamente con l'Irpef dovuta dal sostituito, che non riguarda solo il provento assoggettato a ritenuta, ma l'intero reddito imponibile. Ecco allora che può affermarsi che nella sostituzione d'acconto non sussiste *quell'eadem debitum* richiesto dall'art. 1292 c.c., che permette di istaurare il vincolo solidale tra i due soggetti. In questo senso si esprime anche Cipolla, *Ritenuta alla Fonte*, in *Dig. disc. priv.*, sez., comm., XIII, Torino, 1996, pag. 4, il quale ha evidenziato che la prestazione del sostituito si estrinseca nel dichiarare il provento percepito e nel versare in base alla dichiarazione dei redditi «una somma priva di qualsiasi relazione con quella dovuta dal sostituto». Sul tema cfr. anche Giovannini A.D., *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, p. 291 e ss.; R. Lupi, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005, p.256 e ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2005, p. 245 e ss.). D'altra parte il presupposto di fatto dell'obbligo di effettuare il versamento della ritenuta e dell'obbligo di pagare l'imposta (a carico del sostituito) «non si trovano neppure in relazione di connessione». Pertanto, i rapporti che ne derivano sono completamente autonomi e distinti, con la conseguenza che gli effetti del mancato versamento da parte del sostituto rimangono a suo carico (Cfr. B. Denora, *Considerazioni in tema di ritenuta*, cit., pag. 208 -209). A tal proposito, si ricorda l'interessante contributo di Fedele A., *Sostituzione tributaria e situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolti*, in *Riv. Dir. Trib.*, n.5-2016, in cui l'autore contesta l'orientamento giurisprudenziale che considera il sostituito sempre coobbligato in solido con il sostituto d'imposta, con la conseguenza che, in caso di inadempimento di quest'ultimo, il contribuente, pur avendo subito la ritenuta, dovrebbe nuovamente subire il prelievo. La tesi fa leva sia sul necessario contemperamento degli interessi in gioco, che l'interprete, in assenza di specifiche disposizioni legislative, deve comunque assicurare, nonché sul dato normativo, dal quale si desume chiaramente che il sostituito è coobbligato in solido con il sostituto solo quando quest'ultimo, trattandosi di ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, non l'ha effettuata e neppure ha versato il corrispondente importo all'ente impositore.

effettuato le prescritte ritenute a titolo d'imposta e i relativi versamenti. Tale dottrina ritiene preferibile evitare la trasposizione diretta e acritica di un istituto, quale quello della sostituzione, nel sistema della registrazione telematica, in favore dell'enucleazione di un principio di carattere generale secondo il quale la responsabilità del soggetto passivo del tributo è sempre esclusa, in base al principio del *ne bis in idem* quando il patrimonio di costui sia già stato decurtato per l'operare del meccanismo della rivalsa preventiva⁵³.

6. Il notaio come figura *sui generis*

Secondo un altro orientamento, le conclusioni cui è arrivata la precedente dottrina circa l'assimilazione della figura del notaio a quella del sostituto di imposta sono soltanto parzialmente condivisibili. Infatti, se da un lato può apparire persuasiva l'idea che il notaio sia titolare di un'obbligazione autonoma che nasce dalla registrazione dell'atto, dall'altro, la configurazione dello stesso quale sostituto non può del tutto condividersi.

Infatti, la sostituzione tributaria è caratterizzata dal fatto che l'obbligo tributario del sostituto è collegato al distinto e sottostante rapporto civilistico, intercorrente con il sostituto, all'erogazione dello stipendio o del compenso. In questa prospettiva la ritenuta delle somme è agevolata dal fatto che la disponibilità materiale delle stesse è da principio in mano al soggetto sostituto, per il quale sarà del tutto indifferente pagare al sostituto ovvero pagare all'erario⁵⁴. Sia il sostituto che il sostituito sono, infatti, in rapporto economico diretto con il presupposto, il che significa che ammettere che la

⁵³ L'applicazione diretta del meccanismo della sostituzione è stata, infatti, esclusa da autorevole dottrina. Si veda Fantozzi A., *L'autotassazione*, cit. e Salanitro G., *L'autoliquidazione*, cit.

⁵⁴ Il sostituto utilizza, infatti, delle risorse economiche del sostituito, e la rivalsa costituisce in tal caso parte integrante della fattispecie, tanto che qualche autore ha ipotizzato che fosse già ricompresa nella ritenuta. Si veda La rosa S., *Principi di diritto tributario*, cit; Potito, E., *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. giur.* Milano, 1990, p. 1230; Ficari, V., *Sostituto e responsabile di imposta*, in *Dizionario dir. pubbl. Cassese*, VI, 2006.

liquidazione provenga da un soggetto completamente estraneo al presupposto d'imposta non giustifica il richiamo all'istituto della sostituzione. Infatti, il notaio non ha la detenzione della materia imponibile che permette di rifarsi alla fattispecie *de qua*, ma riceve la somma necessaria al pagamento del tributo da parte del cliente. Invero, il tentativo di allontanarsi da figure tipiche preconfezionate, quali quelle del sostituto e del responsabile, è una strada già battuta da molti studiosi, anche in epoca piuttosto risalente⁵⁵.

In ultima analisi, alla stregua di questa seconda impostazione⁵⁶, il notaio non potrebbe essere assimilato ad una figura tipica, e nemmeno essere accostato, come qualcuno ha detto⁵⁷, ad un terzo ausiliario dell'Amministrazione finanziaria, sul quale incomberebbe l'obbligo di provvedere alla registrazione facendosi anticipare l'ammontare del tributo, con responsabilità verso l'Amministrazione in caso di inadempimento di questo obbligo⁵⁸.

⁵⁵Peraltro, come sopra ricordato, questi tentennamenti circa la qualificazione giuridica del notaio si sono già riscontrati sotto la disciplina tradizionale, poiché questa figura non presenta compiutamente le caratteristiche né dell'uno né dell'altro di due istituti ora richiamati. Si pensi al pensiero di Potito E., op.cit. Questi ritiene che, quando la legge sancisce l'obbligo di pagare il tributo da parte di un soggetto estraneo, non mira semplicemente ad aggiungere, a scopo di garanzia, alla responsabilità del debitore principale quella di un altro soggetto, ma tende piuttosto ad ottenere la qualificata collaborazione del terzo nell'adempimento delle formalità fiscali, adempimento che si manifesta consono alla particolare funzione da questi svolta a favore del contribuente. La responsabilità di codesti ulteriori soggetti è, dunque, collegata al fatto stesso che si sostituiscono al contribuente nell'esecuzione degli adempimenti fiscali. La loro posizione sembrerebbe, dunque, assimilabile più a quella del sostituto che non a quella del responsabile in senso proprio. Tuttavia, l'obbligo imposto al terzo non fa venir meno in linea di principio la responsabilità del soggetto passivo del tributo, non solo in ordine ad eventuali e successive tassazioni a carattere complementare e suppletivo, ma anche in relazione al pagamento della stessa imposta principale, in conseguenza dell'eventuale omesso o inesatto adempimento dell'obbligo da parte del terzo. Le considerazioni appena svolte inducono l'autore a ritenere che nella specie non si versi neppure in ipotesi tipiche di sostituzione, ma piuttosto in ipotesi anomale che presentano al tempo stesso caratteristiche della sostituzione e della responsabilità. Si veda anche quanto sostenuto da Parlato A., *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963.

⁵⁶Sostenuta e ben argomentata da Salanitro G., *L'autoliquidazione*, cit., p. 1260 e ss.

⁵⁷Puri P., *Il mandato nell'interesse del Fisco*, cit., vedi *infra*.

⁵⁸In senso critico si registrano le posizioni di Ghinassi S., *Imposta di registro*, cit., p. 78, il quale sottolinea che il pubblico ufficiale è tenuto in primo luogo per l'ipotesi in cui provvede a presentare l'atto per la registrazione, e, dunque, in dipendenza dell'atto da esso erogato. Si veda anche Coppa D., *Responsabile di imposta*, cit., per la quale va distinto l'obbligo di registrazione che grava sul notaio da quello di pagamento del tributo che grava sulle parti e sul notaio solidalmente.

Infatti, da un'analisi attenta della nuova disciplina, si evince che nemmeno quest' accostamento può essere esente da critiche, ciò per almeno due ordini di ragioni.

In primo luogo, il notaio è destinatario in prima persona dell'avviso di liquidazione, in secondo luogo, l'imposta, richiesta dall'Amministrazione con l'avviso di liquidazione, è qualificata come principale e non suppletiva, il che suggerirebbe, secondo i fautori di questa tesi, di respingere quelle letture che ravvisano nel notaio una sorta di aiutante alla riscossione delle imposte. L'unica possibilità per l'autore è quella di rifuggire da letture rigide che tentino di inquadrare il notaio ora in quella ora in questa categoria, e *attribuirgli una posizione autonoma, non riconducibile a nessun'altra categoria*. Si tratterebbe di una figura *sui generis*, conclusione quest'ultima, che può essere corroborata se si guarda con attenzione alle differenze normative che ostacolano la sussunzione del notaio tra le classi tradizionalmente riconosciute⁵⁹.

Parte della dottrina, volendo rimanere ancorata a categorie più tradizionali, ha pensato di richiamare, in una prospettiva diversa, l'istituto della solidarietà⁶⁰. Tra gli argomenti che possono addursi a sostegno di questa tesi, il primo è certamente quello concernente la perdurante vitalità del testo normativo del Registro, che, anche a seguito del D.lgs n.463/1997, non ha subito alcuna modifica, lasciando inalterato il sistema di corresponsabilità dipendente, il cui ambito applicativo all'indomani della riforma risulta, quindi, incerto.

⁵⁹ Come ha sostenuto Puri P., *Il mandato*, cit., non è plausibile un inquadramento tipico né nella figura del sostituto per le ragioni sopra viste, né in quella del responsabile. Infatti, l'assenza di un obbligo di rivalsa vale ad escludere tale configurazione, la rivalsa rivestendo un ruolo strutturale nell'attuazione del tributo (poiché in grado di attribuire l'onere impositivo sull'effettivo portatore della capacità contributiva), in qualità di elemento rivelatore dell'alienità del debito da parte del responsabile.

⁶⁰ Questa tesi è stata paventata anche dallo stesso Puri in uno scritto Puri-Mastroiacovo, *Adempimento unico-recupero di imposta principale dopo la registrazione*, in *Cnn* 2003. Si tratta di un'impostazione prospettata anche da Tabet G. *Spunti*, cit. e Fedele A., *La tassa*, Siena, 1974, il quale distingue l'obbligo di provvedere a registrazione, incombente sul solo notaio e quello relativo al pagamento al quale sarebbero tenute tutte le parti, ivi compreso il notaio, ma a titolo sanzionatorio. Questi sarebbe obbligato per la sua funzione, mentre la parte sarebbe obbligata in quanto avente capacità contributiva.

Si potrebbe sostenere, dunque, che la solidarietà fra contribuente e responsabile possa essere considerata piena nelle ipotesi tradizionali di responsabilità d'imposta, ove il garante è fondamentalmente estraneo al debito e la funzione della norma è proprio quella di *aggiungere* un altro soggetto solvente al debitore-contribuente, mentre altrettanto non potrebbe dirsi nel caso di specie dove la posizione del notaio ed il suo ruolo stabilito dalla legge nell'adempimento del tributo creano una forma di solidarietà per così dire speciale, che non può esaurirsi nella creazione del vincolo solidale. L'obbligazione tributaria, infatti, si fonda sul coinvolgimento di entrambi i soggetti (contribuente e notaio) nell'adempimento del tributo, i quali sono obbligati in proprio, ma a titolo diverso: uno per aver realizzato il fatto indice di capacità contributiva e l'altro per la funzione assegnata dalla legge.

Si ricadrebbe, dunque, in un'ipotesi di obbligazione soggettivamente complessa particolare, in ossequio a quel filone dottrinale, secondo il quale le obbligazioni solidali andrebbero distinte in funzione dell'interesse, comune o meno, dei soggetti obbligati⁶¹. La peculiarità di questa ipotesi si rinverrebbe nell'assunzione del vincolo solidale, non nel comune interesse dei coobbligati solidali, ma in quello esclusivo di uno dei medesimi. In altri termini, l'obbligazione soggettivamente complessa si verrebbe a qualificare come parziaria in quanto i debitori sarebbero tenuti ad effettuare soltanto una parte frazionaria della prestazione intera. A ben guardare, però, tale ricostruzione appare poco garantista della posizione del contribuente, poiché, da un lato, nega l'efficacia liberatoria al versamento delle somme al notaio per il rapporto di provvista e,

⁶¹La dottrina, Busnelli, *Obbligazioni soggettivamente complesse*, in Enc. Dir., p.331, ha differenziato obbligazioni soggettivamente complesse, connotate dalla pluralità dell'elemento soggettivo (più debitori o più creditori), dall'unicità della prestazione dovuta (*eadem res debita*), e anche dall'unitarietà dell'origine del rapporto (*eadem causa obligandi*) ed obbligazioni che, pur connotate dal vincolo solidale, non sono caratterizzate dalla comunanza degli interessi tra i componenti della parte passiva o attiva del rapporto (come nel caso della fideiussione). L'orientamento più diffuso tra i civilisti è proprio quello che ritiene solidale anche l'obbligazione che consti solo di questi due elementi, escludendo la comunanza dell'interesse per evitare di espungere ipotesi come la fideiussione.

dall'altro, legittima l'azione del Fisco (anche) nei confronti del contribuente⁶².

7. Il notaio mandatario del Fisco

Una singolare ricostruzione è quella che, partendo dalle comuni premesse degli autori che hanno rivisitato la figura del notaio alla luce della nuova disciplina sull'autoliquidazione, sottolineandone la diversità rispetto a quelle tradizionali del sostituto e del responsabile, se ne distanzia inquadrandola nella figura del mandato per conto del Fisco⁶³.

Come si è già detto, infatti, non è possibile sussumere il notaio in alcuna categoria tipica⁶⁴.

Un ulteriore sforzo interpretativo è quello di tentare di qualificare il notaio come

⁶² Infatti, in chiave critica osserva Puri P. *Il notaio*, cit. che, mentre il notaio può esercitare attraverso la provvista una sorta di rivalsa preventiva potendo rifiutare la redazione dell'atto in caso di suo mancato versamento ed essendo comunque tutelato (privilegio e tutela monitoria) qualora anticipi le somme, nessuna tutela residua per la parte che – da un lato – per legge sarebbe costretta ad eseguire il pagamento nelle mani del soggetto autorizzato a riceverlo (ed in qualche modo scelto dal creditore come colui che è legittimato a riceverlo) e – dall'altro – non ne potrebbe controllare il comportamento, trovandosi anzi esposta agli effetti del suo inadempimento. La tesi dell'obbligazione soggettivamente complessa incontra il limite che discende dalla stessa scissione delle due posizioni soggettive. Infatti, prosegue l'autore, *la circostanza per cui il notaio risponde della sua parte di obbligazione e la parte di quanto discende dalla sua manifestazione di capacità contributiva non consente di considerare la parte comunque liberata quando abbia versato nelle mani del notaio la c.d. provvista*. Infatti, si tratterebbe tutt'al più di un rapporto interno fra coobbligati al quale il Fisco non sarebbe tenuto ad applicare l'art. 1188 c.c., a meno di non qualificare contemporaneamente il notaio come obbligato in proprio e persona indicata dal creditore o autorizzata dalla legge a riceverlo. Questa tesi è stata paventata da Tabet G. che ha tentato di individuare una soluzione univoca per spiegare le novità normative mantenendo una forma di solidarietà attenuata dalla sussidiarietà. Tuttavia, si tratta di una soluzione che non sembra risolvere il problema del coinvolgimento della parte per l'ipotesi in cui pur avendo versato la provvista, il notaio non la versi all'erario. Discende che non si può attribuire efficacia liberatoria al pagamento fatto nelle mani del notaio, con conseguente legittimità della pretesa del Fisco anche verso il contribuente. Per queste ragioni altra dottrina (Puri P., *Il mandato*, cit.), ritendendo inappagante la teoria dell'obbligazione complessa, preferisce la strada del mandato nell'interesse del Fisco.

⁶³ La tesi è stata sostenuta costantemente da Puri P. in molte sue opere: *I soggetti*, in *Diritto tributario*, a cura di Fantozzi A., Milano, 2012; più di recente, *Nota a margine di un recente contributo sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in *Rass.trib.*, n.5/2013, p.1022; del medesimo autore, *Il mandato nell'interesse del Fisco*, Roma, 2013.

⁶⁴ Questa è la conclusione di Salanitro G. *L'autoliquidazione*, cit. che però l'autore vuol superare in favore di una ricostruzione civilistica della questione.

mandatario nell'interesse del Fisco⁶⁵.

Secondo questo ulteriore orientamento, il mandato nascerebbe automaticamente per effetto della legge nel momento in cui si deve ricorrere al notaio. In questa evenienza, il mandante programma il compimento di un atto giuridico (la determinazione e l'adempimento dell'obbligazione tributaria) a beneficio del Fisco e si serve, obbligatoriamente, del mandatario- notaio per realizzarlo. L'interesse del Fisco interviene, per volontà del mandante ed effetto della legge, nel contenuto del mandato ed il mandatario assume un corrispondente obbligo di compiere il negozio eteroregolato *ex lege*, per il soddisfacimento dell'interesse del terzo, senza che il mandante possa influire più di tanto nei modi e nei limiti dell'incarico, che sono puntualmente stabiliti dalla legge. In tale prospettiva, il mandatario, notaio, assume anche la posizione di *adiectus solutionis causa* per il pagamento dell'imposta. Diventerebbe, in sostanza, anche una sorta di rappresentante del creditore, la cui legittimazione deriverebbe dalla legge⁶⁶.

Militano in tal senso alcuni elementi ritraibili dalla norma sulla registrazione telematica che prevede, innanzitutto, un rapporto diretto fra Fisco e notaio stante l'impossibilità di costui di chiedere il rimborso per le imposte versate, ed una responsabilità disciplinare del notaio per i casi di dolo e colpa grave, oltre alla previsione della stessa sanzione prevista per i mancati versamenti diretti⁶⁷.

⁶⁵ Si tratta di una figura molto nota tra i civilisti, per un'attenta analisi si rinvia a M. Nuzzo, *Il mandato conferito nell'interesse altrui*, Milano, 2003.

⁶⁶ In giurisprudenza, in Cass. 20 gennaio 1983, n.568, si legge che la figura dell'*adiectus solutionis causa*, non solo presuppone la costituzione del vincolo giuridico obbligatorio, ma implica anche che su di esso si sia innestato un rapporto trilaterale, in virtù del quale il creditore abbia indicato al debitore la persona legittimata a ricevere l'adempimento, in sua vece, con effetto per lui ugualmente liberatorio. Conseguenza che non può spiegare anticipatamente alcuna efficacia la previsione, contenuta negli accordi, fra mandante e mandatario privo di rappresentanza, secondo cui, per l'adempimento di una o più delle obbligazioni nascenti da un futuro contratto, il mandatario sia indicato come *adiectus solutionis causa*, quando venga a mancare l'accettazione o la ratifica del preponente, sicché quel contratto non possa considerarsi mai sorto.

⁶⁷ Questa tesi pare qualificare, quindi, il notaio come organo amministrativo. Si tratta di un'idea che ricorda quella diffusa presso gli ordinamenti socialisti ed autoritari, che consideravano il notaio un ufficio rigidamente statale. In particolare, per gli ordinamenti socialisti, il Notariato era un sistema di organi

Un ulteriore argomento adducibile a sostegno della tesi in esame è quello relativo alla qualificazione giuridica del notaio nella diversa fattispecie dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze rientranti nei redditi diversi, di cui all'art.67, comma 1, lett b, d.P.R. 917/1986, introdotta con la legge finanziaria del 2006⁶⁸. Pur essendo piuttosto scarno il contenuto della disposizione *de qua*, si possono comunque svolgere alcune opportune considerazioni, come quella, proveniente dal Consiglio Nazionale del Notariato, in merito alla funzione del notaio in tale operazione, alla stregua di delegato al pagamento, o, come precisato in altro documento, di mandatario nell'interesse del Fisco⁶⁹.

Si è detto, infatti, che nessuna forma di solidarietà dipendente può in astratto configurarsi per l'imposta sostitutiva, non essendo il notaio tenuto al pagamento insieme al contribuente, e, quindi, non potendo essere qualificato come soggetto passivo per l'imposta sulla plusvalenza. Egli è, al più, titolare di una serie di obblighi che possiamo dire strumentali all'applicazione e all'adempimento dell'obbligazione tributaria. Inoltre, non potrebbe essere utile nemmeno l'accostamento con la figura del sostituto d'imposta, colui il quale, ai sensi dell'art. 64, comma 1, del citato d.P.R. n. 600, *in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili*", in quanto mancherebbe, in tal caso, la

statali: "un vero e proprio burocrate ed un impiegato dello Stato". Cfr. G. Crespi Reghizzi, *Il Notariato sovietico (Evoluzione, principi e riforma 30 sett. 1965)*, in *Rivista del Notariato*, 1967, 556-610, 604.

⁶⁸ La legge finanziaria 2006 (legge 23 dicembre 2005 n. 266 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato) ha introdotto, con il comma 496 dell'art. 1, un'imposta sostitutiva per le plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lettera b del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, derivanti da cessioni a titolo oneroso di immobili, attribuendo al notaio la funzione di provvedere all'applicazione ed al versamento dell'imposta.

In particolare, al comma 496, è previsto che "*In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'art. 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 12,50 per cento. A seguito della richiesta il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all'agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del Direttore della predetta Agenzia*".

⁶⁹ Si veda Studio Cnn, n. 60/2006.

deviazione dal normale processo di imputazione dell'obbligo fiscale che viene riferito al sostituto in luogo del soggetto passivo, nonché la previsione di una rivalsa obbligatoria, in aggiunta al rapporto di debito-credito tra sostituto e sostituito. Queste conclusioni si traggono da una lettura attenta del comma 496 dell'art.1 della suddetta novella normativa.

A seguito della “*richiesta*” di avvalersi dell'imposizione sostitutiva, il notaio diviene obbligato anche (oltre, cioè, agli obblighi del suo ministero) all'applicazione dell'imposta, al suo versamento ed alla comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alle cessioni effettuate. Non è dunque necessaria un'espressa ed autonoma richiesta della parte al notaio affinché quest'ultimo assuma il ruolo previsto dalla legge, essendo un effetto automatico che discende dalla richiesta a monte di optare per l'imposizione sostitutiva. Ne discende che, nell'ipotesi di inadempimento, il notaio potrebbe essere responsabile nei riguardi del mandante per non assolvimento dell'incarico, nonché nei riguardi del Fisco per il pagamento delle imposte⁷⁰.

Sulla scorta di quanto affermato, è possibile giungere ad una prima importante conclusione in merito al ruolo rivestito dal notaio: questa nuova fattispecie appare inquadrabile nell'ambito della delegazione di pagamento, derivando le sue mansioni direttamente *ex lege*, dalla richiesta di avvalersi dell'imposta sostitutiva⁷¹.

⁷⁰ Invero, ad una disamina più attenta, potrebbe scorgersi in queste indicazioni un argomento favorevole all'implicito accoglimento della tesi tradizionale che continua a vedere nel notaio un responsabile d'imposta, laddove si potrebbe sostenere che, al di fuori dell'ipotesi sopracitata, nel diverso caso dell'imposta di registro, il notaio sia comunque responsabile solidalmente con le parti, per quanto si tratti di una solidarietà dipendente graduata dal *beneficium ordinis* nei confronti del pubblico ufficiale. In questo senso, del resto si è espresso proprio il Cnn, nello studio n.3 del 2006, dicendo esplicitamente che il notaio, in tale fattispecie, non riveste il ruolo di responsabile d'imposta così come, al contrario, può dirsi per l'imposta di registro principale dovuta per gli atti redatti, ricevuti o autenticati (art. 57 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131). Tale affermazione si ricava dal confronto fra la disposizione della finanziaria e la definizione di responsabile contenuta nel terzo comma dell'art. 64 del 29 settembre 1973, n. 600 in forza del quale responsabile è colui che è *tenuto al pagamento del tributo insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi*, nei confronti dei quali ha diritto di rivalersi. Pertanto, l'utilizzazione della suddetta argomentazione pare piuttosto potersi attingere ad entrambe le teorie: quella tradizionale e quella innovativa.

⁷¹ L'analisi sistematica della disposizione permette di ricostruire bene la dinamica del pagamento. Infatti, quando si dice che il notaio “*applica*” l'imposta, si deve intendere che rapporta l'aliquota alla base

Sembra dalla lettura della norma che il versamento debba essere effettuato a nome del contribuente, il che permette di realizzare direttamente in capo a costui l'imputazione dell'effetto solutorio dell'obbligazione tributaria, in ossequio all'esigenza di accertare direttamente in capo al contribuente medesimo l'assolvimento dell'obbligo del riparto delle spese secondo il principio di capacità contributiva.

Ci si interroga sugli effetti fiscali della delegazione di pagamento, in particolare se la stessa faccia scaturire l'obbligo del notaio verso il Fisco al pagamento dell'imposta per la quale si sia ricevuta regolare provvista, con la conseguenza che l'ente impositore potrebbe pretendere direttamente dallo stesso il pagamento dell'imposta.

Al riguardo si osserva, infatti, che, sulla scorta dell'orientamento prevalente nella dottrina civilistica, caratteristica peculiare della delegazione è proprio la mancanza di un vincolo obbligatorio tra delegato e creditore, con la conseguenza che il creditore non potrebbe mai rivolgersi al terzo, come se fosse suo debitore; potendo soltanto sollecitare l'accettazione dell'incarico, o, se questa è già avvenuta, il pagamento. Tuttavia, è stato precisato che *“pur ammettendo che la delegazione di pagamento del settore pubblicistico tragga il suo nomen iuris dalla delegazione di pagamento del settore civilistico, occorre andare cauti nel ritenere applicabili al primo i principi che regolano il secondo, in quanto i due istituti si inquadrano in due regimi giuridici diversi⁷²”*.

La riconfigurazione del notaio nelle due sopra citate ipotesi dell'imposta principale

imponibile, determinando in concreto il tributo da pagare, e non che provvede da sé alla determinazione della base imponibile. Ciò si evince direttamente dal primo periodo del comma 496, ove si legge *che l'imposta del 12,50 si applica alle plusvalenze realizzate*, sottintendendo che l'ammontare della plusvalenza va determinato dal contribuente sulla base dell'art. 68 del Tuir, secondo le regole ordinarie, e successivamente che, a tale operazione di “applicazione” dell'imposta, *provvede il notaio*. Si può ritenere, dunque, che il notaio non sia tenuto ad alcun controllo sulla veridicità delle informazioni fornite dal contribuente salvo che non riceva espressamente anche un incarico di consulenza. *Qualora il contribuente non abbia fornito al notaio, all'atto della cessione, i dati e le informazioni necessarie per l'applicazione dell'imposta e/o versato la provvista al medesimo, deve intendersi non integrata la fattispecie di cui al comma 496 e, pertanto, non sorta la delegazione di pagamento* (tale ricostruzione si ritrova nello studio del Cnn, n.3 del 2006).

⁷² L'espressione si deve a Giacobbe-Giacobbe, *Delegazione*, op.cit.

sugli atti soggetti a registrazione, nonché di quella sulle plusvalenze sostitutive, non cozzerebbe, sulla scorta della tesi riportata, con l'art. 57 del d.P.R. 131/1986, che avrebbe uno spazio residuale per il pagamento delle imposte complementari e suppletive, nonché per i casi di inerzia del notaio, o nei casi di registrazione d'ufficio. La norma peraltro è rimasta inadeguata rispetto al sistema attuale di autoliquidazione che prevede obblighi diretti del notaio, non solo verso le parti, ma anche verso il Fisco⁷³.

8. Effetti discendenti dalla ricostruzione del notaio come mandatario nell'interesse del Fisco

La scelta di ricostruire il ruolo del notaio nel pagamento delle imposte di registro (o della sostitutiva sulle plusvalenze) secondo figure conosciute e regolate dal diritto civile ha il pregio di colmare alcune lacune evidenti della specifica disciplina tributaria.

Pertanto, ove si accogliesse questa soluzione, si rende necessaria una disamina degli effetti tipici scaturenti da questa ricostruzione.

La programmazione nell'interesse del Fisco è funzionale alle esigenze pubbliche ad essa sottese, restando insensibile al sopravvenuto disinteresse del mandante, di talché il notaio-mandatario è tenuto ad attuare il programma di gestione anche contro la volontà del mandante-contribuente. In modo non dissimile, ma forse anche più forte trattandosi di un rapporto non paritetico, di quanto non avvenga civilisticamente per il mandato nell'interesse del terzo⁷⁴, il compimento dell'atto pubblico o la richiesta di avvalersi

⁷³ Tra gli elementi idonei a corroborare la tesi in esame, per Puri P. vi è sì sicuro quello, difficile da trascurare, per cui oggi il rapporto tra le parti e il notaio è profondamente cambiato. Prima, infatti, la parte poteva teoricamente scegliere se avvalersi o meno del notaio per pagare le imposte, il suo utilizzo era discendente dalla responsabilità d'imposta. Oggi, invece, il notaio è inserito obbligatoriamente nel circuito -contribuente, rivestendo il ruolo di unico incaricato alla riscossione nell'interesse del Fisco (Puri P., *Figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, cit.)

⁷⁴ L'art 1723 c.c. disciplina la figura del mandato *in rem propriam*, diretto al soddisfacimento di un interesse del mandatario diverso da quello strettamente inerente all'esecuzione del mandato e al

dell'imposizione sostitutiva si qualifica come l'atto-presupposto di un dovere del notaio che non trova più fondamento nell'interesse del mandante, ma nella volontà della legge che impone al mandatario un dovere in funzione della realizzazione del vantaggio fiscale.

Con maggiore impegno esplicativo, a differenza di quanto accade nel modello legale civilistico di cui all'art. 1723, comma 2 cod. civ., dove è escluso che il terzo possa pretendere la prestazione gestoria per conto del mandante, in quanto estraneo alla pattuizione contrattuale, è qui ipotizzabile che il terzo divenga *ex lege* protagonista del mandato.

Ne deriverebbe che, da un lato, il mandatario resta comunque obbligato nei confronti del mandante al compimento della prestazione che forma oggetto del mandato; e, dall'altro, che il mandatario risulta obbligato *ex lege* anche verso il terzo a curarne l'interesse nei limiti non tanto dell'incarico ricevuto, ma delle prescrizioni di legge e regolamentari e, nel caso in cui non ce ne siano, secondo il canone dell'ordinaria diligenza (art.1176 c.c). Ciò vale anche nella registrazione telematica, non potendosi imporre al notaio un'indagine ultronea rispetto a quanto emerga dall'atto in sé e rendendo così coerente la norma che limita la responsabilità del notaio al pagamento dell'imposta principale o della c.d. principale postuma⁷⁵.

Si è detto che la previsione normativa che addossa al mandatario-notaio anche il versamento dell'imposta arricchisce la fattispecie di un ulteriore elemento. In altre parole, sembra potersi sostenere che il mandato nell'interesse del terzo appare integrato da una vera e propria legittimazione dell'*adiectus*, laddove anche quest'ultima nasce

conseguimento del corrispettivo, e costituente il negozio-mezzo per l'attuazione di uno scopo ulteriore rispetto a quello tipico, poiché connesso all'esecuzione di un altro negozio intercorso tra le parti sottostanti al mandato stesso. Tangibile è differenza sussistente tra mandatario e terzo che adempie per il debitore: il primo esegue un pagamento per conto del mandante e non può discostarsi dalle istruzioni ricevute dal mandante stesso, altrimenti l'atto giuridico compiuto dal mandatario eccedendo il mandato resta suo carico ai sensi dell'articolo 1717 c.c. Per una disamina completa in tema di mandato a favore del terzo si veda Chinè-Fratini-Zoppini, *Manuale di diritto civile*, Roma, 2017.

⁷⁵ L'espressione è tipica di Puri P. Altri parlano di imposta suppletiva (Tabet G., *Spunti*, cit.). Per un maggiore approfondimento, si veda nota 77 *infra*.

dalla legge, a seguito della richiesta della parte venditrice di avvalersi dell'imposizione sostitutiva ovvero dal compimento di un atto pubblico. L'inserimento nel rapporto di una forma minima di rappresentanza del notaio rispetto al Fisco consente di superare le problematiche legate all'accoglimento dell'ulteriore orientamento già sopra prospettato, ossia quello che vede nel notaio un esempio di delegato al pagamento. La delegazione, infatti, potrebbe essere ritenuta insufficiente a far scaturire l'obbligo del notaio verso il Fisco al pagamento dell'imposta per la quale si sia ricevuta regolare provvista.

Infatti, come si è già detto, nell'istituto della delegazione di pagamento non esiste un vincolo obbligatorio tale per cui il Fisco (delegatario) deve necessariamente rivolgersi al delegato, escludendo il delegante; egli può solo sollecitare, a seconda dei casi, l'accettazione dell'incarico o il pagamento. Ma tale richiesta, non essendo rivolta all'effettivo debitore, non può produrre effetti sostanziali.⁷⁶

Tuttavia, proprio l'interesse pubblico a introdurre nel rapporto con il contribuente un indicatario⁷⁷ di pagamento oltre ad attribuire al Fisco il potere di rivolgersi direttamente

⁷⁶ Si veda in dottrina Giacobbe-Giacobbe, *Delegazione, espromissione, accollo Artt. 1268-1276, Commentario al cod. civ. Scialoja-Branca*, Bologna, 1992. Occorre peraltro rilevare che tale affermazione va letta alla luce della particolarità del caso di specie nel quale – come detto – il rapporto è con un soggetto pubblico ed è disciplinato direttamente dalla legge.

⁷⁷ L'espressione è molto usata dai civilisti per indicare colui il quale è destinatario del pagamento, in quanto soggetto indicato come tale del creditore. L'indicazione di pagamento è riconducibile allo schema della rappresentanza: l'indicatore ha il potere di ricevere il pagamento in virtù del precedente conferimento del potere di agire in nome e per conto del creditore (al contrario autorevole dottrina come Betti E., *Teoria generale delle obbligazioni*, 1954, p. 75, ritiene che l'indicazione di pagamento non abbia una propria autonomia ma costituisca unicamente una particolare modalità di adempimento coincidente con la volontà congiuntamente manifestata del debitore e del creditore). Un orientamento dottrinale inquadra l'indicazione di pagamento nelle fattispecie a formazione progressiva, in quanto categoria composta dall'atto di designazione dell'indicato, considerato un negozio astratto, e da un successivo atto giustificativo posto in essere dal soggetto indicante, volto a conferire alla fattispecie la sua efficacia (Basile M., *Indicazione di pagamento*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1971, p.126).

Autorevole dottrina parifica l'indicazione di pagamento alla delegazione di pagamento, in particolare a quella attiva (Rescigno, *Delegazione*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1962, p. 937). Di contrario avviso si mostra la dottrina dominante, in particolar modo Bianca C., secondo cui l'indicazione di pagamento è un atto del creditore che serve a designare il terzo legittimato a ricevere il pagamento, mentre nella delegazione, che si distingue molto da quest'ultimo istituto, il debitore delega un terzo di eseguire il pagamento, incaricandolo di pagare. La delegazione è un accordo tra creditore e debitore, l'indicazione, invece, è un atto unilaterale del creditore: i due istituti producono effetti diversi, in quanto la prima, se accettata, impegna il creditore ad eseguire il pagamento del terzo, mentre la seconda serve a designare un ulteriore legittimato a ricevere.

al notaio, consente di risolvere alcune questioni lasciate aperte dai vuoti legislativi quali, ad esempio, la liberazione del mandante-cliente che abbia adempiuto all'obbligo di provvista.

Nella prassi, il notaio può esigere la provvista in forza della legge notarile, tuttavia, grazie al nuovo sistema, essa non ha più soltanto la funzione di rivalsa anticipata nell'interesse del notaio, ma, soprattutto, è adempimento dell'obbligo del mandante rispetto alla funzione del mandatario. La provvista al notaio assume così un ruolo decisivo per liberare il contribuente-mandante, con la conseguenza che con il suo versamento nelle mani del notaio non residuerà più una coobbligazione della parte se non per le imposte complementari.

Per queste ragioni, il mandato della parte, proprio per l'esistenza dell'interesse del Fisco, oltre ad essere irrevocabile, è vincolato nella destinazione della provvista al fine di adempiere l'imposta principale richiesta⁷⁸.

L'effetto forse più dirompevole della ricostruzione che identifica nel notaio, obbligato ad effettuare gli adempimenti previsti per l'autoliquidazione e il pagamento dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, un mandatario nell'interesse del Fisco consiste, dunque, nel ritenere applicabile l'art. 1188 del codice civile, cioè di ritenere liberato il debitore che paghi nelle mani del notaio⁷⁹. Si tratta di una conseguenza naturale, discendente dall'accoglimento dell'impostazione che fa del notaio l'indicatario di pagamento da parte del Fisco per l'assolvimento dell'imposta. Infatti, configurando la legge il notaio come soggetto indicato dal creditore pubblico per il soddisfacimento dell'obbligo impositivo, non può certo escludersi l'effetto liberatorio del pagamento che il contribuente mandante faccia nelle sue mani. Un effetto che deriva dalla stessa

⁷⁸In deroga al principio per cui la provvista è liberamente determinata dalle parti, quella che il notaio è legittimato a chiedere dovrà rispondere a criteri legali, nel senso che non può essere lasciata alla libera determinazione, ma dovrà corrispondere all'imposta che verrà presumibilmente applicata in relazione agli elementi che emergono dall'atto e dall'interpretazione che la stessa Amministrazione è solita dare a tali fattispecie (Puri P., *La figura del notaio*, cit.).

⁷⁹ In dottrina, già Tabet G. op.cit. era giunto alle medesime conclusioni.

indicazione da parte del creditore, poiché, secondo quanto sostenuto da autorevole dottrina⁸⁰, «a fronte del diritto del creditore di disporre della legittimazione a ricevere, vi è la previsione dell'effetto liberatorio per il debitore disposto dalla legge» effetto che non risente neppure del mancato adempimento da parte del notaio. Infatti, l'effettiva trasmissione delle somme al creditore «non pregiudica la liberazione del debitore la quale avviene in ragione del pagamento al legittimato: quest'ultimo, tramite la ricezione, è appunto investito del potere di liberare il debitore».

Con riferimento al tema dell'efficacia liberatoria del pagamento in mano al notaio, dunque, sia la dottrina che una recente giurisprudenza di merito si sono espresse nel senso che «il versamento effettuato dal contraente nelle mani del notaio della somma occorrente per il pagamento del tributo (somma determinata dal notaio) ha efficacia liberatoria per il contribuente che non può pertanto essere costretto ad un nuovo pagamento»⁸¹. La responsabilità della parte torna in superficie, invece, nel momento in cui trascorso il termine per pagare l'imposta principale, scatta l'obbligo di pagare l'imposta complementare o suppletiva⁸². In tale evenienza patologica, può accadere che

⁸⁰ L'espressione è di Giorgini E., *L'indicazione di pagamento come fattispecie*, Napoli, 2012, p.37.

⁸¹ Parte della dottrina (Pappa-Monteforte, *Pagamento dell'imposta di registro- La dubbia efficacia liberatoria del versamento al notaio*, in *Echi di diritto alla prassi contrattuale*, Napoli, 2011), infatti, sostiene che l'applicabilità dell'art. 1188 c.c. esprimerebbe un principio che è frutto «della doverosità della funzione notarile, del raccordo che il pubblico ufficiale rogante assicura tra autonomia costituzionalmente garantita dei privati e apparato pubblico; collegamento che necessita della garanzia della giusta tutela dei consociati, il cui affidamento è – di per sé – meritevole di essere salvaguardato». In giurisprudenza, si veda Comm. Trib. Prov. Campobasso, sez. II, 3 marzo 2011, n. 74/2/2011, vedi *infra*.

⁸² Per una trattazione differenziale delle ipotesi ora elencate, si veda Uckmar, V.-Dominici, R., *Registro (imposta di)*. in *Nss. D.I.*, Appendice, Torino, 1986, 543 e ss.; Rinaldi, R. *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, *op. cit.*, 62 e ss. Nel caso di specie, risulta rilevante comprendere appieno la portata dell'espressione “imposta principale postuma”.

Nell'ipotesi in cui l'Agenzia liquida la maggiore imposta entro il termine sopra menzionato di 15 giorni, quest'ultima avrà la medesima natura di quella versata in sede di “autoliquidazione”, ovvero di imposta principale (in tal senso, Cass., 10.8.2010, n. 18493 sulla quale v., per tutti, Tabet, G., *op. loc. ultt. citt.*, p. 94 e ss.; Puri, P., *op. loc. ultt. citt.*, p. 1022 e ss.) che sarà richiesta direttamente al notaio mediante apposito avviso di liquidazione notificato in via telematica. Si tratta di una tipologia peculiare di imposta principale, detta appunto postuma (Tabet, G., *op. loc. ultt. citt.*, p. 95): infatti, il criterio di qualificazione «cronologica», previsto dall'art. 41, d.P.R. 131/1986, subisce una rilevante eccezione, allorchè il tributo principale viene richiesto in un momento successivo rispetto alla registrazione dell'atto (al pari di quanto avviene per le imposte complementari e suppletive).

le somme che, a titolo di provvista, il notaio aveva percepito nell'interesse del Fisco e che residuano dalla fase dell'autoliquidazione, ritornino nella disponibilità della parte con conseguente obbligo di restituzione a carico del notaio, così come ritornano nella disponibilità della parte le eventuali somme che il notaio ha versato in eccesso e che è obbligato a compensare rispetto al Fisco.

9. La questione dell'efficacia liberatoria per il contribuente del versamento della provvista al notaio

Sul tema dell'efficacia liberatoria del pagamento effettuato in capo al notaio, si è sviluppato un acceso dibattito giurisprudenziale, del quale occorre necessariamente dare atto, partendo da una breve, ma alquanto necessaria premessa⁸³.

È noto, infatti, che il tratto distintivo della figura del notaio nell'ambito dell'imposta di Registro è soprattutto disegnato dall'art. 57 TUR. Tale disposizione normativa, nell'individuare i soggetti che sono tenuti all'adempimento del tributo, prevede, infatti, che, insieme alle parti contraenti, anche detto pubblico ufficiale sia solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta principale relativa agli atti da lui redatti, ricevuti o autenticati.

È questa norma che permette di qualificare «tradizionalmente» il notaio come responsabile d'imposta, ovvero, a mente dell'art. 64 del d.p.r. n. 600 del 1973, colui che, in forza di disposizione legislativa, è obbligato al pagamento dell'imposta insieme

Milita in tal senso, lo stesso art. 42, d.P.R. n. 131/1986, in cui si legge che «è principale, oltre all'imposta applicata al momento della registrazione, 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».

Nell'ipotesi in cui, invece, l'avviso di liquidazione venga notificato dopo il termine di sessanta giorni, non più al notaio che ha effettuato la registrazione telematica, ma alle parti contrattuali, è ragionevole ritenere che la maggiore imposta liquidata debba essere qualificata come suppletiva e non più principale (sul punto, v. Salanitro, G., *op. cit.*, p. 1248).

⁸³Per un maggiore approfondimento si veda Pappamonteforte V., *Avviso di liquidazione di principale postuma e legittimazione a ricorrere*, in Riv. Not., I, 2016, p.81 e ss,

ad altri per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi⁸⁴. Si tratta cioè di una particolare figura di debitore cui la legge impone l'assolvimento del tributo insieme al soggetto passivo di questo, ma che, a differenza di un «normale» co-obbligato solidale, non deriva la propria responsabilità dalla condivisione del presupposto impositivo.

L'obbligazione posta a carico del responsabile d'imposta deriva, come già detto, da una fonte distinta ed ulteriore, legata a quella principale da un vincolo di pregiudizialità e dipendenza⁸⁵: la solidarietà passiva si fonda non sulla realizzazione del presupposto impositivo, cioè l'aver posto in essere un atto soggetto a registrazione (fattispecie principale), ma sulla ricezione o l'autenticazione di tale atto (fattispecie dipendente)⁸⁶. È pertanto evidente che l'obbligo del notaio sussiste solo e nella misura in cui esiste quello del debitore principale, ad esso affiancandosi, senza però sostituirlo⁸⁷.

⁸⁴ L'opinione dottrinale maggioritaria, solitamente definita tradizionale, ravvisa infatti nel notaio un responsabile d'imposta, in quanto tenuto a pagare l'imposta in solido con altri per fatti esclusivamente riferibili a questi ultimi. Come meglio spiegato *infra* nel testo, notaio e parti contraenti sono legati da un rapporto di solidarietà passiva dipendente, nella quale i condebitori sono obbligati in virtù di fatti differenti, ma legati da un nesso di pregiudizialità-dipendenza. Per una simile impostazione si vedano, *ex multis*, Ghinassi, *Imposte di registro e di successione*, Milano, 1996, 78 ss.; Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003, 271; Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2000, 111; Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino 2003, 341; La Rosa, *op. cit.*, 85; in giurisprudenza, da ultimo, Cass., sez. trib., n. 16390 del 2002.

Diversamente si è sostenuto che detto pubblico ufficiale non sia obbligato insieme alle parti contraenti, ma sia responsabile per una propria obbligazione, distinta da quella delle parti. Il notaio sarebbe quindi responsabile per un debito proprio e non altrui, identificabile nell'obbligo di chiedere la registrazione ai sensi dell'art. 10 TUR e di versare l'imposta richiesta dall'ufficio al momento della formalità. Il pubblico ufficiale non sarebbe invece responsabile per l'obbligazione tributaria (intesa come l'obbligo di pagare l'imposta dovuta per legge), non essendo infatti vincolato a pagare le imposte suppletive e complementari e potendo beneficiare di un diritto di regresso verso le parti per l'intero ammontare versato e non solo pro-quota come un normale coobbligato solidale. Secondo questa lettura, la figura del notaio sarebbe quindi assimilabile a quella del sostituto d'imposta. Cfr. Berliri A., *Le leggi del registro*, Milano, 1961, 32 ss.; Pomini R., *L'obbligazione tributaria del notaio nella legge del registro*, in *Riv. Not.*, 1961, 462.

⁸⁵ Secondo questa impostazione, il responsabile d'imposta è quindi titolare di un'obbligazione accessoria, non autonoma, di garanzia. Il suo diritto all'integrale regresso si giustifica *ex art.* 1298 c.c., in base al quale «nei rapporti interni l'obbligazione in solido si divide fra i diversi debitori [...] salvo che sia stata contratta nell'interesse esclusivo di uno di questi». Riguardo alla circostanza che tale obbligazione di garanzia non corrisponda integralmente al debito principale, escludendo le imposte suppletive e complementari, si osserva invece che lo stesso diritto civile consente, mediante la fideiussione limitata convenzionalmente, di circoscrivere la solidarietà ad una parte del debito. Cfr. Braccini, *Struttura dell'obbligazione notarile di registro e suoi riflessi processuali, retro*, 1962, I, 373.

⁸⁶ In questi termini Puri, *op. cit.*, 2; Fantozzi, *op. cit.*, 235; Lucariello, *La legittimazione del notaio a chiedere il rimborso dell'imposta di registro*, in *Riv. not.*, 1999, 1004 ss.

⁸⁷ Secondo quegli Autori che assimilano il notaio rogante ad un sostituto d'imposta, tale professionista sostituirebbe appunto i contribuenti, nei limiti dell'imposta principale, in modo totale e liberatorio. Cfr.

Ciò comporta che il responsabile d'imposta, qualora abbia anticipato il pagamento del tributo o sia stato previamente escusso dall'Amministrazione, mantenga comunque il diritto a rivalersi per l'intero nei confronti del relativo soggetto passivo, certificando così la propria alienità rispetto al debito tributario⁸⁸. Pertanto, la stessa legge, che da un lato grava il notaio dell'ingrato compito di pagare l'imposta quale coobbligato solidale insieme ai contraenti, dall'altro concede lui una serie di tutele che gli consentono di non sopportare in via definitiva il tributo. Infatti, ai sensi dell'art. 58 TUR, il pubblico ufficiale rogante, come ogni altro responsabile d'imposta, si può surrogare in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'Amministrazione Finanziaria e può, dietro semplice esibizione di un certificato dell'Ufficio del Registro che attesti la somma pagata, richiedere al giudice un'ingiunzione di pagamento nei confronti dei soggetti nel cui interesse è stata richiesta la registrazione.

A tali generali forme di salvaguardia *a posteriori*, in quanto successive alla preventiva escussione del responsabile o alla sua eventuale anticipazione dell'imposta, si aggiunge per i notai una specifica garanzia preventiva, posto che la legge notarile consente loro di rifiutare legittimamente il proprio ufficio qualora non ottengano dai clienti l'anticipo delle somme destinate al pagamento dell'imposta⁸⁹.

Quando si tratti di tassare atti redatti, ricevuti o autenticati da un notaio, come nel caso in commento, si delinea in definitiva un sistema in cui l'obbligo formale di richiedere la registrazione riguarda soltanto detto pubblico ufficiale, mentre l'assolvimento della

Bafile, *Sostituzione tributaria*, in *Nss. dig. it. App.*, VII, 1987, 47.

⁸⁸ Secondo Cignarella, *Il disconoscimento della legittimazione del notaio a richiedere il rimborso dell'imposta di registro versata quale responsabile d'imposta*, in *Riv. notariato*, 2006, 508, «proprio l'esistenza della rivalsa vale a distinguere il soggetto passivo dal responsabile d'imposta e rileva l'alienità del debito da parte di quest'ultimo; alienità che comunque non lascia configurare una separazione netta tra debito e responsabilità, non potendo il notaio essere ridotto a mero delegatario del pagamento in quanto obbligato al versamento dell'imposta principale direttamente nei confronti dell'ente impositore».

⁸⁹ Cfr. l'articolo 28, 3° comma, l. 16 febbraio 1913, n. 89 (c.d. «legge notarile»), secondo il quale «il notaio può recusare 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».

relativa imposta ricade solidamente su due distinte categorie di soggetti⁹⁰: da un lato i contribuenti, ovvero le «parti contraenti», che devono sostenere in via definitiva l'onere tributario avendo manifestato la propria capacità contributiva; dall'altro il responsabile d'imposta, ovvero il notaio rogante, il quale risponde verso l'Erario in virtù della propria partecipazione alla formazione dell'atto da tassare e beneficia pertanto di un diritto alla integrale rivalsa, arricchito da sostanziali guarentigie legislative, nei confronti del debitore principale.

Quella disciplinata dal TUR è, infatti, una solidarietà dipendente⁹¹, ma non sussidiaria, potendo il Fisco richiedere l'adempimento dell'intero indifferentemente al responsabile d'imposta o ai contribuenti⁹², senza che i rapporti interni tra tali soggetti assumano di regola una qualche rilevanza rispetto alle sue istanze creditorie⁹³.

In altri termini, si predispose un sistema in virtù del quale il contribuente, sebbene sia

⁹⁰ Cfr. Pischetola, *Solidarietà tributaria tra notaio rogante e contribuente*, in *Riv. Not.*, 2007, 383, ove, a proposito delle obbligazioni a carico del notaio, si legge: «connessa a questa obbligazione [quella di assolvere l'imposta di registro relativa agli atti rogati] risulta l'altra di richiedere la registrazione di quegli stessi atti: obbligazione, peraltro, distinta dalla prima, perché solo quella al pagamento dell'imposta è solidale con quella assunta dall'obligato principale che costituisce idonea prova il fatto che la sanzione per «omissione della richiesta di registrazione» di atti rogati o autenticati ex art. 69 del TUR deve ritenersi applicabile solo al notaio rogante o autenticante».

⁹¹ La definizione di «solidarietà dipendente» è di Allorio, *op. cit.*, 233 ss. Secondo Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, «è dato distinguere, nelle ipotesi di pluralità di soggetti obbligati in solido per la stessa prestazione, fra solidarietà (passiva) paritetica e dipendente. La prima si profila quando più soggetti sono tenuti all'identica prestazione in virtù di un medesimo titolo; mentre la seconda si configura, allorché, ferma restando l'identità della prestazione, la coobbligazione di cui questa costituisce l'oggetto si giustifica sul piano sostanziale in virtù di titoli differenziati, riconnettendosi quindi a fattispecie ontologicamente distinte ancorché collegate. Entrambe le situazioni si riscontrano nel diritto tributario: è paritetico il vincolo di solidarietà che intercorre fra le parti dell'atto assoggettato ad imposta di registro; è, invece, dipendente quello che sussiste tra il contribuente ed il responsabile d'imposta».

⁹² La disciplina della solidarietà comporta, infatti, che l'Amministrazione si possa rivolgere a uno qualunque dei soggetti coobbligati, pretendendo l'integrale soddisfazione del proprio credito. Questi ultimi regolano poi internamente i reciproci rapporti di dare e avere. Cfr. ad esempio Cass., 8 novembre 1997, n. 11029, in *Giust. civ.*, 1998, I, 708, secondo cui «l'imposta di registro dovuta a seguito di atti traslativi della proprietà di beni immobili è a carico solidale di entrambe le parti, sicché l'Amministrazione, per ottenere il pagamento dell'imposta, può rivolgersi indifferentemente a tutte le parti, senza che il venditore o l'acquirente possano invocare il *beneficium excussionis*». Negli stessi termini si è espressa anche Comm. centr., 18 maggio 2006, n. 4575, ove si precisa che, in ogni caso, «resta fermo l'obbligo del compratore di rivalere il venditore a norma dell'art. 1475 c.c. ove l'Amministrazione abbia ottenuto il pagamento da quest'ultimo».

⁹³ Poiché la solidarietà vale nei confronti dell'Amministrazione, i contraenti sono liberi di elaborare regole pattizie (ad esempio ai sensi dell'art. 1475 c.c.) in ordine alla concentrazione del gravame di imposta solo su alcuno di essi oppure in ordine al riparto tra essi del carico fiscale complessivo.

altamente probabile che anticipi al notaio le somme per pagare i tributi, permane comunque obbligato nei confronti dell'Erario fino all'effettivo adempimento da parte di detto pubblico ufficiale, senza peraltro disporre di alcuno strumento per controllarne il relativo operato.

La situazione di oggettivo squilibrio che viene così a delinearsi a danno del contraente, seppur giustificata dal ruolo di mero «garante» del responsabile d'imposta, è di immediata percepibilità e può giungere, in casi estremi, a imporre al contribuente il duplice pagamento del medesimo tributo: il primo al pubblico ufficiale che trattiene a proprio indebito vantaggio l'importo ricevuto, il secondo all'Amministrazione in sede di liquidazione dell'imposta rimasta inevasa. Del resto, in questa circostanza non potrebbe efficacemente soccorrere neanche la possibilità di agire in ripetizione contro il notaio disonesto, dovendosi prendere atto, connessi alla durata del giudizio contro il pubblico ufficiale.

Alle problematiche da ultimo evidenziate prova a fornire una più soddisfacente risposta la giurisprudenza di merito, con la già citata sentenza Comm. Trib. Prov. Campobasso, sez. II, 3 marzo 2011, n. 74/2/2011, che riguarda appunto l'indebita sottrazione da parte del notaio delle somme ricevute dai clienti per il pagamento dei relativi tributi.

Una vicenda analoga era già stata peraltro oggetto di una precedente sentenza della Corte di Cassazione⁹⁴, nella quale i giudici si erano interrogati sulla legittimità di un sistema di riscossione che lasci il contribuente irrimediabilmente esposto alle eventuali condotte illecite realizzate dal notaio responsabile d'imposta⁹⁵.

I giudici di legittimità hanno tuttavia respinto in radice l'impostazione offerta dai ricorrenti, aderendo all'orientamento consolidato e affermando che «è da escludere che

⁹⁴ Cass., sez. trib., 12 giugno 2009, n. 13653.

⁹⁵ In quella occasione i contraenti di una compravendita immobiliare, richiesti del pagamento dell'imposta inevasa, avevano infatti replicato di aver già correttamente adempiuto l'obbligazione tributaria nelle mani del notaio rogante, contestando quindi la permanenza del vincolo di solidarietà di cui all'art. 57 TUR.

il dettato della legge notarile, in combinato disposto con quello della legge del registro, comporti che il pagamento dell'imposta di registro possa essere eseguito di fatto solo dal notaio e senza alcun controllo della parte che ha stipulato l'atto; né tanto meno può ritenersi che la normativa tributaria abbia voluto questo effetto realizzando a tal fine una sorta di delegazione al notaio quale esattore dell'imposta».

Infatti, a parere della Corte, è innegabile che la registrazione dell'atto possa avvenire, ai sensi dell'art. 10 del TUR, solo ad opera del notaio rogante e dietro presentazione all'ufficio dell'originale, documento che non può peraltro essere da questi consegnato a nessuno prima dell' adempimento formale. Da una simile procedura non consegue però in capo alla parte contraente alcun significativo impedimento nel concordare con il pubblico ufficiale le concrete modalità di pagamento dell'imposta, o nell'assistere in prima persona al versamento dal medesimo effettuato. In altri termini, alla stregua di quanto affermato dalla Corte nella suddetta pronuncia *«il notaio non costituisce una strettoia giuridica ineludibile nel pagamento dell'imposta»*, tale per cui non sarebbe possibile adempiere all'obbligazione tributaria senza la sua fattiva collaborazione. Infatti, da un'interpretazione sistematica della norme vigenti si evince che il notaio non è munito del potere di impedire il diretto assolvimento dell'imposta ad opera della parte contraente, e neppure esclude una partecipazione attiva della parte medesima, tanto alla concreta effettuazione del pagamento, quanto al controllo in ordine alla corretta destinazione del medesimo.

Secondo questo orientamento giurisprudenziale, le distorsioni che possono affliggere tale sistema a seguito degli abusi del notaio devono, pertanto, essere eliminate mediante la predisposizione di rimedi di carattere contrattuale o assicurativo (oppure con l'assunzione da parte dello Stato e dell'ordinamento notarile di specifiche forme di garanzia⁹⁶), ma non possono giungere a mettere in discussione la regola principe della

⁹⁶ Proprio per analoghe ragioni il D.lgs. 4 maggio 2006, n. 182 ha istituito il Fondo di Garanzia per il

solidarietà passiva per cui le vicende interne tra coobbligati sono irrilevanti per il creditore della prestazione⁹⁷. A conferma di tali conclusioni, si evidenzia infine l'irragionevolezza della soluzione contrapposta, non essendo pensabile che sia l'Erario a dover sopportare gli effetti negativi del comportamento abusivo del notaio, nonché la sua eventuale incapacienza.

A questa ricostruzione, favorevole a riconoscere la disciplina della solidarietà passiva ex art. 57 TUR anche in caso di distrazione ad opera del notaio delle somme ricevute dai contraenti, si contrappone la pronuncia in esame, nella quale i giudici molisani elaborano una soluzione più favorevole ai contribuenti danneggiati dall'illecita condotta del pubblico ufficiale.

È quindi opportuno analizzare l'accurato apparato argomentativo utilizzato dai giudici a supporto di tale innovativa pronuncia, seguendo, per esigenze di chiarezza e linearità, il medesimo ordine espositivo da essi adottato.

Se la lettura dell'art. 57 TUR offerta dalla Cassazione negava l'esistenza in capo al notaio di una sorta di «monopolio giuridico» nella registrazione degli atti immobiliari e nel versamento della relativa imposta, è proprio su tale specifico tema che la pronuncia in commento opera la prima sostanziale divaricazione dal precedente.

Avvenuto l'invio telematico e ottenuto il pagamento del tributo, l'Amministrazione, sempre via *internet*, si limita quindi a rilasciarne una ricevuta, la quale costituisce prova dell'avvenuta registrazione e contiene tutti i dati a tal fine rilevanti⁹⁸. Non essendo più

ristoro dei danni derivanti da reato commesso dal notaio nell'esercizio della sua attività professionale. Tale Fondo, regolamentato e gestito dal Consiglio nazionale del notariato, è costituito con separata contribuzione obbligatoria a carico di tutti gli iscritti al ruolo. Cfr. art. 21, l. 16 febbraio 1913, n. 89 c.d. «legge notarile».

⁹⁷ Nella motivazione della sentenza della Suprema Corte si può infatti leggere che l'eventuale danno patito dal contribuente, costretto a pagare nuovamente quanto versato al pubblico ufficiale, deriva dal comportamento scorretto di quest'ultimo piuttosto che dalla configurazione legislativa del regime di solidarietà o del rapporto tra Amministrazione e contribuente. Tale eventualità non può quindi in alcun modo incidere sulla legittimità costituzionale della disciplina del registro, erroneamente messa in dubbio dai ricorrenti.

⁹⁸ Ai sensi dell'art. 9 del decreto 13 dicembre 2000, la registrazione si considera quindi effettuata nel momento in cui l'Amministrazione abbia ricevuto i dati inviatele dal pubblico ufficiale. La ricevuta

prevista la preventiva liquidazione da parte degli uffici, il loro controllo⁹⁹ sulla regolarità delle formalità svolte e l'adeguatezza di quanto ricevuto avviene in un momento successivo ed eventuale, poiché, solo qualora sulla base degli elementi desumibili dall'atto¹⁰⁰ risulti dovuta una maggiore imposta, l'Amministrazione notifica, entro sessanta giorni¹⁰¹ dalla presentazione del modello unico, apposito avviso di integrazione del tributo versato¹⁰².

inviata telematicamente dall'Erario tiene luogo delle formalità previste dall'art. 16, 4° comma, del TUR ed è pertanto prevista l'immediata annotazione, in calce o a margine dell'originale, della data e numero della registrazione, nonché della somma dovuta e versata.

⁹⁹ Il controllo sulla correttezza dell'autoliquidazione, pur non estendendosi fino all'effettuazione di rettifiche di valore (che sono riservate all'attività di accertamento), non può nemmeno essere limitato ai soli errori materiali o di calcolo, dovendo riguardare anche la qualificazione dell'atto ai sensi dell'art. 20 TUR. In questo senso cfr. Circ. Ag. Entrate n. 6 del 5 febbraio 2003. Limita invece il potere di controllo dell'ufficio alla correzione di errori materiali o di omissioni, emergenti *ictu oculi* dall'atto Puri, *Le imposte indirette sui trasferimenti*, in Fantozzi, *op. cit.*, 990.

¹⁰⁰ Secondo Busani, *op. cit.*, 164, «da ciò discende che, ove si domandi un trattamento tributario diverso (*id est*: agevolato o più favorevole) da quello ordinariamente applicabile, dall'atto presentato alla registrazione (o dai suoi allegati) debbono desumersi i presupposti per l'applicazione di detta peculiare tassazione: l'ufficio, in altri termini, non ha il dovere di procurarseli da sé e neppure di desumerli da altre fonti di informazione. Resta impregiudicato peraltro il diritto del contribuente di agire in via di rimborso rispetto all'applicazione di una tassazione maggiore rispetto a quella ritenuta applicabile». Lo stesso Autore precisa inoltre come non siano necessarie formule particolari per richiedere una specifica tassazione, essendo a tal fine sufficiente descriverne in atto i relativi presupposti o, più semplicemente, richiamare il testo di una data norma. L'Autore ricorda poi come il notaio sia l'unico titolare del potere-dovere di autoliquidazione. Ciò comporta che quando non sia d'accordo con l'interpretazione prospettata dai clienti, i quali ad esempio ritengano impropriamente di avere diritto ad un'agevolazione fiscale, pur dovendo inserire in atto la richiesta di detta agevolazione, il pubblico ufficiale mantenga comunque la propria autonomia nella fase di autoliquidazione, essendo esclusivamente vincolato dagli «elementi desumibili dall'atto». In questi casi il notaio ha quindi diritto di richiedere alle parti la provvista necessaria al pagamento delle imposte che egli stesso ritenga dovute, ai sensi del citato art. 28 della c.d. «legge notarile».

¹⁰¹ Il termine originario di trenta giorni è stato elevato a sessanta dal d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in l. 30 luglio 2010, n. 122. La notifica successiva al decorso dei sessanta giorni deve essere intesa come liquidazione dell'imposta suppletiva, la quale, ai sensi del già analizzato art. 57 TUR, non è di responsabilità del notaio, ma esclusivamente dei contraenti. Nel caso in cui detta notifica sia fatta al notaio, costui può quindi presentare un'istanza di autotutela e, qualora questa abbia esito negativo, può presentare ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale, invocando la sospensione della riscossione ai sensi dell'art. 56, 1° comma, lett. b), TUR. In questo senso, Busani, *op. cit.*, 165. Dello stesso avviso Salanito, *op. cit.*, 1247. Sul punto si veda *infra*.

¹⁰² Sebbene la legge non precisi chi debba essere il destinatario della notificazione dell'avviso di liquidazione, numerosi dati normativi portano a ritenere che tale avviso debba essere notificato solo al notaio. In questa prospettiva, l'eventuale notificazione effettuata esclusivamente alle parti non sarebbe efficace, poiché non possono in alcun modo procedere al pagamento del tributo (attività di competenza del notaio). È solo il caso di evidenziare come in tal modo si venga a creare una frattura con la procedura di registrazione «cartacea», dove l'avviso di liquidazione in caso di insufficiente versamento è notificato alle parti che possono procedere al relativo pagamento (cfr. art. 54, 5° comma, TUR). Tuttavia, rispetto a tale fattispecie, la giurisprudenza ha avuto modo di precisare che «è legittima la notificazione dell'avviso

In tal caso il pagamento dell'imposta così rettificata deve essere effettuato dal notaio entro quindici giorni dalla data della notifica, pena l'applicazione di alcune sanzioni¹⁰³, mentre nell'opposta situazione in cui sia stata auto-liquidata una somma in eccesso, è prevista una rapida procedura di rimborso: il notaio può infatti compensare¹⁰⁴ le somme versate in eccesso con le imposte dovute per atti di data posteriore, senza potere però agire in regresso verso l'Erario¹⁰⁵.

di liquidazione dell'imposta effettuata dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del notaio che ha rogato l'atto e richiesto la registrazione, essendo il notaio, ai sensi dell'art. 57 TUR, obbligato al pagamento dell'imposta in solido con i soggetti nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, ed avendo l'Amministrazione la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, senza essere tenuta a notificare l'avviso anche agli altri; il pagamento effettuato dal notaio, inoltre, comporta 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 e abbiano deciso di non impugnare l'avviso di liquidazione, e quindi possono al più far valere la loro ragioni opponendosi all'azione di rivalsa o di regresso del coobbligato adempiente»: Cass., sez. trib., 21 febbraio 2007, n. 4047, in *Riv. Not.*, 2007, 381, con nota di Pischetola, *Solidarietà tributaria tra notaio rogante e contribuente*, cit. Il contenuto *lato sensu* rettificativo del descritto avviso e i principi generali in materia di diritto di difesa (essendo esso direttamente impugnabile) inducono infine a ritenere che esso debba essere adeguatamente motivato. In questo senso Salanitro, *op. cit.*, 1247.

¹⁰³ Consistenti nella computazione degli interessi moratori a partire dall'ultimo giorno utile per la richiesta di registrazione, nonché nell'applicazione di una sanzione pari al trenta per cento dell'ammontare non versato. Cfr. sul punto l'art. 3-ter d.lgs. 28 dicembre 1997, n. 471, ove è inoltre previsto che «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».

¹⁰⁴ Tale istituto può apparire affine alla compensazione disciplinata dal codice civile agli artt. 1241 e ss. Non si tratta però né di una forma di compensazione volontaria, posto che non vi è alcuna manifestazione di volontà da parte dell'Amministrazione, né giudiziale, mancando la sentenza del giudice. La figura sembra piuttosto una particolare compensazione legale, eceppabile dal solo notaio, il quale non ha altra scelta operativa, non potendo agire per il rimborso: cfr. Salanitro, *op. cit.*, 1247. Sulle specifiche peculiarità della compensazione tributaria, che la differenziano sensibilmente da quella civilistica, si veda Russo, *op. cit.*, 327.

¹⁰⁵ Cfr. art. 3-ter d.lgs. 28 dicembre 1997, n. 471, che esclude espressamente la possibilità per il notaio di agire per ottenere il rimborso dell'imposta versata in eccesso. Nella procedura di registrazione «cartacea», in cui la liquidazione del tributo spetta all'amministrazione, la legittimazione del notaio all'azione di rimborso è sempre stata molto discussa sia in dottrina che in giurisprudenza. Alcuni Autori, sottolineando l'autonomia dell'obbligazione tributaria del notaio, ne ammettono la *legitimatio ad causam* e affermano l'autonomia del relativo giudizio: cfr. in tale senso, Pomini, *op. cit.*, 456. La legittimazione processuale del notaio a richiedere il rimborso è stata riconosciuta anche da Russo, *op. cit.*, 164; Tesaurò, *op. cit.*, 122; Lucariello, *op. cit.*, 1008; Allorio, *Trenta anni di applicazione del codice di procedura civile*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, 43 ss., in cui l'Autore, in precedenza contrario a riconoscere tale legittimazione al notaio, dimostra di aver mutato opinione alla luce della necessaria tutela del diritto di difesa. Altri ritengono invece che, essendo l'obbligazione del notaio accessoria rispetto a quella del contribuente, debba essere negata a detto pubblico ufficiale la legittimazione ad agire per il rimborso dell'imposta versata in eccesso, limitandola alle sole parti contraenti: cfr. Braccini, *op. cit.*, 367; Cignarella, *op. cit.*, 510. In giurisprudenza sembra recentemente prevalere quest'ultima impostazione: da ultimo, Cass., sez. trib., 21 novembre 2002, n. 16390, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 707; Cass., sez. trib., 23 settembre 2004, n. 19172.

È proprio sulla base di tali argomentazioni che la Commissione può quindi sostenere che con la nuova normativa esaminata «è stato congegnato un sistema che consente unicamente al notaio – con assoluta esclusione delle parti contraenti – di provvedere alla registrazione, con sistema telematico, e al pagamento, con autoliquidazione, dei tributi dovuti per le cessioni immobiliari di cui abbia rogato gli atti».

Allorché si ricorra alla registrazione in via telematica, il notaio, alla stregua di siffatta ricostruzione, non sembra più qualificabile come un semplice responsabile d'imposta, risultando invece essere l'unico referente dell'Erario nel corso di tutte le formalità relative alla tassazione, dalla formale registrazione dell'atto, al calcolo, mediante autoliquidazione, delle somme da versare, fino al materiale pagamento di quanto ritenuto dovuto.

Dal momento che nessun diretto contatto tra gli Uffici e il contribuente è più astrattamente configurabile, il citato pubblico ufficiale si dimostra quindi essere l'unico soggetto legislativamente autorizzato e incaricato dalla legge a ricevere le somme necessarie al soddisfacimento dell'altrui obbligo tributario. È quindi evidente che la consegna di denaro nelle mani del professionista rivesta per i contraenti piena efficacia liberatoria *ex art. 1188 c.c.*, norma generale in base alla quale l'adempimento può essere validamente effettuato non solo al proprio creditore, ma anche alla persona da questi indicata o autorizzata dalla legge o dal giudice a riceverlo¹⁰⁶. In altre parole, poiché solo il notaio rogante può materialmente assolvere il tributo e ad esso soltanto i contribuenti possono consegnare i relativi importi, quest'ultima operazione non può che costituire per essi un corretto e definitivo adempimento del loro debito tributario¹⁰⁷.

¹⁰⁶ Sulla figura dell'*adiectus solutionis causa* si veda in generale Gazzoni F., *op. cit.*, 581.

¹⁰⁷ Di sicuro interesse sono quindi le modalità con cui le parti possono eventualmente chiedere il rimborso dell'imposta versata in eccesso, quando il relativo ammontare sia stato appunto consegnato al notaio rogante. L'art. 3-ter del d.lgs. n. 463 del 1997 prevede infatti che in tale circostanza il notaio possa operare una compensazione con le imposte dovute per atti successivi, senza potere agire per il relativo rimborso, ma tralascia di precisare la posizione delle parti contraenti. Ad ogni modo, in base alle conclusioni raggiunte dalla sentenza in esame non sembra si possa desumere che i contribuenti possano

Una volta stabilito che il pagamento effettuato nella mani del notaio rogante (*adiectus solutionis causa* indicato dalla legge) assume piena efficacia liberatoria dal debito tributario per il contribuente, resta infine da chiarire come tale principio si possa conciliare con le caratteristiche della solidarietà passiva *ex art. 57 TUR*. Si tratta cioè di individuare come, a fronte di una norma che pone il contribuente e il pubblico ufficiale sul medesimo piano in quanto coobbligati verso l'Erario per l'assolvimento dell'imposta, il pagamento effettuato dal primo al secondo sia qualificabile alla stregua di un corretto adempimento del debito principale.

Ciò comporta, come riconosciuto dagli stessi giudici, una significativa deroga ai tradizionali canoni della solidarietà passiva, che non sarebbe stata specificata nel TUR a causa dell'asserita impossibilità per il legislatore storico di prevedere l'ipotesi della condotta illecita di un pubblico ufficiale come il notaio.

A prescindere dall'effettiva persuasività di una simile argomentazione, la particolarità del *dictum* in esame rende viepiù necessaria una certa cautela nell'individuare l'esatta portata pratica, soprattutto rispetto ad altre fattispecie che ad una superficiale analisi potrebbero presentarsi come analoghe.

Il percorso argomentativo seguito dalla sentenza in commento, come visto, si presenta chiaro. Infatti, la Commissione sottolinea come, a seguito dell'entrata in vigore della procedura di registrazione telematica, al notaio siano state attribuite funzioni, come

agire esclusivamente verso il notaio cui abbiano consegnato le somme necessarie al pagamento dei tributi. Piuttosto essi possono richiedere il rimborso all'Amministrazione, la quale potrebbe però eccepire l'eventuale avvenuta compensazione con il notaio; in tal caso le parti potrebbero rivolgersi a detto pubblico ufficiale. Qualora i contribuenti abbiano richiesto il rimborso all'Erario sembra invece corretto ritenere operante un principio di preclusione, per cui il notaio non possa più avvalersi della compensazione, poiché questa inciderebbe sull'azione di restituzione già intrapresa dalle parti stesse: cfr. Salanitro, *op. cit.*, 1246. In giurisprudenza, in un caso relativo alla registrazione «cartacea», la sentenza della Cass., sez. trib., 21 febbraio 2007, n. 4047, *cit.*, ha però affermato che i contribuenti, dopo il pagamento effettuato da parte del notaio (tanto più se avvenuto con denaro depositato presso lo stesso) non possono più richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria in quanto, salvo prova contraria, nei rapporti con il creditore si presume che l'obbligato intimato intanto abbia provveduto al pagamento, in quanto abbia avuto l'assenso da parte di tutti gli altri coobbligati, nei cui confronti, altrimenti, non potrebbe esercitare il diritto di regresso *ex art. 1299 c.c.*

quella relativa all'autoliquidazione, precedentemente spettanti all'Amministrazione; al contribuente non è data altra alternativa che non sia quella di adempiere al notaio rogante, unico soggetto materialmente in grado di assolvere il debito tributario; detto pubblico ufficiale è pertanto incaricato per legge di ricevere dai propri clienti, anche mediante l'utilizzo di mezzi coattivi, la provvista necessaria all'assolvimento dell'imposta nell'interesse dell'Erario; di conseguenza i contribuenti che gli abbiano consegnato le somme a ciò destinate estinguono la loro obbligazione e non possono più essere considerati solidalmente responsabili per il pagamento fiscale *ex art. 57 TUR*.

L'attenta disamina di questa tesi ricostruttiva pone in evidenza che la statuizione dell'inapplicabilità *tout court* del regime della solidarietà tributaria «*quando l'inadempimento sia del solo notaio che, avendo ricevuto il denaro, non lo abbia versato all'Erario*», pare dover essere però sottoposta ad un attento vaglio critico e ad una ponderata verifica delle eventuali implicazioni in ambiti diversi, e più estesi, rispetto a quello oggetto della presente decisione.

A livello generale, preme evidenziare come la normativa che ha introdotto la modalità di tassazione informatica abbia indubbiamente apportato alla disciplina del Registro e della riscossione della relativa imposta modifiche rilevanti non solo sul piano tecnico-operativo, ma anche sotto il profilo sistematico. Ad esempio, è innegabile che la previsione di un meccanismo di autoliquidazione del tributo ad opera del notaio rogante abbia sostanzialmente mutato i reciproci rapporti tra questo soggetto, l'Amministrazione e i contribuenti, al punto da farsi largo in dottrina l'idea di un *venir meno*, riguardo questo aspetto, della distinzione tra imposte dirette e indirette.

Tuttavia, non è certo imperativo dal punto di vista logico ritenere che tali innovazioni conducano in modo inevitabile a qualificare il citato pubblico ufficiale come *adiectus solutionis causa* del fisco. Infatti, da un lato, può dirsi, contrariamente a quanto ritenuto

dai giudici molisani, che questa specifica forma di autoliquidazione¹⁰⁸ non abbia in realtà comportato alcun trasferimento di funzioni pubbliche in capo al notaio rogante¹⁰⁹, ma si è anche rilevato come non sia corretto desumere dalla nuova distribuzione delle formalità e dei compiti relativi all'imposizione la configurazione del notaio quale una sorta di «ausiliario dell'Amministrazione finanziaria»¹¹⁰.

¹⁰⁸ Cfr. Petteruti, *op. cit.*, 357, giunge a sottolineare che la stessa dizione «autoliquidazione» è impropriamente utilizzata nel presente contesto, poiché il notaio rogante è tradizionalmente considerato un responsabile d'imposta.

¹⁰⁹ Si veda Salanitro, *op. cit.*, 1246, secondo cui la lettura per cui l'autoliquidazione comporti un trasferimento di poteri dall'Amministrazione ad un altro soggetto (contribuente o notaio) sembra essere più adatta in relazione alle imposte dirette o all'iva, ove il controllo successivo dell'Erario è rivolto solo alla correzione di errori matematici o di calcolo. Una verifica più completa è invece svolta in modo selettivo, su una percentuale molto ridotta di dichiarazioni, con ciò avvalorandosi l'idea che la funzione istituzionale di determinare in modo analitico l'imposta ricada sul contribuente stesso. Al contrario, nella disciplina del registro, il controllo sulla correttezza dell'autoliquidazione viene effettuato su tutti gli atti e non si limita ai meri errori materiali o di calcolo, dovendo riguardare anche la qualificazione della fattispecie. Dalla previsione di una simile verifica sostanziale e generalizzata discende dunque che l'autoliquidazione operata dal notaio debba essere considerata come provvisoria, restando la relativa funzione in capo all'Amministrazione. Secondo l'Autore ciò sarebbe inoltre confermato dalla mancata previsione di sanzioni nel caso di rettifica della liquidazione operata dal notaio, qualora la maggiore imposta sia versata entro i successivi quindici giorni. L'inerzia dell'Amministrazione, che non notifichi entro sessanta giorni l'avviso di liquidazione, comporterebbe dunque una sorta di «validazione confermativa» dell'autoliquidazione operata da detto pubblico ufficiale: cfr. Mastroiacovo - Puri, *Recupero di imposta principale dopo la registrazione*, in *CNN, Studi e materiali*, Milano, 2004.

¹¹⁰ Alcuni Autori hanno infatti sostenuto che l'introduzione della procedura informatica, nonché soprattutto del meccanismo di autoliquidazione del tributo che essa comporta, costituisca un significativo argomento a favore dell'assimilazione del notaio alla figura del sostituto d'imposta. L'autoliquidazione è infatti un istituto applicato a carico del contribuente o del sostituto, non del responsabile d'imposta. Inoltre, come visto, l'avviso di liquidazione è notificato al notaio e non alle parti contraenti, anche se il primo può poi recuperare dalle stesse quanto da lui versato. In tal modo il soggetto passivo dell'obbligazione principale è tenuto a versare il tributo in base ad un atto amministrativo di cui viene di fatto a conoscenza solo attraverso il pubblico ufficiale. In questo senso, anche se in relazione allo schema legislativo proposto nel 1978. Cfr. Fantozzi A., *L'autotassazione*, *cit.* Ciò nonostante la dottrina maggioritaria ritiene che la qualificazione del notaio come sostituto d'imposta, anche a seguito dell'entrata in vigore della registrazione telematica, sia poco persuasiva: la sostituzione tributaria infatti non è caratterizzata dalla presenza di imposte applicate a carico di un soggetto per fatti riferibili ad altri, ma dal fatto che l'obbligo del sostituto è collegato al distinto rapporto civilistico di erogazione di emolumenti verso il sostituto e alla correlata ritenuta della somme che consentano l'adempimento fiscale. Da ciò consegue che la sostituzione è configurabile solo nel campo delle imposte dirette, ove contribuente e sostituto sono entrambi in rapporto economico diretto con il presupposto, mentre nella disciplina del registro il notaio non ha mai la detenzione della materia imponibile idonea a giustificare l'applicazione dell'istituto. In questi esatti termini Salanitro, *op. cit.*, 1248; La Rosa, *op. cit.*, 66; Lucariello, *op. cit.*, 1005. Favorevoli alla qualificazione del notaio come «ausiliario dell'Amministrazione» sono invece quegli Autori che lo ritengono obbligato verso l'Erario per un fatto proprio, inteso come inosservanza della prescrizione legislativa di registrare gli atti, inquadrandolo dunque in una posizione assimilabile a quella del funzionario addetto alla tassazione dell'atto: cfr. Parlato, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, Padova, 1194, 415. Tuttavia almeno due

Inoltre, restano ancora da indagare le possibili conseguenze di tale arresto su alcuni profili pratici e processuali della disciplina della solidarietà passiva che potrebbero in qualche modo essere influenzati dal fatto che uno dei coobbligati estingua il proprio obbligo adempiendo a quello che è, a tutti gli effetti, un altro condebitore¹¹¹. Tale istituto comporta, ad esempio, l'estensione a tutti i coobbligati delle vicende favorevoli inerenti al rapporto debitorio, regola della cui sopravvivenza si può quanto meno dubitare laddove la vigenza stessa del regime della solidarietà venga esclusa in termini così netti¹¹². Analoghe incertezze possono essere avanzate anche in relazione ad aspetti quali il ruolo delle parti contraenti nell'impugnazione avanzata (o non promossa) dal notaio avverso l'avviso di liquidazione notificatogli nei sessanta giorni dalla registrazione¹¹³, o, ancora, rispetto al già controverso rimborso dell'imposta

argomentazioni giuridiche confermano l'estraneità e la terzietà del notaio rispetto all'Amministrazione e impongono di respingere quelle letture che ravvisano in detto pubblico ufficiale un ausiliario dell'Erario nella riscossione dell'imposta: da un lato, il rilievo che il notaio è destinatario dell'avviso di liquidazione; dall'altro la circostanza che l'imposta richiesta con tale avviso è qualificata come principale e non come suppletiva. In questi termini, Salanitro, *op. cit.*, p.1248.

¹¹¹ È infatti evidente che sono numerosi gli aspetti disciplinari relativi all'imposta di registro che risultano fortemente influenzati dal venir meno del regime della responsabilità solidale e delle regole ad esso connesse.

¹¹² La solidarietà può comportare, ad esempio, che se un avviso di accertamento venga impugnato solo da alcuni dei condebitori solidali, ma non dagli altri, questi ultimi possano pretendere (ai sensi dell'art. 1306 c.c.) l'estensione nei loro confronti del giudicato favorevole prodottosi a vantaggio dei ricorrenti. Cfr. in tal senso Cass., 21 luglio 1988, n. 4725, in *Boll. trib.*, 1988, 1479; Cass., sez. un., 23 ottobre 1990, n. 7053, in *Fisco*, 1991, 4550; Cass., sez. un., 22 giugno 1991, n. 7053, in *Corr. trib.*, 1991, 2249. Cfr. anche C.M. 5 giugno 1997, n. 156, ove si legge che «se il debitore non ha proposto impugnazione, ma, al contrario, ha già corrisposto il debito d'imposta, non gli compete alcun rimborso, atteso che il pagamento prima o dopo il formarsi del giudicato costituisce esercizio negativo e consumazione del diritto a richiedere l'estensibilità del giudicato più favorevole, impedendo che possa successivamente ripetersi quanto sia stato in tal modo pagato».

¹¹³ Tale problematica era già stata oggetto di una significativa elaborazione dottrinale e giurisprudenziale in relazione alla fattispecie «cartacea», ma le cui conclusioni possono essere richiamate anche rispetto alla procedura telematica. Si è infatti stabilita l'estraneità dei contribuenti rispetto al giudizio eventualmente promosso dal notaio che abbia impugnato l'avviso di liquidazione notificatogli, non sussistendo un oggetto del ricorso che riguardi inscindibilmente più soggetti, presupposto richiesto per instaurare un litisconsorzio necessario, in quanto ciascun coobbligato solidale sarebbe titolare di un distinto rapporto obbligatorio: *ex multis*, Salanitro, *op. cit.*, 1247. Allo stesso modo, il pagamento del maggior tributo effettuato dal pubblico ufficiale raggiunto dall'avviso di liquidazione è stato considerato pienamente efficace anche nei confronti delle parti contraenti, pur in assenza di una notificazione nei loro confronti: in tal senso si veda la già citata sentenza della Cass., sez. trib., 27 febbraio 2007, n. 4047. Parzialmente contraria ad entrambe queste letture, pur se relativa alla solidarietà tra le sole parti

erroneamente versata in eccesso dal professionista.

Ad ogni modo, le conclusioni raggiunte dai giudici molisani sono interessanti e di indubbio pregio, soprattutto nel loro tentativo di fornire una lettura dell'istituto di cui all'art. 57 TUR maggiormente protettiva dei contribuenti che si trovino nel caso estremo di avere adempiuto il tributo ad un notaio autore di una illecita condotta a loro danno¹¹⁴.

10. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità

Il problema della qualificazione giuridica del notaio all'indomani della novella legislativa del 1997 non sembra, tuttavia, facilmente risolvibile, posto che, a fronte delle tesi più innovative di cui sopra, residua un consistente formante giurisprudenziale e un filone dottrinale¹¹⁵, ancora orientati ad una qualificazione in termini più tradizionali della figura in esame, che cercano di mettere a fuoco le novità normative all'interno del quadro della responsabilità d'imposta. Quanto alla giurisprudenza, si possono citare le

contraenti, è invece la nota sentenza delle Sezioni Unite, datata 18 gennaio 2007, n. 1052, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 189 ss., con nota critica di Glendi, *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i «funerali» della solidarietà tributaria*.

¹¹⁴ La Commissione trae l'abbrivio del proprio ragionamento, da un lato, dalla sua obbligatorietà della nuova disciplina, la quale priva il contribuente di ogni possibile contatto diretto con l'Amministrazione e lo costringe ad adempiere il debito fiscale al solo notaio; dall'altro, dalla previsione in favore di quest'ultimo dei medesimi poteri concessi all'Amministrazione per ottenere dai contraenti la provvista necessaria all'assolvimento dei relativi tributi. Nell'ottica dei giudici, solo in presenza di queste ulteriori circostanze, peculiari della funzione notarile nell'ambito dell'imposizione indiretta, si palesa irragionevole, se non incostituzionale, continuare a mantenere obbligato il contribuente che abbia versato il tributo nelle mani di detto pubblico ufficiale.

Alla luce di queste argomentazioni è senz'altro possibile ritenere che, nonostante la vicenda in commento sia riferita ad una compravendita immobiliare, le medesime conclusioni siano applicabili alla generalità degli atti notarili cui, dal giugno 2007, è stato esteso l'obbligo di registrazione telematica. Al contrario, e sempre per le medesime ragioni, si deve escludere che la qualifica di *adiectus solutionis causa* del Fisco possa essere estesa agli altri «pubblici ufficiali che abbiano redatto, ricevuto o autenticato» l'atto da registrare in via informatica a quei soggetti chiamati da specifiche discipline di settore ad osservare procedure di tassazione simili, se non analoghe, a quelle fin qui analizzate.

¹¹⁵ Si pensi, ad esempio, a quanto affermato da Pappamonteforte V. nel suo scritto, *Crisi matrimoniale e trasferimenti immobiliari ai figli. Cenni su trattamento tributario e competenza*, commento alla sent. Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, sez. VI, 18 maggio 2011, n. 294, in *riv. Not.* N.6/2011.

molteplici pronunce della Cassazione¹¹⁶, ove si legge che, *in tema di imposta di registro, anche nel caso in cui, in seguito alla stipulazione di un contratto di compravendita immobiliare, il notaio rogante abbia omissso di provvedere al versamento delle somme dovute, permane comunque il vincolo solidale a carico delle parti contraenti.*

Ne deriva che, secondo il supremo organo di legittimità, *la notificazione dell'avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata, in capo 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 tal veste abbia provveduto alla relativa autoliquidazione ed al corrispondente versamento varrebbe, solo, a costituirlo quale responsabile d'imposta, tenuto all'integrazione del versamento, ex art. 13 D.lgs. n. 463 del 1997, ma non incide sul principio di ordine generale, fissato dall'art. 57 d.P.R. n. 131 del 1986, per cui i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo*¹¹⁷.

¹¹⁶ Sent., n. 5016 del 2015 della Corte di cassazione, in *Quotid. Giur.*, 2015; In tal senso anche Cassazione, sentenza n. 9440 del 6 maggio 2005; Cass., sent. n. 4954, 2006.

¹¹⁷ Invero, possono citarsi anche alcune pronunce di segno contrario che, nonostante siano state avversate dalla giurisprudenza dominante, si apprezzano per la loro originalità nel tentativo di spiegare il nuovo meccanismo dell'autoliquidazione in senso maggiormente protettivo per il contribuente. Si può rammentare la già citata pronuncia della Commissione provinciale di Campobasso, i cui principi conviene richiamare. Nella pronuncia si legge che è necessario procedere ad una *interpretazione costituzionalmente orientata del medesimo articolo 57 TUR. Infatti ove tale norma non consentisse di attribuire efficacia liberatoria al pagamento effettuato dal contribuente al notaio, si verrebbe a delineare una irrazionale ed ingiustificata disparità di trattamento tra i due soggetti ritenuti solidalmente responsabili della medesima obbligazione nei confronti dell'Erario.*

Il contribuente, obbligato dalla nuova legge a versare gli importi dovuti nelle mani del notaio e impossibilitato ad adempiere di persona l'obbligo tributario, rimarrebbe esposto, senza alcuna specifica tutela, al rischio di dover pagare nuovamente il Fisco in caso di illecita appropriazione delle somme da parte del pubblico ufficiale. Quest'ultimo potrebbe invece beneficiare di una garanzia sia preventiva, grazie al potere di subordinare il rogito al previo deposito della somma, che successiva, in virtù del privilegio speciale sugli immobili e alla tutela monitoria speciale ex art. 633, n. 3 c.p.c., azzerando così l'eventuale incidenza negativa degli inadempimenti altrui. Ne deriva, secondo tali giudici, che il pagamento effettuato dal contraente nei confronti del notaio libera il primo, impendendo all'Erario di rivolgersi indistintamente a ciascuno dei condebitori, ma solo al soggetto che ha violato la legge. Il problema di tutela nascerebbe dal fatto che la solidarietà è dipendente e non sussidiaria e ciò non

Pertanto, rimarrebbe valido il principio secondo cui, pure nel caso di imposte autoliquidate dal notaio a seguito di registrazione telematica secondo la procedura del D.lgs. 463/97, rimane la responsabilità solidale delle parti contraenti per le imposte. Da ciò consegue che se il notaio omette il versamento del tributo integrativo, la previa autoliquidazione vale a costituirlo come responsabile d'imposta, ma non incide sulla solidarietà prevista dall'art. 57 del DPR 131/86¹¹⁸.

impedisce al fisco di scegliere il debitore sul quale rivalersi: il contraente, per esempio, ancorché quest'ultimo abbia pagato nelle mani del notaio.

Si tratta di una pregevole ricostruzione che però stride con il tenore letterale dell'art 57 d.P.R 131/1986, nonché con le molteplici sentenze della giurisprudenza di legittimità (così Cass., sez. trib., 12 giugno 2009, n. 13653), che afferma a chiare lettere che, per quanto sia doveroso riconoscere l'arricchimento di funzioni pubblicistiche in capo al notaio, tuttavia, *non è certo imperativo dal punto di vista logico, e forse nemmeno costituzionalmente necessario, ritenere che tali innovazioni conducano in modo inevitabile a qualificare il citato pubblico ufficiale come adiectus solutionis causa del fisco.*

Inoltre, restano ancora da indagare le possibili conseguenze di tale arresto su alcuni profili pratici e processuali della disciplina della solidarietà passiva che potrebbero in qualche modo essere influenzati dal fatto che uno dei coobbligati estingua il proprio obbligo adempiendo in favore di colui che è, in pratica, un altro condebitore. Tale istituto comporta, ad esempio, l'estensione a tutti i coobbligati delle vicende favorevoli inerenti al rapporto debitorio, regola della cui sopravvivenza si può quanto meno dubitare laddove la vigenza stessa del regime della solidarietà venga esclusa in termini così netti (la solidarietà può comportare, ad esempio, che se un avviso di accertamento venga impugnato solo da alcuni dei condebitori solidali, ma non dagli altri, questi ultimi possano pretendere l'estensione nei loro confronti del giudicato favorevole prodottosi a vantaggio dei ricorrenti. Cfr. in tal senso Cass., 21 luglio 1988, n. 4725, in *Boll. trib.*, 1988, 1479; Cass., sez. un., 23 ottobre 1990, n. 7053, in *Fisco*, 1991, 4550; Cass., sez. un., 22 giugno 1991, n. 7053, in *Corr. trib.*, 1991, 2249. Cfr. anche C.M. 5 giugno 1997, n. 156).

Analoghe incertezze possono essere avanzate anche in relazione ad aspetti quali il ruolo delle parti contraenti nell'impugnazione avanzata dal notaio (il quale, dopo aver ricevuto il pagamento del tributo da parte dei clienti, resta di fatto l'unico obbligato al versamento del tributo all'Erario) avverso l'avviso di liquidazione notificatogli nei sessanta giorni dalla registrazione. Rispetto a tale ultima problematica, per la quale si rinvia al cap.II *infra*, può dirsi che essa era già stata oggetto di una significativa elaborazione dottrinale e giurisprudenziale in relazione alla fattispecie «cartacea», ma può essere riproposta anche rispetto alla procedura telematica. Si è detto, infatti che i contribuenti sono estranei rispetto al giudizio eventualmente promosso dal notaio che abbia impugnato l'avviso di liquidazione notificatogli, non sussistendo un oggetto del ricorso che riguardi inscindibilmente più soggetti, presupposto richiesto per instaurare un litisconsorzio necessario, in quanto ciascun coobbligato solidale sarebbe titolare di un distinto rapporto obbligatorio: Cfr., Salanitro, *op. cit.*, 1247. Allo stesso modo, il pagamento del maggior tributo effettuato dal pubblico ufficiale raggiunto dall'avviso di liquidazione è stato considerato pienamente efficace anche nei confronti delle parti contraenti, pur in assenza di una notificazione nei loro confronti: in tal senso si veda la già citata sentenza della Cass., sez. trib., 27 febbraio 2007, n. 4047. A diverse conclusioni giunge invece la nota sentenza delle Sezioni Unite, 18 gennaio 2007, n. 1052, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2007, 189 ss., con nota critica di Glendi, *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i «funerali» della solidarietà tributaria*).

¹¹⁸ Viene quindi sconfessata da Cass. 11 novembre 2015, n. 4016 la tesi, sostenuta da una parte della dottrina, secondo cui nella registrazione telematica il notaio sarebbe titolare di una sorta di obbligazione autonoma nei confronti del Fisco. In base alla procedura descritta dal D.lgs. 463/97, la registrazione telematica degli atti avviene previo pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale. Per questa imposta (ma si tratta di un discorso valevole in generale per l'imposta principale), il responsabile non è il

Il notaio continuerebbe, dunque, ad essere considerato alla stregua di un responsabile d'imposta poiché continuerebbero a sussistere gli elementi specificamente indicati all'art.64, comma 3, d.P.R 131/1986, trattandosi di un soggetto obbligato al pagamento dell'imposta per fatti e situazioni esclusivamente riferibili ad altri soggetti¹¹⁹. Tuttavia, come precisato dai giudici di legittimità in altra pronuncia¹²⁰, si tratta di una figura di responsabile d'imposta "atipica", la cui peculiarità si estrinseca nei particolari strumenti a lui dati per poter conseguire, in via preventiva o successiva, quanto dovuto da coloro che sono i veri e propri soggetti passivi dell'imposta. 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 versare¹²¹, sia *ex post* mediante l'azione di rivalsa nei confronti delle parti dell'atto (art. 64, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973), nonché la surrogazione nelle azioni, diritti e privilegi dell'Amministrazione (art. 58 del d.P.R. n. 131/1986).

La massima tutela attribuita al pubblico ufficiale costituirebbe indice tangibile della volontà del legislatore di proteggere un soggetto che non è portatore di interessi propri¹²².

Di recente anche altra giurisprudenza di legittimità, la quale mostra di conoscere bene il dibattito dottrinale sotteso alla questione, ha mostrato di propendere per quest'orientamento, precisando, a superamento delle opinioni contrarie che se è vero

solo notaio, ma pure le parti contraenti, in ragione del principio desumibile dall'art. 57 del TUR. Ne deriva che la notifica dell'avviso di liquidazione non spetterebbe al solo notaio, ma anche alle parti contraenti, il che potrebbe sembrare strano, in quanto si attribuisce la legittimazione processuale ad un soggetto (le parti contraenti) diverso da colui il quale ha ricevuto l'atto (sentenza n. 18493/2010). Tuttavia, la tesi in esame si apprezza per il suo fondamento giuridico rinvenibile nell'art 57 T.U.R., ancora in vigore, che sancisce la solidarietà tra le parti e il notaio.

¹¹⁹ Da ultimo anche Cass. civ. Sez. V, 3 febbraio 2017, n. 2864: *In tema d'imposta di registro, è legittima la notificazione dell'avviso di liquidazione nei confronti di una sola delle parti dell'atto, tutte solidalmente obbligate ai sensi dell'art. 57 del d.P.R. n. 131 del 1986, atteso che l'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'art. 1292 c.c., ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, per cui non è tenuta alla notifica dell'avviso nei confronti degli altri condebitori.*

¹²⁰ Cfr. Cass., sez. trib., n. 16390 del 21 novembre 2002.

¹²¹ Si veda art. 28, comma 3, della legge 16 febbraio 1913, n. 89 dal titolo "Ordinamento del notariato e degli archivi notarili".

¹²² Cfr. Cass., 19 marzo 1994, n. 2644.

che il pagamento dell'imposta di registro possa essere eseguito di fatto soltanto dal notaio e senza alcun controllo della parte che ha stipulato l'atto, è altresì vero che da tale premessa non discende automaticamente che la parte non possa procedere concretamente al pagamento dell'imposta secondo le modalità concordate con il notaio, e non possa comunque assistere al pagamento da questi effettuato.

La Suprema Corte¹²³, pur riconoscendo che si tratta di un'ipotesi che non si verifica frequentemente, valorizza la circostanza che tale ipotesi non è esclusa dal sistema normativo esistente. Di qui, si deve *escludere che la legge istitutiva dell'imposta di registro consideri il notaio come soggetto delegato alla riscossione dell'imposta o come rappresentante dello stato del procedimento di riscossione della stessa*. In altri termini, il sistema delle norme vigenti, non esclude, dunque, una partecipazione attiva della parte nel pagamento dell'imposta all'Amministrazione finanziaria, sia sotto il profilo della concreta effettuazione del pagamento sia sotto il profilo del controllo che il versamento effettuato nelle mani del notaio pervenga effettivamente in capo all'amministrazione finanziaria¹²⁴.

Dall'accoglimento della tesi tradizionale della solidarietà tra notaio e parti contraenti, discende la facoltà del contribuente di impugnare l'avviso di liquidazione della maggiore imposta (principale) di registro, notificato al solo notaio rogante dopo la presentazione del modello unico informatico, ciò per la ragione che l'obbligo posto a carico del notaio di versare la maggiore imposta non inciderebbe sul principio fissato dall'articolo 57 T.U.R., secondo il quale sono soggetti obbligati al pagamento

¹²³ Cfr Cass. 12 giugno 2009, n. 13653.

¹²⁴ Contra sent. Cass. 29 settembre 2006, n. 21222; Comm. Prov. Campobasso 3 marzo 2011, n.74, secondo cui la norma dell'articolo 57, del D.P.R. n. 131/86, va interpretata nel senso che l'unico responsabile, dopo la dazione della somma, del pagamento delle imposte suddette è il notaio e quindi il contribuente deve intendersi liberato e non può essere obbligato a ripetere gli importi. Ragionando diversamente, sarebbero violati gli articoli della Costituzione 3 e 53 sulla disparità di trattamento tra cittadini e sulla capacità contributiva.

dell'imposta le parti contraenti, *“le quali sono comunque destinatarie sostanziali dell'atto impositivo, legittimate ad impugnarlo in sede giurisdizionale”*¹²⁵ .

Quanto esposto, a prescindere dalle critiche che possono essere mosse, ha un fondamento giuridico, rinvenibile nella solidarietà per l'imposta prevista dal TUR.

In altri termini, se pur non può trascurarsi che l'avviso di liquidazione per il tributo integrativo, almeno di norma, viene notificato al notaio, è altresì vero che questi è considerato un responsabile d'imposta, e che i soggetti passivi del tributo rimangono le parti contraenti, quindi sembra corretto affermare che queste possano sia ricevere l'avviso di liquidazione sia, in ogni caso, presentare il ricorso.

Il discorso muta per le sanzioni, tanto per l'omessa registrazione quanto per l'omesso versamento dei tributi dovuti in autoliquidazione. Nelle imposte autoliquidate dal notaio, la sanzione ex art. 13 del Dlgs. 471/97 per tardivo versamento viene irrogata solo per il mancato pagamento entro 15 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, ex art. 3-ter del Dlgs. 463/97.

La responsabilità, in tal caso, non dovrebbe mai gravare sulle parti contraenti, che non possono interferire sull'attività notarile¹²⁶.

¹²⁵ Cfr. Cass., sez. trib., 25 marzo 2010, n. 18493. In senso opposto, A. Busani, cit., 165, nota 170, secondo il quale *«non essendo i destinatari della notifica, i contraenti non hanno possibilità di impugnazione ma possono peraltro domandare il rimborso»*. Per maggiore approfondimento sulla questione si veda cap. II, paragrafo 5 e ss.

¹²⁶ Si veda infra paragrafo n.8

11. La soluzione che appare preferibile circa il ruolo del notaio nell'autoliquidazione. Nel segno del nulla di nuovo sotto il sole.

L'analisi sistematica della nuova disciplina pone, come si è visto, il problema della (ri)qualificazione della figura notarile nell'ambito degli adempimenti fiscali inerenti all'imposta sui trasferimenti.

Sulla scorta del quadro prospettato, si nota come le possibili qualificazioni siano quattro. La prima è quella che continua a leggere il notaio come garante dell'erario. La seconda è quella che lo qualifica come sostituto d'imposta. Le ultime teorie vedono nel notaio, rispettivamente, una figura *sui generis* e un mandatario nell'interesse del Fisco. Invero, queste categorie possono ridursi a sole due, dal momento che ciò che è dirimente, ai fini dell'analisi della figura del notaio nel procedimento e nel processo tributario, è capire se lo stesso possa essere inquadrato come responsabile d'imposta o come figura obbligata in proprio (nelle varie declinazioni di sostituto, mandatario, delegato, o figura anomala). Il problema di fondo è se l'introduzione nel nostro ordinamento di nuove norme sull'informatizzazione dell'attività notarile abbia determinato una modifica sostanziale della natura della responsabilità del notaio, ovvero debba piuttosto discorrersi, in tali ipotesi, di giustapposizione rispetto alla normativa generale.

Invero, ad una disamina più attenta, si comprende come l'unica possibile soluzione convincente sia quella di considerare l'art 3 del D.lgs 463 del 1997 come norma complementare rispetto all'art. 57 del d.P.R 131/1986, continuando, dunque, a qualificare il notaio come responsabile, e ciò per diversi ordini di motivi.

Innanzitutto, non sono esenti da critiche le soluzioni cui è approdata la più recente dottrina.

Se da un lato è vero che la nuova normativa sull'autoliquidazione sembra accentuare il ruolo del notaio nel sistema di pagamento, riservandogli delle funzioni che prima non aveva¹²⁷, tali da definire la sua responsabilità come speciale¹²⁸, è altresì vero che esistono degli elementi ostativi ad una rivisitazione in chiave squisitamente pubblica della figura notarile.

Infatti, non può accogliersi la tesi che qualifica il notaio come sostituto d'imposta, e ciò per l'evidente ragione che le due fattispecie (quella della sostituzione e quella dell'autotassazione notarile) sono molto distanti tra loro. Il richiamo all'istituto *de quo* che, per certi versi, sembra calzante¹²⁹, non convince, innanzitutto, per via del fatto che il notaio, a differenza del sostituto, non dispone sin da principio di una somma di denaro in quanto debitore del cliente/sostituto¹³⁰. L'autoliquidazione e il pagamento dipendono

¹²⁷ Si è già detto dell'obbligatorietà dell'autoliquidazione del tributo, previo conferimento della provvista, nonché della necessaria "mediazione" notarile. Inoltre, si deve ricordare che nella fase che va dalla stipulazione dell'atto fino alla richiesta dell'imposta principale l'unico interlocutore del Fisco è proprio notaio. Questa evidente caratterizzazione in senso pubblicistico non oscura, tuttavia, l'intrinseca natura di libero professionista del notaio. Si badi che anche la dottrina della fine del XIX secolo riteneva che la funzione pubblica (ad esempio, attribuzione di fede pubblica al documento notarile e controllo di legalità) e quella privata (ad esempio, consulenza ed adeguamento) esercitate dal notaio andavano semplicemente giustapposte.

¹²⁸ Gli elementi di specialità sono evidenti ed indiscutibili. Si pensi all'obiezione, risalente ad autorevole dottrina (Berliri A.) secondo cui il notaio sarebbe corresponsabile solo dell'imposta principale, quella che è in qualche modo a lui imputabile, in quanto collegata alla di lui posizione, mentre nulla gli è richiesto per le imposte complementari e suppletive. La situazione sarebbe diversa per un garante *tout court*, assoggettato al pagamento insieme al contribuente per fatti a lui riferibili. Senza contare, inoltre, che al notaio spetta la rivalsa per l'intero. Si tratta, tuttavia di elementi che, per quanto sintomatici di una valorizzazione in chiave di specialità della figura, non ne permettono l'allontanamento rispetto al modello tradizionale.

¹²⁹ Consentirebbe, infatti, di individuare una soluzione coerente con la solidarietà del sostituto (contraente), laddove il sostituto (notaio) non paghi nei termini di legge.

¹³⁰ Molto interessante a questo proposito appare quanto affermato da Nigro M., *Il notaio nel diritto pubblico*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, nel 1979 (vale a dire, sette anni prima che venisse introdotto l'obbligo per il notaio di provvedere personalmente al pagamento dell'imposta di registro) che ha notato come la proposta contenuta nello schema di disegno di legge del Ministero delle Finanze che prevedeva l'introduzione dell'obbligo per il notaio di provvedere personalmente al pagamento dell'imposta di registro avrebbe potuto determinare la trasformazione del notaio da responsabile d'imposta a sostituto d'imposta. L'autore si è mostrato avverso a questa deriva pubblicistica del notaio, e ciò poiché nel notaio mancherebbe il presupposto essenziale per parlarsi di sostituzione, cioè la "*detenzione economica della materia imponibile (reddito) o patrimonio oggetto del tributo*" (considerare il notaio quale soggetto passivo dell'obbligazione tributaria costituirebbe violazione del principio sancito dall'art. 53 della Costituzione in materia di capacità contributiva. Inoltre, come precisato da A. Fantozzi, op. cit., p. 19, attribuire al notaio compiti di tassazione avrebbe la conseguenza di stravolgerne l'ufficio e la funzione, collocandolo all'immediato servizio della pubblica amministrazione, contrariamente alla tradizionale

esclusivamente dalla provvista consegnata dal cliente al notaio, affinché questi provveda al pagamento, in qualità di suo *aiutante*, anche se si tratta di un aiuto che oggi è normativamente imposto. Manca, in altri termini, il sottostante rapporto civilistico obbligatorio, che rende indifferente per il sostituto pagare al sostituito o all'Erario. Si tratterebbe, quindi, di una sostituzione senza ritenuta, che lascia le parti contraenti prive di tutele adeguate. Infatti, ammettendo l'impugnazione dell'avviso di liquidazione in capo al solo notaio, o comunque consentendo alle parti di impugnare solo dopo che il notaio non abbia pagato e dopo che l'Amministrazione abbia notificato loro un altro avviso, si ha l'effetto di limitare ingiustificatamente le possibilità difensive delle stesse parti, a differenza di ciò che accade nella sostituzione, ove l'obbligo del rilascio della certificazione garantisce ai contraenti la possibilità di chiedere rimborso all'Erario per le ritenute operate e non versate¹³¹.

Il vero problema nasce dal fatto che «*nel tessuto normativo manca una disposizione di raccordo tra la nuova funzione attribuita al notaio e la solidarietà delle parti*»¹³². Questa lacunosità evidente è stata considerata un valido argomento a favore della tesi esaminanda (quella del notaio quale sostituto d'imposta). Ma si tratta di una ricostruzione non convincente anche per altre ragioni. Infatti, dall'accoglimento della suddetta impostazione discende l'interpretazione secondo la quale, in base alla recente riforma, la notifica dell'avviso di liquidazione debba essere eseguita esclusivamente nei confronti del notaio, con la conseguenza che, entro il termine di sessanta giorni dalla registrazione, l'unico obbligato al pagamento dell'imposta principale postuma sia

qualificazione di tale professionista come organo dello Stato-comunità, posto, dunque, al servizio dell'ordinamento.

¹³¹ Il rilascio della certificazione da parte del sostituto consente al sostituito di rivolgersi direttamente all'Amministrazione, senza dover procedere ad un'azione di adempimento contrattuale nei confronti del sostituto che abbia operato le ritenute senza poi versare correttamente gli importi all'Erario. Il rimborso alla P.A. può essere chiesto dal sostituto e dal sostituito entro precisi termini decadenziali. L'eventualità che siano richiesti rimborsi da ambo le parti è risolta, a livello processuale, con il litisconsorzio necessario, nonché con l'interpretazione ortopedica che ha dato la dottrina dell'art. 38 d.P.R. 602/1973, nel senso di consentire la richiesta anche al sostituto, ma solo in caso di mancato esercizio del diritto di rivalsa. Cfr. La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, cit.

¹³² Tabet G., op.cit.p.110.

proprio il notaio, il quale, pertanto, sarebbe anche l'unico legittimato ad impugnare l'atto.

In verità, non sembra potersi concordare sul fatto che la notifica dell'avviso debba essere effettuata esclusivamente nei confronti del notaio. È vero, infatti, che il notaio (e non necessariamente anche le parti) dispone sicuramente di un indirizzo di posta elettronica certificata, il che potrebbe far pensare ad una comunicazione univocamente indirizzata al pubblico ufficiale. Tuttavia, ad una più attenta analisi, si nota che l'espressione usata dal legislatore delegato sia “*anche per via telematica*”, sottintendendo la possibilità di notifiche anche in modalità cartacea¹³³. Non sembra nemmeno dirimente il fatto che la normativa preveda che il pagamento dell'imposta sia effettuato dal notaio, in quanto ciò non appare escludente nei confronti della possibilità di una notifica estesa anche alle parti.

Inoltre, appare difficilmente sostenibile che, nelle ipotesi di mancato pagamento da parte del notaio, a seguito della notifica dell'avviso di liquidazione, non possa notificarsi un autonomo avviso di liquidazione nei confronti dei contraenti, in quanto appunto coobbligati, per non dire veri e propri obbligati principali, titolari del presupposto impositivo¹³⁴.

D'altra parte può osservarsi come la tesi della configurazione del notaio quale sostituto d'imposta era stata scartata anche in passato, in base ad una lettura dell'art. 57 d.P.R. 131 del 1986. Infatti, mentre con il combinato disposto degli articoli 80¹³⁵ e 93¹³⁶ della vecchia Legge c.d. del Registro (R.D. del 30 dicembre 1923, n. 3269), si era creata una certa confusione circa la configurabilità dell'obbligazione notarile come coobbligazione

¹³³ L'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 6 del 5 febbraio 2003, ha specificato che la notifica via P.E.C. costituisce un mero preavviso, non sostitutivo della notificazione con tecnologia cartacea.

¹³⁴ Nel medesimo senso anche un recente intervento di Ghinassi S. *La posizione sostanziale e processuale del pubblico ufficiale in ordine alle imposte dovute sull'atto rogato*, in riv. Dir. Trib., 2016, p.731 e ss.

¹³⁵ Tale norma prevedeva l'obbligo per i notai di richiedere la registrazione in ordine agli atti celebrati con il loro ministero.

¹³⁶ La suddetta norma, invece, faceva salvi gli obblighi dei notai, affermando che fossero “inoltre” obbligati in solido le parti contraenti ed, in pratica, i soggetti economici dell'atto.

autonoma oppure comune ed accessoria, con gli attuali articoli 10 e 55 del c.d. Testo Unico Registro, invece, è stato chiarito che l'espressione "oltre" indica che la solidarietà si estende anche a tali soggetti. Da ciò discenderebbe la condivisibilità della tesi del notaio responsabile d'imposta ovvero coobbligato dipendente a scopo di garanzia per un debito altrui. Inoltre, ad ulteriore supporto della tesi che ritiene poco persuasiva la tesi secondo cui il notaio sarebbe un sostituto, può dirsi che la sostituzione tributaria non è caratterizzata dalla presenza di imposte applicate a carico di un soggetto per fatti riferibili ad altri, ma dal fatto che l'obbligo del sostituto è collegato al distinto rapporto civilistico di erogazione di emolumenti verso il sostituito e alla correlata ritenuta della somme che consentano l'adempimento fiscale. Di qui, la conclusione che la sostituzione è configurabile solo nel campo delle imposte dirette, ove contribuente e sostituto sono entrambi in rapporto economico diretto con il presupposto, mentre nella disciplina del registro il notaio non ha mai la detenzione della materia imponibile idonea a giustificare l'applicazione dell'istituto¹³⁷.

Favorevoli alla qualificazione del notaio come «ausiliario dell'Amministrazione» sono invece quegli Autori che lo ritengono obbligato verso l'Erario per un fatto proprio, inteso come inosservanza della prescrizione legislativa di registrare gli atti, inquadrandolo dunque in una posizione assimilabile a quella del funzionario addetto alla tassazione dell'atto¹³⁸.

Tuttavia almeno due argomentazioni giuridiche confermano l'estraneità e la terzietà del notaio rispetto all'Amministrazione e impongono di respingere quelle letture che ravvisano in detto pubblico ufficiale un ausiliario dell'Erario nella riscossione dell'imposta: da un lato, il rilievo che il notaio è destinatario dell'avviso di liquidazione;

¹³⁷ Cfr. F. Sola, solidarietà tributaria nell'assolvimento dell'imposta di registro: il pagamento al notaio rogante libera i contribuenti, nota a sent. Commiss. Trib. Prov. Molise Campobasso Sez. II Sentenza, 3 marzo 2011, n.74, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2013; altresì si vedano Salanitro G., *op. cit.*, 1248; La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, cit., p.66; Lucariello, *La legittimazione del notaio a chiedere il rimborso dell'imposta di registro*, in *Riv. not.*, 1999, 1004 ss.

¹³⁸ Cfr. Parlato, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, Amatucci, Padova, 1194, p. 415.

dall'altro la circostanza che l'imposta richiesta con tale avviso è qualificata come principale e non come suppletiva¹³⁹.

Scartata la tesi della sostituzione, non può farsi a meno di notare come anche l'opzione ricostruttiva che qualifica il notaio come figura *sui generis* presti il fianco ad alcune considerazioni critiche.

Infatti, per quando ben argomentata nella sua parte *destruens* (laddove puntualmente mette in evidenza gli argomenti ostativi alla riconducibilità del notaio ad una figura tipica), questa tesi non fornisce una soluzione concreta e positiva, che permetta di appianare, tramite una sistematizzazione categoriale, le divergenze esistenti in dottrina e in giurisprudenza sulla posizione del notaio nel procedimento amministrativo. Inoltre, le teorie più risalenti che sono richiamate a sostegno di tale ricostruzione sembrano più orientarsi verso una valorizzazione della responsabilità del notaio, ma sempre all'interno della cornice della responsabilità d'imposta¹⁴⁰.

Di sicuro pregio interpretativo è la tesi che, sulla scia delle precedenti, compie un passo in avanti, cercando di colmare le lacune legislative con il riferimento ad istituti civilistici conosciuti, come è quello del mandato nell'interesse del terzo di cui all'art. 1723 c.c.

Anche a questa originale interpretazione, però, possono muoversi delle obiezioni.

¹³⁹ In questi termini, Salanitro, *op. cit.*, 1248.

¹⁴⁰ Invero, a parere di chi scrive, sembra che gli autori illustri come Parlato A., e Potito E., abbiano voluto solo sottolineare come la figura del notaio sia peculiare rispetto a quella di un tradizionale responsabile d'imposta, il che impedisce di poterla incardinare in altra categoria tipica, ma nemmeno autorizza l'interprete a creare una figura autonoma, avendo l'ordinamento predisposto un modello (art. 64 d.P.R. 600/73) che in buona parte si attaglia a ricomprendere il notaio, in quanto soggetto, estraneo al presupposto (in ciò si nota un'altra differenza con il sostituto) che paga perché ha rogato l'atto e oggi, con le recenti novità normative, anche perché gli è imposto dalla legge per esigenze di speditezza e semplificazione. Le categorie giuridiche non sono, infatti, entità rigide, ma sistemi dotati di una certa elasticità. Lo stesso Potito E., *Soggetto passivo d'imposta*, cit., infatti, sottolinea come la posizione dei notai sembrerebbe, dunque, assimilabile più a quella del sostituto che non a quella del responsabile in senso proprio, *ma l'obbligo imposto al terzo non fa venir meno in linea di principio la responsabilità del soggetto passivo del tributo, e ciò, non solo in ordine ad eventuali e successive tassazioni a carattere complementare e suppletivo, ma anche in relazione al pagamento della stessa imposta principale, in conseguenza dell'eventuale omesso o inesatto adempimento dell'obbligo da parte del terzo*. Si tratterebbe di una forma di responsabilità ibrida, che potrebbe essere definita speciale.

In primo luogo, il Puri (il principale sostenitore di questa tesi, tanto da ricavarne un lavoro monografico), nel richiamare l'art. 1723 c.c., si limita al perimetro più esterno della disposizione, sottolineando da se che non si tratta di un paragone facile, poiché, a differenza di quanto accade nel modello legale civilistico di cui all'art. 1723, comma 2 cod. civ., dove è escluso che il terzo possa pretendere la prestazione gestoria per conto del mandante, in quanto estraneo alla pattuizione contrattuale, nel caso di specie il terzo (Erario) diventa *ex lege* protagonista del mandato. Si tratterebbe, inoltre, di un mandato con rappresentanza, laddove il *minimum* di legittimazione del notaio deriverebbe direttamente dalla legge. Per queste ragioni, come precedentemente accennato (vedi paragrafo 3 *supra*) il mandato della parte, proprio per l'esistenza dell'interesse del Fisco, oltre ad essere irrevocabile, risulta vincolato nella destinazione della provvista all'adempimento dell'imposta principale richiesta. Potremmo dire, infine, che l'accostamento non va a cadere su un'unica figura, quella del mandatario, ma su una pluralità di fattispecie civilistiche, posto che la legittimazione a ricevere il pagamento e la liberazione del cliente a prescindere dall'effettivo versamento sarebbero riconducibili all'indicazione di pagamento.

La costruzione siffatta, per quanto articolata e originale, si appalesa forse un po' troppo artificiosa laddove pretende di colmare le lacune del legislatore tributario con istituti civilistici che vengono richiamati all'occorrenza in alcuni dei loro segmenti, senza contare il fatto che pretende di assegnare un ruolo prettamente pubblico ad un soggetto che, in fin dei conti, è destinatario dell'avviso di liquidazione come lo era la parte nel sistema precedente. L'impossibilità di accostare il notaio al responsabile, motivata dall'autore con riferimento al mancato esercizio della rivalsa, si potrebbe superare se si vede la rivalsa come forma di tutela del notaio dal rischio di essere assoggettato definitivamente al pagamento di un tributo non proprio, in spregio al principio di cui all'art. 53 Cost., rischio che può essere facilmente evitato anche con una modalità

peculiare di rivalsa, quella preventiva rappresentata proprio dalla provvista che le parti danno al notaio. Inoltre, come ha sottolineato attenta dottrina¹⁴¹, la notifica dell'avviso di liquidazione impedisce di immaginare il notaio come aiutante nella riscossione.

Va peraltro rilevato che anche questa teoria non disconosce il ruolo delle parti, la cui responsabilità torna in superficie nel caso di degenerazione patologica del rapporto, laddove il notaio non paghi, ovvero per le imposte principale postuma, complementare o suppletiva. Tutte queste considerazioni inducono a rimeditare sulla cesura netta che queste ricostruzioni paiono voler effettuare rispetto alla visione tradizionale. Pertanto, senza voler oscurare quanto accaduto con il D.lgs n.463 del 97, occorre inquadrare correttamente le novità normative nell'ambito dell'art 57 T.U.R ancora vigente.

A tal proposito, può dirsi che, se il legislatore avesse voluto stravolgere quello che può considerarsi ormai un orientamento consolidato, avrebbe quanto meno usato dei termini più espliciti, incidendo, altresì, sulla formulazione del vecchio art. 57 della legge sul registro, così da creare un raccordo tra vecchia e nuova disciplina.

A fronte dell'assenza di qualsivoglia indicazione in tal senso, nonché della permanenza di un impianto normativo, come quello del registro, ancora improntato sulla liquidazione del tributo da parte dell'Ufficio, si deve ritenere più opportunamente che il legislatore abbia voluto soltanto implementare le funzioni del notaio, nell'ottica di una sempre maggiore semplificazione dell'attività amministrativa, resa possibile dalla concentrazione delle funzioni nelle mani di un solo soggetto, nonché dal ricorso ai potenti strumenti telematici¹⁴². Con maggiore impegno esplicativo, possiamo dire che le

¹⁴¹ Cfr. Salanitro G., *L'autoliquidazione*, cit.

¹⁴² La tendenza alla semplificazione come rimedio alla complicazione dell'azione amministrativa, legata alla molteplicità degli adempimenti burocratici, è una costante in ascesa negli ultimi anni, e riguarda l'intero campo delle attività amministrative, ivi comprese quelle tributarie.

Per una disamina completa sugli aspetti della semplificazione amministrativa, nelle sue varie accezioni di delegificazione, liberalizzazione, semplificazione e informatizzazione, si vedano i contributi di Cassese, S., *La semplificazione amministrativa e l'orologio di Taylor*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1998, 699 ss.; Cassese, S.-Galli, G., *L'Italia da semplificare*, Bologna, 1998; Cerulli Irelli, V.-Luciani, F., *La semplificazione dell'azione amministrativa*, in *Dir. amm.*, 2000, 627 ss.; Ferrari, E., *Contro la banalità*

novità che abbiamo visto sull'autoliquidazione del tributo non mutano la struttura del presupposto del tributo: la fattispecie preventivamente scelta dal legislatore quale espressione di capacità contributiva resta, infatti, secondo l'orientamento maggioritario, imputabile ai soli soggetti che sono parti del concreto rapporto, i quali, essendo beneficiari economici dell'operazione, saranno soggetti passivi dell'imposta in aderenza al dettato costituzionale.

Il meccanismo impositivo prescelto a tutela dell'interesse alla percezione dell'imposta da parte dello Stato è quello dell'ampliamento dei soggetti debitori, senza mutare i soggetti passivi. Nel nostro caso l'ampliamento riguarda i pubblici ufficiali in ragione del loro *munus publicum*, e riceve un contrappeso dalla norma della legge notarile che consente al notaio di rifiutare il proprio ufficio in mancanza di preventivo deposito per le imposte preventivamente sommariamente tre liquidate e dalla norma in materia di imposta di registro che surroga il responsabile di imposta che abbia effettuato il pagamento nei diritti dell'amministrazione finanziaria nei confronti del soggetto passivo¹⁴³.

L'introduzione della normativa relativa al sistema di registrazione telematica degli atti sembra avere, dunque, come obiettivo quello di ridurre i compiti e le attività, reputati manifestazione del potere impositivo dello Stato, in precedenza gravanti sull'Amministrazione finanziaria, trasferendoli in capo al notaio, ottenendo così uno snellimento ed una maggiore velocizzazione dell'azione amministrativa.

Di qui, l'omissione di disposizioni di corredo all'art.3 del D.lgs 463 del 97 che chiariscono la portata di questa norma, oltre che il suo coordinamento con l'art. 57 del T.U.R vigente, potrebbe essere considerata una della tante sviste del legislatore: una

della semplificazione normativa, in Sandulli, M.A., a cura di, *Codificazione, semplificazione e qualità delle regole*, Milano, 141 ss.; Travi, A., *La liberalizzazione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1998, 645, ss.

¹⁴³ Si vedano gli artt 28 ultimo comma legge 16 febbraio 1913 n. 89, e 58 d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131. Alla tesi che vuole qualificare il notaio come obbligato principale può opporsi, inoltre, che la manifestazione di capacità contributiva deriva dal negozio giuridico contenuto nell'atto, di cui notaio non parte, ed infatti anche il Fantozzi ha concluso che il notaio si configuri come responsabile di imposta.

lacuna che può facilmente essere colmata, riconoscendo la portata delle novità e sussumendole nell'ambito del panorama normativo preesistente.

Ne deriva che, accogliendo questa ipotesi ricostruttiva, si arriva a ridimensionare il ruolo dell'autoliquidazione tributaria notarile, continuando a prospettare, sia pure con alcuni accorgimenti, la solidarietà dipendente tra il notaio e le parti contraenti per l'imposta principale.

Gli accorgimenti di cui sopra si rinvergono nel fatto che, per esempio, sussiste una sorta di *beneficium ordinis* nei confronti del pubblico ufficiale, essendo richiesto a lui in prima battuta il pagamento dell'integrazione del tributo.

Non può fare a meno di notarsi, tuttavia, come, anche accogliendo questa tesi, continuino a sussistere alcuni punti controversi che è bene chiarire.

Le principali critiche all'orientamento ora esposto potrebbero, infatti, appuntarsi sull'aspetto sanzionatorio. Invero, nel caso di specie, la sanzione per ritardato pagamento spetta esclusivamente al notaio, non coinvolgendo la parte ignara. Il che potrebbe, a prima vista, far pensare ad una concentrazione di tutti gli obblighi in capo al notaio che diverrebbe parte sostanziale dell'atto. Si ricorda, infatti, che, se il pubblico ufficiale non adempie l'obbligazione di pagamento entro 15 giorni, gli sono richiesti gli interessi moratori a partire dall'ultimo giorno utile per la richiesta della registrazione, e gli viene irrogata la sanzione di cui all'articolo 13 del D.lgs n.471/1997, pari al 30% dell'importo del tributo non versato¹⁴⁴. A ben guardare, tuttavia, non si pone un

¹⁴⁴ La disposizione recita: " Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggiore imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre

problema di solidarietà in questo caso, trattandosi probabilmente di una sanzione *ad hoc* per il notaio¹⁴⁵, derivante dalla di lui posizione¹⁴⁶ (ha rogato l'atto, proceduto ad autoliquidazione e si trova nelle condizioni migliori per adempiere, mentre le parti si sono liberate del loro obbligo consegnando la provvista al notaio).

Il sistema sanzionatorio, il breve termine di pagamento, l'obbligo dello stesso imposto al solo notaio arrogante, non alle parti, che legittima almeno parzialmente la prassi degli uffici notificare dagli avvisi solo a tale soggetto, la mancanza di ogni possibilità di sospensiva o di contraddittorio pre-contenzioso, evidenziano un sistema volto all'immediata riscossione dell'imposta, rinviando ad un momento successivo ogni eventuale procedimento che possa mettere in dubbio l'operato dell'ufficio¹⁴⁷.

1973, n. 600 e ai sensi dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

¹⁴⁵ Si tratta di una sanzione specifica, a differenza di quanto previsto per l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, ove il D.lgs 461/97 non prevede alcuna sanzione per gli intermediari. Al riguardo, si veda il paragrafo n. 8 dedicato a tale problematica.

¹⁴⁶ Autorevole dottrina ha rimarcato la differenza tra due tipologie di sanzioni che possono interessare i terzi soggetti all'obbligo di pagamento, partendo dall'ulteriore distinzione che può farsi in merito alle situazioni passive che possono profilarsi con riferimento ai terzi.

Infatti, le situazioni doverose in cui si sostanziano gli obblighi posti a carico dei soggetti diversi da quelli che pongono in essere il presupposto del tributo sono suscettibili di una pluralità di classificazioni, a seconda che si abbia riguardo alla natura o al contenuto della prestazione da adempiere, alla fattispecie alla quale è collegata la nascita dell'obbligo, alla funzione che quest'ultimo è destinato ad assolvere. Esistono, per esempio, obblighi che possono definirsi sostanziali aventi ad oggetto una somma di denaro, e obblighi formali, consistenti invece in adempimenti diversi dall'assolvimento di una prestazione pecuniaria. I primi possono a loro volta distinguersi a seconda che la somma di denaro sia dovuta a titolo di imposta o di sanzione. Nel primo caso, gli obblighi possono essere ulteriormente distinti a seconda che il tributo sia dovuto in via principale o in via solidale ed ancora a seconda che la pretesa erariale venga fatta valere nei confronti del terzo come conseguenza del verificarsi del presupposto d'imposta in capo al soggetto passivo, ovvero come conseguenza sanzionatoria dell'inosservanza di obblighi posti direttamente a carico dello stesso terzo. Gli obblighi sostanziali aventi ad oggetto il pagamento della sanzione possono essere distinti a seconda che la misura punitiva si configuri come conseguenza dell'inosservanza di obblighi posti a carico del soggetto passivo del tributo, ovvero costituisca il corollario dell'inadempimento dell'obbligo di pagare il tributo posto direttamente in capo al terzo. Nel primo caso si avrà, in ossequio al canone generale della solidarietà esteso alle sanzioni, una forma di responsabilità indiretta per l'altrui violazione, volta a rafforzare l'efficacia deterrente della conseguenza punitiva, nel secondo, invece, la prestazione sanzionatoria è posta a carico del terzo che ha trasgredito in prima persona gli obblighi previsti dal fisco. In quest'ultimo caso potremmo dire che la sanzione è *ad hoc* per il soggetto responsabile, proprio come avviene in tema di autoliquidazione da parte del notaio. Le riportate considerazioni sono tratte dal lavoro monografico di Coppa D., *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990.

¹⁴⁷ Si veda quanto affermato da Monteleone-Sant'Angelo, *L'imposta principale applicata dopo la registrazione*, in *Assonotai Campania*, 2002, p. 20.

Tale soluzione sembra essere ulteriormente corroborata dall'articolo 3-quater, D.lgs 463/1997 che ha

12. Il delicato profilo del procedimento di irrogazione delle sanzioni al notaio

Prendendo spunto da quella che è sicuramente una delle novità di maggior rilievo insiste nella nuova disciplina, e cioè il rinnovato sistema sanzionatorio, occorre necessariamente soffermarsi sulla posizione del pubblico ufficiale, qualificato alla stregua di responsabile d'imposta, rispetto alle sanzioni, lasciando ad un momento successivo l'analisi dei profili dell'azione amministrativa relativi al recupero del tributo e alla inflizione della sanzione.

modificato il previgente testo dell'articolo 42 del d.P.R. n.131/1986, introducendo accanto alle tradizionali classificazioni di imposta principale, complementare e suppletiva, la cosiddetta *principale postuma* della quale resta ancora responsabile il pubblico ufficiale, in quanto costituente oggetto della verifica dell'autoliquidazione operata dallo stesso. Si è voluto in tal modo operare una sorta di coordinamento tra i due sistemi, nuovo e vecchio, anche al fine di evitare comportamenti scorretti da parte del notaio. Infatti, il notaio, se era liberato da ogni responsabilità al momento della registrazione dell'atto, vigente il precedente sistema, una volta investito della responsabilità dell'autoliquidazione sarebbe stato, in mancanza di questa modifica normativa, privo di ogni forma di controllo contestuale alla registrazione effettuata o nelle fasi immediatamente successive. Non sembrano ostare a questa ricostruzione la potestà degli uffici di richiedere al notaio gli allegati dell'atto che deve conservare anche quando non vi è obbligo di allegazione. Tale potere, previsto dai commi 2 e 6 del d.P.R. n.308 del 2000 trova la sua ragion pratica nella necessità di facilitare le attività successive di verifica accertamento di maggior valore, afferenti l'imposta complementare, e non anche la liquidazione dell'imposta principale da pagarsi in sede di registrazione.

Di certo si nota che al notaio compete una responsabilità che può derivare dagli errori personali eseguiti nell'autoliquidazione delle imposte, e che è superiore a quella pur notevole del precedente sistema. La corretta liquidazione delle imposte rientra, infatti, nei doveri attinenti alla funzione pubblica notarile, e precede si accompagna il dovere di consulenza giuridico fiscale pure gravanti sul notaio sulla base del mandato professionale. La questione diviene dunque molto delicata nell'ipotesi dubbie, ad esempio per contrasti giurisprudenziali difformi orientamenti dell'agenzia delle entrate. In questi casi vige senz'altro il dovere di informazione del notaio, inteso come segnalazione dei possibili esiti per la via per scelta tra le parti, che costituisce estrinsecazione della funzione di adeguamento della volontà delle parti al dettaglio dell'ordinamento. Esso si ingerisce in quell'attività di reciproco scambio di notizie che consente di giungere all'individuazione dello strumento negoziale più adatto al raggiungimento degli interessi concretamente perseguiti e si atteggia diversamente nelle fattispecie di incerta classificazione, delle quali notaio dovrà dare preventiva informazione alle parti, fermo il suo diritto ad un idoneo deposito ai sensi dell'articolo 28 della legge notarile. Il dovere di consulenza secondo i più recenti orientamenti giurisprudenziali, peraltro frutto di una tendenza all'interpretazione estensiva del contenuto tipico dell'incarico professionale del notaio, si estende nel campo della consulenza civilistica quello tributario, almeno nell'eccezione dell'individuazione del miglior regime fiscale applicabile al negozio prescelto (si veda la sentenza Cass., 13 gennaio 2003 n. 309 con nota di Salito, *Il notaio diventa consulente fiscale delle parti*, in riv. Not., 2003) questa dilatazione evidente dei poteri del notaio tende all'affermazione progressiva del ruolo della responsabilità dello stesso, attraverso la valorizzazione dei doveri di diligenza di cui al secondo comma dell'articolo 1176 del codice civile, ma si differenzia per la necessità, in questo specifico caso, del rapporto di collaborazione scambio di informazioni tra parti notaio che risente della diligenza del notaio ma anche del comportamento delle parti.

Per queste considerazioni si veda quanto riportato dalla stessa Amministrazione finanziaria nelle circolari n., nonché ancora *Il modello unico informatico*, in AA.VV., Notariato, quaderni, cit.

Le fattispecie nelle quali l'adempimento dell'obbligo posto a carico del terzo si sostanzia nel pagamento della sanzione in dipendenza dell'altrui fatto si distinguono a seconda che la responsabilità dipenda dalla solidarietà che c'è nella corresponsione del tributo ovvero sia statuita in via autonoma. Con riguardo alla prima ipotesi, nella quale l'obbligo in esame è una sorta di corollario conseguente all'affermata solidarietà nell'adempimento dell'obbligazione tributaria, il procedimento attraverso il quale la pretesa punitiva può essere fatta valere in nulla si dovrebbe differenziare da quello che trova attuazione allorché il terzo si configuri come coobbligato solidale al pagamento del tributo. Anche in questo caso, quindi, si richiede la necessaria emanazione dell'atto di accertamento ai fini dell'imposizione, nonché la previa iscrizione a ruolo strumentale alla riscossione coattiva. Si tratta di premesse necessarie che permettono che il terzo possa essere escusso per una duplice finalità: il soddisfacimento del credito d'imposta e di quello vantato a titolo sanzionatorio¹⁴⁸.

¹⁴⁸ Il procedimento di irrogazione della sanzione amministrativa tributaria nei confronti del responsabile di imposta segue quello ordinario previsto per il contribuente. Infatti, anche per il primo dei due soggetti citati si richiede necessariamente una formale conoscenza dell'atto che precede e giustifica l'esercizio della potestà amministrativa sanzionatoria. Diversamente opinando, si avrebbe l'inaccettabile conseguenza che tali soggetti siano ammessi ad istituti rispetto ai quali l'atto di contestazione è strumentale, senza alcun diritto di ricevere la notifica di tale atto, subendone passivamente gli effetti. A supporto di siffatta conclusione si può riscontrare che nell'articolo 20, comma secondo, del D.lgs n.472/1997, in tema di determinazione dei termini di decadenza per l'esercizio del potere sanzionatorio, si fa riferimento alla notificazione, fra l'altro, dell'atto di contestazione, eseguita da almeno uno degli autori dell'infrazione o dei soggetti obbligati in solido. Si presuppone evidentemente che l'atto di contestazione debba essere notificato anche ai suddetti coobbligati e non soltanto al trasgressore.

Un altro riferimento favorevole alla suddetta interpretazione estensiva, si rinviene in seno alla disciplina della sospensione dei rimborsi e della compensazione e, precisamente, nell'articolo 23 dello stesso decreto. Anche in questo caso, il legislatore presuppone la notifica dell'atto di contestazione nei confronti sia del trasgressore, che del responsabile solidale. La citata norma, infatti, dispone che *nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido* di cui all'art 11, vantino un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento possa essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo (sul punto si veda Cinquemani L., *L'attività sanzionatoria dell'amministrazione finanziaria*, Milano 2008, p.269).

In realtà, anche a voler prescindere dai sopra citati riferimenti normativi, che sembrerebbero confermare l'interpretazione qui sostenuta, va messo in evidenza che con riguardo alla disciplina generale delle sanzioni tributarie, che ha risentito molto dell'influenza penalistica, è generalmente affermato il principio della riferibilità della violazione e dell'irrogazione della relativa sanzione esclusivamente alla persona fisica, ed è stata altresì introdotta la fattispecie della responsabilità solidale dei contribuenti. Quest'ultima non costituisce un istituto volto esclusivamente ad accrescere la garanzia patrimoniale della stessa Amministrazione finanziaria ai fini di una congrua esecuzione dell'obbligazione sanzionatoria ed il conseguente soddisfacimento delle ragioni del credito della stessa, ma sin da principio ha assunto un

Ciò implica la necessità per l'Amministrazione finanziaria di esprimersi con due distinte pretese nei confronti dei soggetti con i quali essa viene relazione. La pretesa espressa nei confronti del trasgressore concernente la vera e propria obbligazione sanzionatoria, irrogata per la violazione commessa; mentre quella espressa nei confronti del responsabile riguardante l'obbligazione dipendente dalla prima¹⁴⁹.

Può affermarsi che, in tale caso specifico, l'obbligazione sanzionatoria, riferibile al responsabile solidale, non sorge direttamente in virtù della commissione della violazione, ma viene ad esistenza in presenza di un fattispecie composita, nell'ambito della quale è attribuito un ruolo determinante all'attività amministrativa, posta in essere mediante l'emissione degli atti tipici disciplinati dalla legge sul procedimento per l'applicazione delle sanzioni. Posta, dunque, la necessità di una notifica personale anche nei confronti del responsabile solidale, possono verificarsi due evenienze. In primo luogo, l'Amministrazione finanziaria ha la facoltà di procedere con atti di contestazione separati nei confronti tanto del trasgressore quanto del responsabile solidale.

In secondo luogo, è a volte possibile che, per ragioni di economia, l'ufficio provveda a predisporre un unico atto di contestazione, diretto a soggetti diversi e con un contenuto differenziato in relazione agli stessi destinatari. In termini più specifici, dovrà essere contestata la violazione, distinguendo la posizione del trasgressore da quella del responsabile; dovrà essere determinata la sanzione nei confronti del primo e, nei

ruolo ancor più rilevante, inteso ad attenuare gli effetti della stessa opzione operata dal legislatore in seno alla riforma, per individuare uno strumento punitivo che può essere rivolto nei confronti dei soggetti che realizzano i benefici economici derivanti dall'illecito tributario (con riguardo alla qualificazione della responsabilità *lato sensu* fideiussoria si veda Falsitta G., *Le nuove sanzioni fiscali e la nascita dell'ircocervo*, in *Riv. dir. Trib.* 1998, p. 479; Del Federico, *Il principio di personalità e la delega di funzioni*, in *Corr. Trib.* 2002; *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Milano, 1993. Tosi L., *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. Trib.* 1999, p.1328).

¹⁴⁹ Da questo punto di vista, le ragioni che giustificano la necessaria notificazione dell'atto a tutti soggetti destinatari delle suddette pretese vanno oltre il mero rifiuto del principio della supersolidarietà. In dottrina si veda Fantozzi A., *La solidarietà del diritto tributario*, Torino, cit.; del medesimo autore *Un altro mito infranto: la volta della super solidarietà tributaria*, in *Giur. It.* 1968; Potito E., *Soggetto passivo d'imposta*, cit.

confronti del secondo, si dovrà esprimere la pretesa per una somma pari alla sanzione erogata¹⁵⁰.

I termini della questione mutano notevolmente nel diverso caso in cui, invece, il procedimento di riscossione nei confronti del terzo riguarda il pagamento della sanzione, oggetto di autonoma previsione, in conseguenza della violazione di una norma tributaria da parte del soggetto estraneo al debito vero e proprio. In questo caso, la situazione è maggiormente problematica, mancando una disciplina puntuale cui attingere¹⁵¹. Il caso è proprio quello del notaio, coinvolto *ex lege*, nel procedimento di registrazione telematica di cui al D.lgs n. 463/1997. L'inosservanza della richiesta di registrazione genera, infatti, in capo al notaio una serie di responsabilità, divenendo egli solidalmente obbligato con il contribuente al pagamento dell'imposta principale, nonché direttamente e in via esclusiva obbligato per l'assolvimento delle relative sanzioni, in caso di omesso

¹⁵⁰ Per una considerazione sul momento genetico dell'obbligazione sanzionatoria, si veda Coppa- San Martino, *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989.

¹⁵¹ Sul punto vedi Coppa D., *La responsabilità tributaria nel sistema tributario italiano*, Lima 2014. Il problema, si ribadisce, non si pone ogniqualvolta la violazione si riferisca all'inadempimento di un obbligo il cui presupposto si verifica nei confronti di più soggetti. Infatti, in questo caso sono tutti tenuti in solido all'adempimento della prestazione in cui si sostanzia la conseguenza sanzionatoria (articolo 9 del D.lgs n. 472/1997, *quando la violazione consiste in un comportamento cui sono obbligati più soggetti, viene erogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera gli altri salvo il diritto di regresso*).

Va considerato, tuttavia, stante il tenore letterale della disposizione in esame, che la stessa non possa trovare applicazione nella diversa ipotesi di solidarietà dipendente. Il riferimento alla coobbligazione nell'osservanza dell'adempimento omesso induce a ritenere che la sfera di operatività della disciplina non si estende alle fattispecie nelle quali la sanzione irrogata esclusivamente al trasgressore viene pagata anche da soggetti diversi dall'autore dell'illecito. A tal proposito, può dirsi che tutte le ipotesi di solidarietà dipendente sono riconducibili nella sfera della responsabilità indiretta per fatto altrui, caratterizzata dall'assenza di identità tra l'autore dell'illecito e il soggetto chiamato a risponderne, ancorché in via principale o sussidiaria, prevista per realizzare una più incisiva tutela dell'interesse alla percezione della somma dovuta dal trasgressore a titolo di sanzione. Le conseguenze punitive si estrinsecano nei confronti di un soggetto al quale non può essere imputato ad alcun titolo il compimento dell'illecito. Un esempio tipico può essere quello dell'articolo 35 d.P.R. 602 1973, il quale prevede la responsabilità solidale del sostituto d'imposta per le somme iscritte a ruolo nei confronti del sostituto che non abbia effettuato le ritenute a titolo d'imposta. In tale ipotesi è evidente il pregiudizio che subisce il sostituto a causa dell'estensione della responsabilità per inosservanza di un precetto di legge di cui non è destinatario. Invero, la solidarietà, in questo caso, può giustificarsi perché il sostituto è pur sempre il soggetto passivo del tributo che ha manifestato la capacità contributiva cui è collegato il prelievo fiscale. Lo stesso però non può affermarsi in relazione alle sanzioni erogate al sostituto, unico soggetto responsabile della violazione, in questo caso l'estensione al sostituto ha destato qualche condivisibile dubbio (Carinci A., *La non condivisibile responsabilità del sostituto per le ritenute d'acconto operate ma non versate dal sostituto*, in *Corr. Trib.* 2013 p. 3546).

o tardivo pagamento della medesima imposta. È, quindi, evidente che in questi casi l'Amministrazione finanziaria può, come prescritto all'interno dell'art 3 del D.lgs 463/1997, notificare l'avviso di liquidazione o la relativa cartella direttamente al professionista, laddove, nel caso di sanzioni per omesso o tardivo pagamento, la responsabilità non sarà solidale, ma imputabile esclusivamente al notaio. Ciò premesso, occorre notare che il caso non presenta profili di particolare complessità, perché attiene, a titolo di sanzione, a responsabilità proprie ed esclusive del notaio, a cui solo, dunque, doveva e poteva essere rivolta la cartella di pagamento (proprio in base al citato principio di colpevolezza). Il pubblico ufficiale non è quindi, in questi casi, né *contribuente*, né *responsabile* dell'imposta principale, ma piuttosto responsabile per fatto proprio in dipendenza dell'esercizio di una sua specifica funzione professionale, dovendo egli presentare, entro un determinato termine, l'atto rogato per la registrazione e il pagamento della relativa imposta, anche considerato che l'ufficio non procede alla registrazione senza che sia stato previamente assolto l'onere tributario (articolo 16, d.P.R 131/1986)¹⁵². Siffatte conclusioni trovano fondamento nelle ultime modifiche normative che hanno interessato il sistema sanzionatorio tributario, sistema che, risentendo profondamente delle influenze penalistiche, risulta ispirato al principio della personalità della responsabilità penale. È stato, dunque, delineato un profilo soggettivo dell'illecito tributario particolarmente complesso, e ricco di peculiarità, incentrato sul principio (art. 2, 2 co.) secondo cui *la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione*. Pertanto l'illecito non è più riferibile al contribuente (al soggetto passivo della pretesa tributaria), ma alla persona fisica che ha materialmente commesso la violazione. Il contribuente risponde del tributo, il

¹⁵² Tali considerazioni possono ricavarsi da una lettura dei principali contributi dottrinali concernenti il suddetto argomento, quali quello di Tabet G. *Spunti critici*, cit., di Puri P. *Il mandato nell'interesse del fisco*, cit., o di Salanito G., *L'autoliquidazione*, cit.

trasgressore della sanzione. Talvolta questi due soggetti possono coincidere, ma in genere (per le imprese, le società e gli enti ecc.) saranno differenziati ¹⁵³.

Il problema che eventualmente si potrebbe porre non è, dunque, quello relativo alla qualificazione della sanzione spettante al notaio, essendo chiaro che si tratta di una sanzione personale a lui riferita, ma, al più, quello della eventuale corresponsabilizzazione della parte contraente per la sanzione inflitta al pubblico ufficiale¹⁵⁴. In altri termini, ci si potrebbe interrogare sull'esistenza di un vincolo di solidarietà tra notaio e contraente.

A tal proposito, si ricorda che quello della corresponsabilizzazione fra autore materiale della violazione e soggetto d'imposta nel cui interesse il trasgressore abbia agito è certamente uno dei temi più controversi in materia di sanzioni amministrative tributarie. La disciplina della corresponsabilizzazione è ora contenuta nell'art. 11 del D.lgs 472/1997. È opportuno ricordare che il rapporto fra autore della violazione e soggetto che dalla violazione (almeno potenzialmente) trae vantaggio, costituisce il nodo cruciale di tutte le tipologie di illecito ed è particolarmente rilevante nell'ambito del diritto punitivo, in quanto pone la necessità di conciliare il principio della personalità con l'esigenza di soddisfare l'interesse patrimoniale del soggetto offeso dall'illecito, il che risulta agevole utilizzando il modulo della coobbligazione solidale¹⁵⁵. Risulta evidente

¹⁵³ Cfr. Del Federico L. *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993; id., *Violazioni e sanzioni in materia tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2000.

¹⁵⁴ Con riguardo alle fattispecie nelle quali la responsabilità nel pagamento della sanzione non costituisce corollario della solidarietà del tributo, ma è prevista come garanzia del soddisfacimento della pretesa erariale derivante dall'altrui violazione, va esaminata la complessa previsione normativa di cui all'articolo 11 del citato D.lgs n. 472/1997. In virtù di tale disposizione, la responsabilità della violazione, a carico dell'autore materiale dell'illecito in base al noto principio di personalità della sanzione, risulta essere estesa al soggetto passivo d'imposta in dipendenza del rapporto di natura civilistica intercorrente tra due soggetti. La norma però fa riferimento ai rapporti di rappresentanza legale, negoziale, di lavoro dipendente. La ragione di tale limitazione si deve all'evidente considerazione che nella moderna economia d'impresa le conseguenze della violazione devono riverberarsi sul patrimonio chi ha tratto vantaggio dal comportamento illecito. Sul punto la bibliografia è vastissima, si veda per tutti Bontà M. *Commentario breve le leggi tributarie* (articolo 11 D.lgs 18 dicembre 1997 n. 472) Torino, p. 754.

¹⁵⁵ M. Pierro, *Il responsabile per la sanzione amministrativa tributaria: art. 11 D. Lgs. n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. fin.* 1999, I, 224. Si tratta, in ogni caso, di una problematica non peculiare del diritto tributario: si pensi infatti all'art. 2049 C.C., all'art. 2395 C.C., alla doppia responsabilità diretta della P.A.

che il nucleo dell'art. 11 si rinviene nel primo comma: nel caso in cui l'autore materiale della violazione abbia agito nell'interesse di un determinato soggetto, quest'ultimo è obbligato al *pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata nei confronti dell'agente*. Viene così attuata una corresponsabilizzazione fra autore dell'illecito e soggetto contribuente sul cui patrimonio l'illecito riverbera i propri effetti; ed è questo soggetto che sovente fruisce degli effetti antiggiuridicamente vantaggiosi della violazione¹⁵⁶. Il modello su cui è costruita la norma è tratto inequivocabilmente dall'abrogato art. 12, l. n. 4/1929¹⁵⁷, nonché dall'art. 6, l. n. 689/1981¹⁵⁸. Tuttavia, emergono rilevanti restrizioni all'operatività della corresponsabilizzazione, poiché, ai fini dell'operatività dell'art. 11 citato, che nel caso per noi interessante si traduce nell'estensione della responsabilità del notaio alle parti, si richiedono peculiari condizioni. Deve, innanzitutto, trattarsi di illeciti sostanziali, e non meramente formali, nel senso che la violazione deve incidere sulla determinazione o sul pagamento del tributo. In secondo luogo, il vincolo fra agente e corresponsabile deve essere particolarmente qualificato, rilevando soltanto: il rapporto di lavoro dipendente; la rappresentanza legale o negoziale; la rappresentanza o l'amministrazione, anche di fatto, di enti o società. La violazione, inoltre, deve essere commessa nell'adempimento dell'ufficio o del mandato, ovvero nell'esercizio di funzioni o incombenze. Al di fuori

e dell'agente ex art. 28 Cost., agli artt. 196 e 197 c.p., e soprattutto all'art. 6 l. n. 689/1981, nonché, da ultimo, al D.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, sulla c.d. responsabilità parapenale delle società.

¹⁵⁶ In tali casi, allorché ricorrano le condizioni per l'operatività del suddetto meccanismo, si avrà, dunque, una responsabilità principale dell'autore dell'illecito, ed una coobbligazione solidale dipendente del soggetto nel cui interesse l'agente aveva operato. In sintonia con la rubrica della norma, il coobbligato in solido potrebbe essere qualificato come "*responsabile per la sanzione*", stanti le analogie con la fattispecie del responsabile d'imposta, mentre l'autore materiale potrebbe qualificarsi come "trasgressore". Si veda in dottrina Del Federico, op.cit.

¹⁵⁷ La disposizione recitava: *Nei casi preveduti nella prima parte degli artt. 9 e 10, qualora per la violazione della legge finanziaria sia stabilita la soprattassa o la pena pecuniaria, la persona rivestita dell'autorità o incaricata della direzione o della vigilanza, ovvero l'ente, sono obbligati in solido con l'autore della violazione al pagamento della pena pecuniaria o della soprattassa.*

¹⁵⁸ Ai sensi del suddetto articolo, *Il proprietario della cosa che servì o fu destinata a commettere la violazione o, in sua vece, l'usufruttuario o, se trattasi di bene immobile, il titolare di un diritto personale di godimento, è obbligato in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questo dovuta se non prova che la cosa è stata utilizzata contro la sua volontà.*

di tali fattispecie, quindi anche nel caso dei rapporti professionali come quello del notaio¹⁵⁹, non potrà trovare applicazione la corresponsabilizzazione (solidarietà), bensì eventualmente il più gravoso concorso ex art. 9. Il che significa che, stando ad una semplice disamina letterale dell'art 11 D.lgs 472/1997, nel caso di specie non ricorrono le condizioni per l'estensione della sanzione che, dunque, non potrebbe che rimanere ancorata al soggetto da cui dipende la violazione.

13. Le ultime novità sul fronte giurisprudenziale

Il tema che si vuole esaminare si è di recente arricchito di un importante contributo giurisprudenziale che, pur riferendosi specificamente alla questione della qualificazione giuridica dell'imposta richiesta al notaio, a seguito di controllo da parte dell'Ufficio, contiene esplicite conferme del consolidato orientamento giurisprudenziale, ampiamente approfondito nei paragrafi precedenti, che qualifica il notaio sempre e solo come tramite di pagamento, responsabile d'imposta anche dopo le modifiche di cui al D.lgs n.463/1997, chiamato a rispondere sempre e soltanto dell'imposta principale, con esclusione di una sua responsabilità estesa alle imposte complementari e suppletive.

Infatti, l'ordinanza 17 maggio n. 12257 della V Sezione civile ha escluso la responsabilità tributaria del notaio per un'imposta richiesta dall'Ufficio, a seguito di registrazione telematica dell'atto, *«poiché invocata in relazione ad un'imposta avente non natura principale, bensì complementare»*¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Si pensi anche al mandato senza rappresentanza, ai contratti d'opera, ai rapporti professionali, ai rapporti di associazione in partecipazione.

¹⁶⁰ Anche in altre occasione, qualche mese prima, la Corte di Cassazione si era espressa con la pronuncia n. 2403 del 31 gennaio 2017, nella quale aveva sottolineato l'importanza basilare della distinzione, contenuta nell'art. 42 del TUR, tra imposta principale, suppletiva e complementare, precisando che *«ad esempio è "complementare" la maggiore imposta derivante dall'attività di accertamento sostanziale sugli atti di trasferimento di beni immobili o sulle cessioni d'azienda volta a rettificare il valore dichiarato nell'atto»*.

Si trattava di un avviso di liquidazione e irrogazione di sanzioni per imposte di registro, ipotecaria e catastale relative ad un atto pubblico di compravendita registrato in via telematica, previa autoliquidazione dell'imposta principale, notificato al notaio nei termini di legge, ma in conseguenza del disconoscimento dell'agevolazione fruita dalle parti sulla scorta delle dichiarazioni rese. L'Agenzia delle entrate aveva reputato che la legittimazione passiva spettasse al notaio in base al carattere principale dell'imposta richiesta, in quanto dovuta a seguito di un errore dal medesimo realizzato nell'autoliquidazione relativo, in particolar modo, alla spettanza di un peculiare regime fiscale.

A seguito di tali contestazioni, il notaio ha opportunamente fatto ricorso alla tutela giurisdizionale, risultando vittorioso già nei due gradi di merito, ove è stata affermata l'illegittimità di un recupero "da accertamento" in capo al responsabile d'imposta, in quanto egli è tenuto, ex art 57 d.P.R 131/86, al solo pagamento dell'imposta principale in funzione dell'interesse generale alla riscossione e non perché partecipe dei presupposti sostanziali dell'imposizione. I giudici di legittimità hanno confermato che il notaio è coinvolto nell'imposizione in quanto pubblico ufficiale rogante l'atto e soggetto obbligato per legge a richiedere la registrazione ed è soggetto estraneo al presupposto impositivo. La responsabilità del notaio trova, dunque, il suo fondamento

In tale prospettiva, i giudici di legittimità hanno evidenziato che il riconoscimento o meno di una determinata agevolazione fiscale implica «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 che comporta una sorta di mediazione culturale che costituisce un filtro rispetto alla mera rilevabilità, 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».

Con tale pronuncia, quindi, la Corte di Cassazione ha chiarito che ogni qualvolta occorra procedere ad una "valutazione giuridica" dell'atto sottoposto a registrazione l'ufficio dovrà far valere l'eventuale pretesa impositiva, di natura complementare, ai sensi dell'art. 76, comma 2, del TUR e, cioè, «con apposito atto di imposizione tributaria entro il termine di decadenza di tre anni, da ritenere decorrente – in applicazione del principio generale desumibile dall'art. 2964 c.c. – dalla data della registrazione».

In conclusione, «la natura complementare dell'imposta richiesta» non consente «di emettere l'avviso nei confronti del notaio rogante, in quanto, pur essendo indicato tra i soggetti obbligati in solido al pagamento dell'imposta principale, la sua responsabilità non si estende, tuttavia, così come stabilito dall'art. 57, comma 2, del TUR al pagamento dell'imposta complementare e suppletiva di registro» si veda Denora B., *Adempimento unico: il notaio paga l'imposta di registro a titolo di integrazione?* In Riv. Dir. Trib.. 2017.

in una fattispecie diversa da quella impositiva, riconducibile al ruolo di garanzia a lui assegnato dalla legge nel rafforzamento della pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

Quanto detto dalla Corte deve essere riletto alla luce delle novità inerenti al diverso sistema di registrazione degli atti introdotto con il D.lgs. n. 463/1997, novità che, come abbiamo già detto ha portato diversi autori ad interrogarsi sull'eventuale anacronismo di un ruolo del notaio quale mero responsabile d'imposta, considerato il più pregnante sistema di adempimento che il legislatore oggi decide di affidargli .

Con riferimento particolare al caso deciso dalla Corte, stante la linearità della disciplina che si ricava dal combinato disposto degli artt.10, 42 e 57 del Testo Unico dell'imposta di registro, non sembra essere stato mai posto in dubbio che la responsabilità fiscale debba essere limitata all'imposta principale ed esclusa per l'imposta complementare e suppletiva, né può dirsi che l'integrazione del citato art. 42, a seguito dell'introduzione del sistema di adempimento unico, abbia posto nuovi interrogativi in merito alla relazione tra tipologia di imposta e responsabilità fiscale. Fin dagli esordi della nuova disciplina è apparso del resto chiaro che, nel lasso temporale tra l'autoliquidazione a cura del notaio e il controllo operato dall'Agenzia delle entrate, sia le contestazioni relative alla "liquidazione", che quelle relative al "pagamento" delle imposte dovute devono essere imputate al notaio a titolo di imposta principale, definita dalla dottrina c.d. postuma (poiché comunque successiva alla registrazione dell'atto), distinguendo da tale attività quella di accertamento, soggetta ai termini di decadenza di cui all'art. 76 del Testo Unico . Nel caso di specie, risulta chiaro per la Corte di cassazione che il presupposto dell'agevolazione il recupero dell'imposta non può che essere frutto di una vera e propria attività di accertamento e non già di un mero controllo di liquidazione in conseguenza delle risultanze dell'atto e, pertanto, di questo recupero non può essere interessato il notaio che ha esaurito il suo compito con il pagamento dell'imposta principale .

Con riferimento, invece, al più generale profilo concernente il ruolo del notaio, la Corte, inoltre, come già sopra accennato, non perde occasione per ribadire le sue considerazioni, anche all'indomani dell'avvento della procedura di registrazione telematica. Il presupposto impositivo, infatti, concerne unicamente le parti contraenti, in capo alle quali l'ordinamento riconduce "un'espressione di capacità contributiva". Su tale premessa, l'obbligo al pagamento viene posto a carico del notaio nella sua qualità di responsabile d'imposta, così come definita in via generale dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 64, comma 3. Tale veste implica l'affiancamento della responsabilità del notaio a quella dei soggetti contraenti nella loro veste di contribuenti effettivi (obbligato insieme con altri), ma la solidarietà passiva che viene in tal modo a costituirsi muove da una relazione che non è paritetica, ma secondaria o dipendente rispetto a quella delle parti contraenti; tanto da consentire al notaio di esercitare nei confronti di queste ultime la rivalsa per l'intero ammontare di quanto pagato (art. 64 cit.) laddove, in diversa ipotesi di responsabilità paritetica da co-realizzazione del presupposto impositivo, non di rivalsa per l'intero si tratterebbe ma di regresso pro quota.

Alla stregua della considerazioni svolte nei precedenti paragrafi, può dirsi che ciò che risulta rimarchevole è che il notaio abbia assunto obblighi che prima non aveva, non solo nei confronti della parte, ma anche nei confronti del Fisco, divenendo parte integrante del circuito Fisco-contribuente, il che, tuttavia, come anche sottolineato incidentalmente dai fautori della tesi che vedono nel notaio un mandatario, non si mostra incompatibile con l'effetto della solidarietà da responsabilità d'imposta, se non per alcune ricadute che fanno della responsabilità del notaio una responsabilità speciale. In altri termini, per quanto non sia mancato il tentativo di declinare diversamente la responsabilità del notaio dipendente dalla sua funzione e dal suo ruolo nel sistema dell'autoliquidazione, ciò che in realtà risulta realmente innovativo è l'introduzione, da configurarsi in termini di accessorio, dell'obbligo, strettamente connesso all'ufficio

pubblico ricoperto, dell'auto liquidazione dell'imposta.

L'assunzione di tale ulteriore obbligo non appare, dunque, mutare il ruolo di responsabile di imposta ma costituisce fattispecie autonoma nell'ambito dei rapporti con l'ente impositore.

Capitolo secondo

1. La notificazione dell'avviso di liquidazione

Dispone l'art 57 del d.P.R. n. 131 del 1986 che il recupero dell'imposta complementare o suppletiva può riguardare soltanto le parti contraenti, non essendo in relazione ad esse responsabile il notaio; si desume, dunque, che la notifica di tali atti possa validamente avvenire solo riguardo ai soggetti "responsabili" fiscalmente delle maggiori somme dovute¹⁶¹.

In relazione all'imposta principale, invece, dall'interpretazione dell'art. 3 ter del D.lgs n. 463/1997 emerge che il pagamento della maggiore imposta possa essere effettuato solo da parte dei soggetti di cui all'art. 10, lett. b) del citato d.P.R. (e dunque i notai). Quest'ultima disposizione appare coerente con la funzione di semplificazione della trasmissione per via telematica, essendo il notaio l'unica persona abilitata ad interloquire con l'Amministrazione mediante la procedura informatizzata, senza che però ciò possa incidere sul rapporto sottostante di responsabilità dei contraenti. Nulla è però specificato dalla legge in ordine alla notifica di questo atto di recupero: non è chiaro, cioè, se esso debba o possa essere notificato a tutti i soggetti interessati, ovvero se invece sia notificabile solo al notaio.

Un'indicazione sul punto sembra potersi trarre dalla Circ. n. 6/E del 5 febbraio 2003 dell'Agenzia dell'entrate che nel fornire la propria interpretazione dell'art. 3 ter citato conclude dicendo che «quando dal controllo risulti dovuta una maggiore imposta gli uffici nel termine sopra precisato notificano ai soggetti obbligati individuati all'art. 57, comma 1 del testo unico anche per via telematica apposito avviso di liquidazione per

¹⁶¹ Per un maggiore approfondimento sulla qualificazione in termini di imposta principale e/o complementare dopo l'autoliquidazione, si veda il recente contributo di Mastrojacovo V. *Non è sempre principale l'imposta recuperata nei sessanta giorni*, cit.

*l'integrazione dell'imposta versata»*¹⁶². Inoltre, nonostante le indicazioni contrarie di parte della dottrina, è d'uopo sottolineare come in giurisprudenza, pur apparendo del tutto conforme alla *ratio* del sistema di adempimento unico informatico che esclusivo destinatario degli atti frutto dell'attività di controllo dell'Ufficio, nel termine di sessanta giorni dalla registrazione dell'atto, sia il notaio, siano piuttosto frequenti i casi in cui l'Amministrazione abbia proceduto a notificare l'avviso anche alle parti con evidenti implicazioni di carattere sia processuale che sostanziale¹⁶³.

162 Parte della dottrina (Puri P., op.cit) ha tentato, nell'ottica di una generalizzata semplificazione, di ritenere questo atto di recupero notificabile al solo notaio, in quanto più coerente con la funzione di semplificazione della procedura di adempimento dettata dal d.lgs. n. 9 del 2000 e con la funzione specifica del notaio che, anche nel vigore del precedente regime, era unico interlocutore degli Uffici per tutta la fase della liquidazione dell'imposta principale. A sostegno di tale tesi, si porta ad esempio che l'Agenzia del territorio nella Circ. n. 3/2002, cit., aveva precisato che *“se l'esito del controllo dell'autoliquidazione delle imposte eseguito dagli uffici di queste agenzie, ciascuno per i tributi di propria competenza, evidenzia una maggiore imposta dovuta, si procede alla rettifica della somma autoliquidata dal notaio emettendo, entro il termine di trenta giorni appositi avvisi di liquidazione da notificare all'utente”*. Il notaio che riceve la notifica di un avviso per la liquidazione di un'imposta principale, dopo la registrazione in via telematica, si trova ancora in una situazione giuridica riconducibile alla coobbligazione dipendente: egli può impugnare, essendone legittimato, l'atto notificatogli. Occorre inoltre precisare che l'atto notificato concernerebbe solo la liquidazione dell'imposta senza precludere in alcun modo un eventuale ed ulteriore accertamento da parte dell'Amministrazione. Di qui, sembra ragionevole potersi concludere che la mancata impugnazione del notaio dell'avviso di liquidazione tempestivamente notificatogli non comporta il consolidamento di effetti in capo alla parte interessata, la quale, non potendo impugnare un atto a lei non notificabile, potrà invece, qualora non ritenga, nel merito, dovuta la maggiore imposta, presentare nei termini all'Ufficio competente un'apposita istanza di rimborso.

¹⁶³ Cfr., ad esempio, da ultimo Cass. 8 maggio 2017 n. 9853 che conclude per l'applicazione alla suddetta ipotesi dell'art. 1306 c.c.

Nel senso della notifica anche alla parte, cfr. Cass., 12 marzo 2015, n.5016, che, in tema di imposta di registro, statuisce che *il notaio rogante che in sede di rogito di compravendita immobiliare si sia avvalso della procedura di registrazione telematica, ai sensi d.lg. 18 dicembre 1997 n. 463, è responsabile d'imposta ma, come stabilito dall'art. 57 d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, i soggetti obbligati al pagamento del tributo restano le parti sostanziali dell'atto medesimo, alle quali, pertanto, è legittimamente notificato, in caso d'inadempimento, l'avviso di liquidazione.*

Nel medesimo senso anche Cass ord. 15005/2114 e Cass. 21 febbraio 2007, n.4047: *«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, poichè lo stesso, ai sensi del T.U.R è obbligato al relativo pagamento in solido con i soggetti nel cui interesse è stata 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»*.

A tal proposito, sia la Corte di legittimità, che il fisco¹⁶⁴ sembrano ammettere la notifica anche nei confronti delle parti contraenti, lasciando l'arbitrio della scelta all'Amministrazione finanziaria. Si tratta di una tesi avversata da parte della dottrina che sottolinea il contrasto di tale opzione ricostruttiva con il ruolo notarile di controparte privilegiata dell'erario nella semplificazione voluta dal legislatore con l'adempimento unico¹⁶⁵.

A parere di chi scrive, al di là delle opinioni contrarie che hanno il difetto di disconoscere, quanto meno in prima battuta, l'esplicazione del potere difensivo delle parti sostanziali dell'atto, e che mal si conciliano con il dato che sembra potersi evincere dalla lettera della legge (art 57 d.P.R 681/1986), la soluzione più opportuna parrebbe

¹⁶⁴ Per quanto riguarda la giurisprudenza si veda la sentenza più volte citata del 21 febbraio 2007, n. 4047; Per quanto riguarda il pensiero dell'agenzia delle entrate, si rammenta la circolare 5 febbraio 2003, n.6 in cui si legge che: *«quando dal controllo risulti dovuta la maggiore imposta, gli uffici, nel termine sopra indicato, notificano ai soggetti obbligati, individuati nell'articolo 57, comma primo, del testo unico, anche pervia telematica, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata»*. Invero, anche la recentissima circolare dell'agenzia delle entrate 29 maggio 2013, n. 18/E precisa che la maggiore imposta *«è richiesta... ai soggetti obbligati di cui all'articolo 10, lett b»*, quindi ai notai. In tal senso anche la circolare agenzia del territorio 2 maggio 2002, n.3, ove si legge che *«se dall'esito del controllo dell'auto liquidazione delle imposte eseguito dagli uffici di queste agenzie, si evidenzia una maggiore imposta dovuta, si procede alla rettifica della somma autoliquidata dal notaio emettendo entro il termine di 30 giorni (oggi 60) appositi avvisi di liquidazione da notificare all'utente»*. In maniera ancora più esplicita la guida operativa dell'agenzia delle entrate sulla richiesta di registrazione telematica degli atti pubblici, a partire dall'1 giugno 2010, stabilisce che *«dopo aver operato la rettifica della tassazione dell'atto, nel caso in cui sia scaturita una maggiore imposta, è necessario notificare al notaio-ente l'avviso di liquidazione del termine di 30 giorni dalla registrazione (oggi, dopo la modifica apportata con il decreto-legge 31 maggio 2010 numero 78, i giorni sono 60), mentre oltre questo termine qualunque pretesa dell'ufficio dovrà essere indirizzata alla parte»*. Il suddetto documento, tuttavia, aggiunge che l'avviso integrativo a seguito di rettifica dell'atto può essere invitato al notaio o al contraente, indipendentemente dall'invio al notaio medesimo.

¹⁶⁵ In dottrina si veda Pappamonteforte V., *L'autoliquidazione notarile delle imposte nella registrazione telematica*, cit; Salanito G., *L'autoliquidazione*, op.cit; Sola F., *Solidarietà tributaria nell'assolvimento dell'imposta di registro: il pagamento al notaio rogante libera contribuenti*, nota alla sentenza della commissione tributaria provinciale Molise Campobasso, 3 marzo 2011, in Dir. E prat. Trib. 2013; nonché Tabet G., *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, cit, p. 107, secondo cui *«tra il pubblico ufficiale l'amministrazione finanziaria si instaura una sorta di rapporto di conto corrente per il regolamento valutario delle partite di dare ed avere derivanti dalla procedura telematica»*. Ad ulteriore conferma di questo orientamento si potrebbe fare riferimento all'articolo 42, comma primo della legge sul registro, ove si puntualizza che la maggiore imposta richiesta, pur essendo riscossa dopo la registrazione, ha natura d'imposta principale in quanto costituente mera integrazione di quella applicata in occasione della registrazione. L'espressa qualificazione in tal senso varrebbe a indicare che l'unica persona abilitata di interagire con l'amministrazione mediante la procedura informatizzata sia il notaio.

essere proprio quella di una notifica congiunta, sia al notaio che alle parti¹⁶⁶. Infatti, premesso che, nonostante la solidarietà, l'atto non produce effetti nei confronti dei coobbligati ai quali non è stato notificato, appare convincente la ricostruzione a tenore della quale, spirato il termine di 60 giorni, in mancanza di pagamento del notaio, l'Amministrazione possa notificare l'avviso di liquidazione alle parti e chiedere loro il pagamento dell'integrazione dell'imposta.

Si potrebbe, tuttavia, avanzare l'ipotesi che con la riforma normativa del 1997 sia stato introdotto un *beneficium ordinis* in ambito procedimentale. In altri termini, la potestà impositiva, fonte del vincolo obbligatorio soggettivo, deve essere preliminarmente rivolta nei confronti del pubblico sociale e solo in subordine, in caso di inerzia nel pagamento, estesa agli altri contraenti. Ne deriva che l'ufficio, seguendo quest'orientamento, non è libero di scegliere di notificare un unico atto a tutti soggetti, dovendo operare con atti distinti e successivi, in quanto le posizioni soggettive non possono essere sovrapposte. Il notaio sarà l'unico obbligato per fatto proprio fin quando, permanendo l'inadempimento, l'avviso dovrà essere nuovamente notificato alle parti per imporre anche a costoro il pagamento della maggiore imposta principale unitamente agli interessi, ma escluse le sanzioni, e ciò stante l'inesistenza del nesso di imputazione dell'illecito ai soggetti partecipanti all'atto¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Infatti, nella nota la sentenza della cassazione 21 febbraio 2007, n. 4047, Basilavecchia M., *Efficacia soggettiva dell'avviso di liquidazione*, afferma che, secondo quanto disposto dall'articolo 1292 del codice civile, in caso di obbligazione solidale, ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di una libera gli altri. Nel medesimo senso, anche Pischetola A., *Solidarietà tributaria tra notaio rogante e contribuente*, in G.T., 2007, p. 381.

¹⁶⁷ A livello processuale, l'introduzione della regola della sussidiarietà, considerata dalla dottrina civilistica maggioritaria una nozione compatibile con quella di solidarietà, permette di evitare il litisconsorzio necessario in favore della scindibilità delle cause. Invero, argomenti di un certo rilievo militano in favore della tesi opposta. Infatti, nonostante il ricordato *beneficium ordinis*, e l'identità tra l'obbligazione notarile e quella dei contraenti, le ripercussioni del pagamento ad opera del pubblico ufficiale, a seguito della notifica dell'avviso di liquidazione, sono talmente pregnanti da legare in maniera indissolubile tutti gli obbligati.

Si pensi, a titolo esemplificativo, al potere di surroga da del notaio nelle ragioni, nelle azioni e nei privilegi spettanti all'Amministrazione, designato dall'articolo 58 della legge sul registro, meccanismo che inibisce fortemente le garanzie difensive del contribuente, il quale è già costretto da principio a versare l'importo delle tasse, degli onorari e delle spese dell'atto presso il notaio, ai sensi dell'articolo 28

Indipendentemente dalla soluzione offerta al problema relativo all'individuazione del soggetto destinatario della notifica, è necessario soffermarsi sugli effetti che produce l'avviso di liquidazione nei confronti del contribuente, suo naturale destinatario. Ne deriva che deve attribuirsi in ogni caso al contraente medesimo la possibilità di presentare ricorso nell'ottica della garanzia costituzionale del diritto di difesa¹⁶⁸. Infatti,

della legge 89/1913. Pertanto, a livello processuale, lo strumento del litisconsorzio necessario, introdotto dall'articolo 14, D.lgs n. 546/1992, e mutuato dalla disciplina civilistica dell'articolo 102 del codice di procedura civile, rappresenta lo strumento probabilmente migliore per riscoprire la preminenza della situazione giuridica principale propria del contraente che non può essere diversa, né peggiore rispetto a quella del coobbligato dipendente. Per tale ricostruzione si veda, Pappamonteforte V., *Avviso di liquidazione di principale postume legittimazione a ricorrere*, commento a Comm. Trib. Prov., 10 giugno 2015, n. 14.098, in riv. Not., I, 2016.

Sul punto giova ricordare, in termini alquanto stringati, non potendo essere di certo questa la sede più opportuna per esaurire siffatti profili processuali, che, di fronte ad obbligazioni solidali tributarie, sia la dottrina che la giurisprudenza sono state finora concordi nel ritenere, salvo decisioni in senso difforme rimaste finora piuttosto isolate, *che dal rapporto obbligatorio non possa discendere una «inscindibilità» della decisione del giudice*. In altre termini, le posizioni restano distinte e l'uniformità che le caratterizza non è in grado di influire sulle vicende processuali che restano separate. La sentenza che dovesse coinvolgere, ad esempio, un solo coobbligato non sarebbe quindi *inutiliter data* giacché produrrebbe i suoi effetti comunque tra il singolo ricorrente e il creditore. Si legge, infatti, nelle ultime sentenze della Corte di Cassazione che *“l’obbligazione solidale passiva non comporta, sul piano processuale, l’inscindibilità delle cause e non dà luogo a litisconsorzio necessario in quanto, avendo il creditore titolo per rivalersi per l’intero nei confronti di ogni debitore, è sempre possibile la scissione del rapporto processuale, il quale può utilmente svolgersi anche nei confronti di uno solo dei coobbligati. Infatti, la decisione sull’impugnazione riguardo ad ognuno dei rapporti processuali tra l’attore e ciascuno dei convenuti può condurre, in difetto d’impugnazione, alla formazione di cosa giudicata sostanziale... limitatamente al rapporto nel cui ambito la questione è stata decisa e, quindi, tra l’attore ed il convenuto cui quel rapporto si riferisce. In questo senso, dunque, sotto il profilo processuale, l’obbligazione tributaria può condurre al massimo ad ipotesi di litisconsorzio facoltativo, in cui la decisione, quindi, può essere emessa nei confronti di alcuni soltanto dei soggetti coobbligati senza investire necessariamente della controversia tutti i debitori solidali.*

In mancanza di una norma esplicita di diritto positivo che prescriva la unitarietà e la inscindibilità dell’obbligazione solidale tributaria, vale anche qui il principio generale secondo il quale, nell’obbligazione di più soggetti in solido, vi sono una pluralità di vincoli, e la non necessarietà del litisconsorzio costituisce l’esplicazione, sul piano processuale, del modo di essere della solidarietà sul piano sostanziale.

In questo senso, dunque, sotto il profilo processuale, l’obbligazione tributaria può condurre al massimo ad ipotesi di litisconsorzio facoltativo, in cui la decisione, quindi, può essere emessa nei confronti di alcuni soltanto dei soggetti coobbligati senza investire necessariamente della controversia tutti i debitori solidali.

In mancanza di una norma esplicita di diritto positivo che prescriva la unitarietà e la inscindibilità dell’obbligazione solidale tributaria, vale anche qui il principio generale secondo il quale, nell’obbligazione di più soggetti in solido, vi sono una pluralità di vincoli, e la non necessarietà del litisconsorzio costituisce l’esplicazione, sul piano processuale, del modo di essere della solidarietà sul piano sostanziale. Cfr. Albertini F., *La pluralità di parti nel processo tributario*, cit.

¹⁶⁸ Cfr. Cass. 25 marzo 2010, n.18.493, Commentata da Tabet G., il quale riconosce la legittimazione all’impugnazione dell’avviso di recupero solo ai destinatari della notifica dell’atto, con esclusione di qualunque potere sostitutivo in favore dei soggetti hanno destinatari dell’atto.

come più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità, la previsione di un apposito avviso di liquidazione da notificare al notaio vale esclusivamente a costituire il pubblico ufficiale responsabile d'imposta, senza che ciò scalfisca il principio delineato nell'articolo 57 della legge del registro, secondo il quale sono soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, principale postuma, solo le parti contraenti, destinatarie sostanziali dell'atto impositivo e dunque legittimate ad impugnarlo in sede giurisdizionale¹⁶⁹.

Infatti, diversamente opinando, il contribuente, al fine precipuo di far valere le proprie ragioni, sarebbe costretto ad attivare un giudizio di tipo pretensivo, con l'accollo di un più gravoso onere probatorio intorno alla sussistenza delle ragioni per le quali la sua pretesa debba essere riconosciuta e portata ad esecuzione¹⁷⁰.

Con riferimento, invece, alla diversa posizione del pubblico ufficiale, può dirsi, dunque, che, a seguito della notifica dell'avviso di liquidazione per il recupero della maggiore somma dovuta a titolo di imposta principale, egli potrà allora adottare tutti i comportamenti spettanti anche al soggetto passivo dell'imposta.

Innanzitutto, potrà pagare senza muovere obiezioni (acquiescenza). Fatto salvo il regolamento del rapporto con le parti, dalla lettera della legge emerge chiaramente che il notaio è l'unico soggetto legittimato al pagamento della maggior somma recuperata entro i sessanta giorni dalla liquidazione. Alla fattispecie prospettata risulta applicabile

¹⁶⁹ La legittimazione del contribuente di impugnare l'avviso della liquidazione riferibile all'imposta principale postuma, notificato al solo notaio, non esclude che i rapporti tra quest'ultimo e i contraenti possano essere definiti diversamente all'interno del mandato professionale, che il contraente (mandante) conferisce al pubblico ufficiale, nel quale si stabilisce il comportamento che il notaio deve avere nel caso di azione di recupero iniziata nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, anche in considerazione del ricordato assunto della Suprema Corte di legittimità (Cassazione 21 febbraio 2007, n. 4047), secondo cui l'adempimento del coobbligato assume carattere di definitività rispetto all'intera vicenda, determinando la consumazione del diritto all'azione anche nei confronti di quei soggetti obbligati che tale definitività non hanno determinato (sull'istituto del mandato professionale si veda l'interessante ricostruzione, afferente peraltro ad un diverso tema di indagine di Di Maio F., *Il problema del mandato fiduciario*, in *Contratto e Impr.*, 2014, 1, p.138).

¹⁷⁰ Si veda Basilavecchia M. *Funzioni impositive e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Studio n.105-2006-T, Approvato dalla commissione studi tributari C.N.N.il 17 novembre 2006, In *studia materiali* Milano 2007, p.1069.

la garanzia della surrogazione e del privilegio *ex art. 58* della legge di registro (ove si fa riferimento anche ai soggetti coobbligati al pagamento del tributo e dunque, ad esempio, il venditore)¹⁷¹.

Se il notaio decide, invece, di impugnare l'avviso di liquidazione¹⁷², l'esecuzione prosegue nelle forme e nei modi previsti dall'art. 68 del D.lgs. n. 546 del 1992¹⁷³, non avendo la presentazione del ricorso un effetto automaticamente sospensivo. Resta ferma la possibilità di presentare unitamente al ricorso un'istanza apposita per la concessione della sospensione. L'art. 3 *ter* prevede che il mancato pagamento entro il termine di quindici giorni dall'avvenuta notifica dell'avviso di liquidazione comporta la debenza degli interessi moratori computati dalla scadenza dell'ultimo giorno utile per la richiesta della registrazione. Si ricorda, inoltre, che l'omesso adempimento è sanzionato *ex art. 13* del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 nella misura del trenta per cento della maggiore imposta e comunque che in caso di ricorso trova applicazione l'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992, il quale rinvia al citato art. 68 del medesimo testo legislativo, con la conseguenza che anche per le sanzioni si applicano le regole ordinarie sulla riscossione frazionata.

Nel caso in cui il notaio non impugni l'avviso e non paghi, la procedura esecutiva prosegue, ai sensi dell'art. 56 del d.P.R. n. 131/1986, a carico del notaio ma anche delle parti, in virtù del rapporto di solidarietà tra gli stessi, fermo restando che, qualora la procedura esecutiva vada a buon fine, il notaio potrà comunque surrogarsi nei confronti dei soggetti passivi d'imposta.

¹⁷¹ Cfr. Uricchio, *Commento all'art. 58*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, a cura di D'Amati, Torino, 1989, p. 365 e ss.

¹⁷² Possibilità pacificamente riconosciuta per la quale si veda *infra*, paragrafo 8.

¹⁷³ La norma relativa al pagamento del tributo in pendenza del processo prevede che il tributo con i relativi interessi deve essere pagato per i due terzi dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione provinciale e comunque non oltre i due terzi sa la stessa accoglie parzialmente il ricorso; per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione regionale.

2. L'esercizio del potere impositivo nei confronti del responsabile d'imposta: la riscossione

Come noto, laddove la riscossione non sia avvenuta mediante ritenuta, o mediante versamenti diretti, l'Amministrazione finanziaria iscrive a ruolo il contribuente che si è reso inadempiente. Anche questo aspetto, con precipuo riferimento ai rapporti tra i soggetti passivi della riscossione, ha suscitato dibattiti di un certo rilievo. In linea generale, infatti, i termini entro cui si snoda la tematica degli effetti soggettivi del ruolo concernono la possibilità di utilizzare l'iscrizione a ruolo anche nei confronti di soggetti diversi dall'intestatario dello stesso. In altri termini, si tratta della possibilità per il concessionario di procedere con la riscossione, utilizzando nei confronti del coobbligato l'iscrizione a ruolo riferita al soggetto titolare dell'imposta riportata nell'atto stesso. Sulla scorta di queste indicazioni di carattere generale, può dirsi che il problema dovrebbe potersi agevolmente risolvere applicando le coordinate generali previste dal contiguo ordinamento civilistico. Il ruolo, infatti, in quanto titolo esecutivo, dovrebbe rispondere alla regola generale di cui all'art. 474 c.p.c. secondo cui, l'efficacia di un titolo esecutivo va circoscritta, in ossequio al principio "*nulla executio sine titulo*" al soggetto contro cui è stato emesso¹⁷⁴. Tuttavia, spesso la disciplina comune civilistica

¹⁷⁴ Va rilevato, tuttavia, come tale opzione ricostruttiva non si sia da subito consolidata pacificamente. Infatti, in passato, in vigenza dell'art. 98 del d.P.R. n. 602/1973, nella lettura in combinato disposto con l'art. 46 del medesimo decreto (si ricorda che l'art. 98 del d.P.R. n. 602/1973 - abrogato dall'art. 16 del D.lgs. n. 471/1997 -, che disciplinava l'applicazione delle sanzioni, prevedeva che, al pagamento delle soprattasse o delle pene pecuniarie fossero obbligati, in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente, coloro che ne avessero la rappresentanza; mentre, l'art. 46 del medesimo decreto, nella formulazione vigente prima dell'entrata in vigore del D.lgs. n. 46/1999, prevedeva che la notifica dell'avviso di mora dovesse essere fatta anche al coobbligato solidale prima dell'esecuzione nei suoi confronti), alcuni autori consideravano l'avviso di mora come atto avente, nei confronti del coobbligato dipendente, la natura di atto esecutivo, avverso il quale era ammesso il ricorso innanzi al Ministero delle finanze, nonché di atto di accertamento impugnabile innanzi alle Commissioni tributarie.

Di conseguenza, come già rilevato, si riteneva che l'obbligazione del responsabile d'imposta dovesse essere considerata come sussidiaria, in quanto l'azione di accertamento veniva disposta solo nei confronti dell'obbligato principale, mentre il responsabile, pur non avendo partecipato al procedimento, vi era, comunque, vincolato. Per un'ampia disamina delle problematiche relative all'art. 98 del d.P.R. n. 602/1973, si vedano: Del Federico L., *In tema di solidarietà dipendenza: la responsabilità tra*

viene derogata in ambito tributario in ragione della specialità della disciplina di quest'ultimo; ne deriva la necessità di verificare l'applicabilità della disciplina civilistica, ovvero se esista una speciale disciplina di segno contrario che risulti più adatta al caso di specie. Invero, nel settore tributario, esiste l'art. 25 d.P.R. 602/1973, ove, infatti, la disciplina dedicata al ruolo sembra voler derogare alla predetta regola civilistica accordando al concessionario di notificare la cartella di pagamento oltre che al debitore iscritto anche agli eventuali altri coobbligati (sulla scorta del ruolo intestato al solo debitore principale però).

Si rende doverosa, pertanto, la necessità di vagliare la portata, le condizioni nonché i limiti di applicazione di tale previsione normativa¹⁷⁵.

In modo particolare, i problemi scaturenti da questa ricostruzione sono due: il primo, riguarda l'estensione dell'efficacia soggettiva del ruolo, il secondo riguarda le modalità di escussione attivabili nei confronti dell'obbligato dipendente. A tal proposito,

rappresentante e rappresentato secondo l'art. 98, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in Rass. trib., 1990, 99 ss.; Glendi C., L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984, 308 ss., il quale afferma: «Inoltre, va considerata l'ipotesi che la notifica dell'avviso di mora a determinati soggetti non debba essere preceduta nei loro confronti dalla notifica della cartella esattoriale e dall'iscrizione a ruolo; in questo caso l'avviso di mora viene a rappresentare per tali soggetti il primo e sol atto suscettibile d'impugnativa davanti alle commissioni e, proprio per questo, l'ambito del relativo giudizio tenderà ad allargarsi quanto meno sotto il profilo della possibilità o meno di estendere ad essi gli effetti del ruolo e/o dell'avviso di accertamento; si veda anche Bafile, Responsabile d'imposta, cit., 632).

Questa impostazione è stata criticata da buona parte della dottrina nell'immediatezza della sua formulazione e appare, oggi, del tutto superata. A tal proposito Cfr. Castaldi, *Solidarietà tributaria*, cit., 15 ss., la quale rileva che «la soluzione prospettata si appalesa per molti versi tale da non assicurare al coobbligato solidale dipendente un'adeguata ed effettiva tutela della propria posizione giuridica soggettiva. Innanzi tutto, è bene ricordare che l'avviso di mora è atto assolutamente carente di motivazione; come tale del tutto insufficiente a mettere in grado il suo diretto referente, ossia il coobbligato solidale dipendente, di esplicitare un'efficace attività difensiva sotto il profilo della contestazione dei presupposti specifici della propria responsabilità, giacché a costui non è dato conoscere l'iter argomentativo e il supporto probatorio sulla base dei quali l'amministrazione finanziaria fonda il suo coinvolgimento nella procedura espropriativa»; Coppa D., *Responsabile d'imposta*, cit., p. 395, secondo cui, solo un'espressa previsione normativa potrebbe determinare l'inoperatività del principio generale contenuto nel comma 1 dell'art. 45 del d.P.R. del 1973, dalla cui lettura si evince chiaramente che ogniqualevolta si debba procedere all'esecuzione nei confronti di un soggetto (qualunque esso sia) che non abbia adempiuto l'obbligo di pagare le imposte dovute, non si possa prescindere dalla previa iscrizione a ruolo.

Anche la giurisprudenza si è espressa in questo senso (si vedano, tra le altre, Cass., sez. trib., 12 marzo 2007, n. 5714 e Cass., sez. trib., 8 settembre, 2006, n. 19312).

¹⁷⁵ Sul punto, si veda Del Duca C. *Riflessioni sulla riscossione dei tributi a carico del coobbligato*, in *Dir. e prat. Trib.* 1 del 2017, p. 1 e ss.

sembrerebbe che la soluzione preferibile sia quella più rispettosa delle indicazioni provenienti dal codice di procedura civile, ex art. 474 c.p.c., quella che, dunque, garantisce il rispetto del diritto di difesa dei soggetti coinvolti nella riscossione ed al contempo comporta l'obbligo per l'Ente impositore di iscrivere a ruolo tutti i coobbligati notificando a ciascuno di essi la cartella di pagamento.

Infatti, diversamente opinando, e cioè ammettendo l'estensione dell'efficacia del titolo esecutivo, riferibile al debitore principale, anche nei confronti dei terzi, si porrebbe il problema relativo, non tanto, o meglio, non solo, alla deroga del principio civilistico sopra citato, poiché un titolo, in fin dei conti, esiste ed è quello formato nei confronti del debitore. La maggiore delle preoccupazione risiederebbe, invece, nella mancanza della sequenza che sta a monte del titolo, cioè quel segmento procedimentale, composto da vari atti, rispetto al quale è rimasto estraneo il coobbligato, soggetto nel cui patrimonio dovrebbero prodursi gli effetti dei suddetti atti. *Il terzo, infatti, dice la dottrina, non potrebbe essere tutelato meno intensamente del debitore principale*¹⁷⁶.

Acclarata pacificamente la necessità della notifica della cartella di pagamento al fine di poter procedere con l'esecuzione forzata nei confronti di taluno dei coobbligati, va chiarito, dunque, che tale cartella deve ad ogni modo essere emessa sulla base di un'autonoma iscrizione a ruolo, specifica per ciascuno dei soggetti solidamente responsabili. Ciò a conferma della regola generale, di carattere processual-civilistico,

¹⁷⁶Attenta dottrina ha rilevato, a tal proposito, che qualunque ipotesi di alterazione dell'efficacia soggettiva del ruolo presuppone una qualche riflessione a danno oppure a favore dell'obbligato dipendente dalle vicende dell'obbligazione nei confronti dell'obbligato principale. Si pensi a quanto stabilito dall'art. 477 c.p.c. Pertanto, l'unica lettura conforme alla costituzione dell'articolo 25 è quella di consentire che il solo ruolo non sia intestato al debitore solidale dipendente con conseguente notifica allo stesso della sola cartella di pagamento, ferma restando tuttavia l'esclusione della possibilità di estendere a terzi i risultati e gli effetti di attività di accertamento, liquidazione o sanzionatoria riferite al contribuente. In tal modo si arriva ad una lettura fortemente restrittiva dell'art. 25 d.P.R. 602/1973 poiché diventa naturale richiedere un'iscrizione individuale nei confronti di ciascun responsabile. In tal senso, Carinci A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Firenze, 2008; La Rosa S., *La riscossione delle imposte*, cit.

secondo cui ciascun soggetto, nei cui confronti s'intende promuovere l'esecuzione forzata, deve essere distintamente iscritto a ruolo¹⁷⁷.

¹⁷⁷ L'interpretazione di questa disposizione, invero, non è stata sempre piana ed esente da critiche, potendosi ricavare dal dato letterale un significato favorevole all'efficacia riflessa del ruolo anche nei confronti del coobbligato dipendente. Tale previsione disciplina la formazione, nonché la notifica della cartella di pagamento a cura dell'agente della riscossione, cui è stato consegnato il ruolo formato dall'ente impositore. Si tratta di un adempimento centrale nella procedura in base a ruolo, giacché solo a seguito della notifica della cartella il contribuente viene formalmente a conoscenza della sua iscrizione a ruolo. La suddetta notifica, a seguito della soppressione dell'avviso di mora, operata con il D.lgs n. 46 del 1999, ha assorbito la funzione di precetto, che era proprio di quell'atto, contrassegnandosi come antecedente unico necessario per l'avvio della riscossione impositiva (articolo 50 d.P.R. 602 del 1973).

Pur nell'estrema sinteticità della formulazione normativa, il senso della disposizione potrebbe essere quello secondo il quale l'agente deve notificare la cartella di pagamento anche ad un soggetto diverso dal contribuente. In tal modo, si consente all'agente di procedere con l'esecuzione forzata anche nei confronti di quest'ultimo, ma in ragione di un titolo intestato al solo debitore principale. Se, dunque, la disposizione viene interpretata in questo modo, sembrerebbe che la previsione introduca un regime speciale del titolo esecutivo nell'ambito della procedura esattoriale. La specialità, in particolare, sarebbe integrata dall'implicita non applicabilità della regola civilistica di cui all'articolo 474 del codice di rito, secondo cui l'efficacia del titolo esecutivo si svolge nei soli confronti di colui contro il quale il titolo è stato emesso. Tuttavia, ad una disamina più attenta e non meramente letterale della disposizione, si arriva a ridimensionare fortemente la portata derogatoria della previsione in oggetto.

La norma in esame, vedi nota *supra*, ha un suo precedente nell'ormai abrogato art. 46 del d.P.R. 602 del 1973. In questo caso, il dato letterale sembrava considerare sufficiente, per procedere nei confronti dei coobbligati, la notifica avverso l'avviso di mora, ossia dell'atto di precetto. Si trattava, tuttavia, di una disposizione che è stata oggetto di serrate critiche da parte della dottrina e della giurisprudenza costituzionale (in giurisprudenza si veda corte Cost. 29 gennaio 1998 n.4; Cass. 24 maggio 1991 n. 219; Cass. 29 ottobre 1937 n. 348; Cass. 12 aprile 1989 n. 184.), nonché che è stata oggetto di abrogazione legislativa nel 1999.

L'attuale articolo 25 non muta però i termini del problema, e ciò perché, pur essendo venuto meno l'avviso di mora, il problema continua a porsi nei termini della necessaria precisazione delle condizioni e dei limiti entro cui appare legittima la riscossione presso il coobbligato con la sola iscrizione a ruolo intestato al debitore principale. A tal riguardo, l'estensione *ultra partes* del ruolo cozza con i principi e valori dello statuto dei diritti del contribuente, quali quelli codificati all'articolo 6 (conoscenza degli atti semplificazione), all'articolo 7 (chiarezza e motivazione degli atti) e anche all'articolo 10 (tutela dell'affidamento e della buona fede). Inoltre, come si dirà di seguito, la necessità di fornire una distinta e autonoma iscrizione a ruolo per i coobbligati solidali dipendenti non limitati, si impone anche in virtù della necessità di fornire agli stessi una motivazione della pretesa in riscossione concernente le ragioni specifiche e quelle generiche della loro responsabilità, motivazione che risulta oggi prescritta dall'articolo 12 del d.P.R. 602 del 1973, nonché dell'articolo 7 dello statuto dei diritti del contribuente.

Infatti, il teorema della sussidiarietà, in linea con quanto opportunamente rilevato da risalente dottrina (Cfr., A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 135), appare problematico per la posizione del dipendente, in quanto «*l'amministrazione finanziaria non è tenuta a rivolgersi in via principale al soggetto passivo e sussidiariamente al responsabile, ma è libera di far valere la sua pretesa contro l'uno o l'altro o contro entrambi nello stesso tempo*».

Attenta dottrina (Cfr. Lupi R., *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 308) sostiene che non pochi sarebbero per il coobbligato gli svantaggi derivanti dalla necessità di dover contestare atti esattivi privi di motivazione e direttamente esecutivi, perdendo il beneficio della "riscossione frazionata" in caso di ricorso. Il coobbligato dipendente subisce perciò diversi condizionamenti derivanti dal comportamento del debitore principale, anche a causa di un sistema di riscossione estremamente carente dal punto di vista normativo, in cui la scelta del coobbligato solidale è in pratica demandata al concessionario per la riscossione. A siffatte negative conseguenze può appunto ovviarsi solo attraverso la previsione di un

In altri termini¹⁷⁸, sebbene possa escludersi l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di notificare l'atto impositivo a tutti i condebitori, tuttavia, ciò non equivale ad ammettere che la pretesa impositiva, fatta valere nei confronti solo di alcuni dei condebitori, possa essere automaticamente estesa anche a coloro che non sono stati previamente toccati dalla medesima pretesa. Di qui, la conseguenza che le vicende proprie del rapporto instaurato dall'Amministrazione finanziaria con uno dei condebitori non possono riflettersi sul diverso ed autonomo rapporto obbligatorio intercorrente con gli altri condebitori ai quali nessun atto impositivo sia stato notificato, il che, nel nostro caso specifico si traduce, come si è già detto, nell'impossibilità di escutere il notaio rogante in relazione all'imposta di registro senza averlo previamente informato con autonomo procedimento.

Tutto ciò in perfetta sintonia con l'orientamento consolidato nell'Amministrazione finanziaria che, in presenza di solidarietà passiva tributaria, riconosce distinti rapporti obbligatori intercorrenti tra essa medesima ed il singolo debitore.

Rimane, in ogni caso, un ulteriore profilo problematico, consistente nella definizione puntuale dei modi e tempi con cui l'agente della riscossione sceglie il soggetto verso cui dirigere l'azione di recupero.

obbligo di preventiva notifica degli atti di accertamento nei confronti dei soggetti destinati a subire la riscossione.

Diviene, dunque, inevitabile concludere per una lettura molto riduttiva della previsione di cui all'articolo 25 d.P.R. 602 del 1973 citato, dal momento che, al di fuori di alcune ipotesi tassative, la regola in tema di effetti soggettivi del ruolo continua ad essere quella di matrice processual-civilistica che limita gli effetti del titolo esecutivo a colui contro il quale esso è stato formato. Va, pertanto, esclusa la possibilità che siffatta notifica venga surrogata da una mera comunicazione, giacché, nella vigenza della precedente normativa, era comunque prescritta la notifica dell'avviso di mora, ossia del precetto, e che, nel nuovo regime, il dato positivo è univoco nel prescrivere la notifica del ruolo, a mezzo della notifica della cartella di pagamento, per poter procedere esecutivamente nei confronti del debitore. In dottrina, secondo M. Nussi, *La solidarietà dipendente derivante da fonte civilistica: problemi procedurali e di giurisdizione*, cit., 1564 a seguito dell'abrogazione dell'avviso di mora, appare imprescindibile, nei casi in cui non sia addirittura prescritto un autonomo atto accertativo (es. arti. 36 e 43 d.P.R. n. 602 del 1973), un'autonoma iscrizione a ruolo per il responsabile d'imposta. In questo senso, anche A. Carinci, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit., p.245; dello stesso avviso anche, R. Lupi, *Responsabilità di soci per debiti della società personale, tra accertamento, avviso di mora iscrizione a ruolo*, in *Dialoghi trib.*, 2007, p.1420.

¹⁷⁸ Sul punto Cfr. Cass., sez. trib., 21 febbraio 2007, n. 4047 in *Corr. trib.*, 2007, 1381 ss. con nota di Coppa D.

Alla luce delle considerazioni svolte, l'unica soluzione che appare percorribile è quella di riconoscere in capo all'Ente impositore il potere di identificare, e quindi predeterminare, i soggetti verso cui il concessionario della riscossione potrà poi iniziare l'eventuale procedura esecutiva. In altre parole, ricevuti gli estratti del ruolo dall'Agenzia delle entrate, l'Ente della riscossione potrà scegliere contro quali soggetti, tra quelli indicati dall'Amministrazione, iniziare la procedura esecutiva garantendo così, da un lato, a tutti i soggetti coobbligati di avere tempestiva conoscenza dell'avvio della procedura esecutiva mediante la notifica della cartella di pagamento e, limitando dall'altro, eventuali spazi di discrezionalità del concessionario della riscossione nella scelta del soggetto da eseguire¹⁷⁹.

3. L'efficacia ultra soggettiva del ruolo nelle ipotesi di solidarietà tributaria

Il problema dell'efficacia soggettiva del titolo esecutivo nei confronti del coobbligato paritetico è stato ampiamente risolto dopo l'intervento della Corte Cost., sentenza 13 maggio 1968, n. 48 con la quale dichiarò l'illegittimità costituzionale degli artt. 20 e 21 del r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, limitatamente alla parte in cui, dalla contestazione dell'accertamento di maggior imponibile nei confronti di uno solo dei coobbligati decorrevano i termini per l'impugnazione giurisdizionale anche nei confronti degli altri; con ciò in pratica imponendo l'abbandono del modello della super-solidarietà con conseguente autonoma notifica dei singoli atti a tutti i soggetti che avevano realizzato il presupposto d'imposta¹⁸⁰.

Sulla scorta del quadro delineato, ad analoga conclusione si dovrebbe pervenire anche per quanto riguarda i coobbligati dipendenti non limitati¹⁸¹. Nonostante sia ormai

¹⁷⁹ Sul punto, si veda ancora Del Duca C., op.cit.

¹⁸⁰ Così, E. Della Valle, *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 248.

¹⁸¹ Cioè gli obbligati solidali in senso stretto, non potendosi considerare quelli dipendenti limitati dei veri e propri soggetti obbligati in solido, ma soltanto dei soggetti terzi rispetto ai soggetti attivi e passivi fra i

acclarato un coinvolgimento di tali soggetti limitato alla sola fase della riscossione- in forza di quanto disposto dal citato art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973- ammettere un simile ragionamento comporterebbe, come su detto, una duplice violazione sotto il profilo sostanziale e processuale. Sostanziale, in quanto si ritiene che alla solidarietà tributaria sia pienamente e direttamente applicabile la disciplina processualistica civile, per cui il titolo esecutivo esplica i propri effetti solo nei confronti del soggetto verso cui è stato formato¹⁸². Allo stesso modo, sul piano processuale, procedere con l'esecuzione del coobbligato dipendente in forza di un'autonoma e distinta iscrizione a ruolo nei confronti del solo debitore principale, porrebbe il soggetto solidalmente coobbligato nella posizione di vedere depauperato il proprio patrimonio in ragione di una pretesa in riscossione recata da un atto terzo, di cui si ignorano le ragioni specifiche riferibili alla propria responsabilità, con l'ulteriore conseguenza che si assisterebbe così ad una doppia violazione normativa, realizzata tramite, da una parte, l'elusione delle disposizioni di cui al combinato disposto degli artt. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 7 della l. n. 212 del 2000 che prescrivono l'obbligo di motivazione di qualunque atto emesso dall'Amministrazione finanziaria.

Dall'altro, si aggiungerebbe un'aperta e chiara violazione del diritto, costituzionalmente garantito, di difesa del coobbligato, essendo la cartella di pagamento e/o l'avviso di accertamento il solo ed unico veicolo di accesso alla tutela giudiziale per il coobbligato prima dell'esecuzione forzata¹⁸³.

Pertanto, anche in tale ottica, può escludersi qualunque efficacia soggettiva riferibile al ruolo tale da giustificare l'esecuzione del coobbligato dipendente in forza della sola iscrizione del debitore principale.

quali intercorre rapporto obbligatorio di imposta, esposti all'azione esecutiva del creditore su alcuni loro beni gravati da diritti reali di garanzia (si pensi privilegi con diritto di seguito). In altri termini, costoro non sono tenuti a pagare il tributo, anche se possono avere interesse a farlo nei limiti del valore del bene acquisito, per non subire la perdita di quest'ultimo in quanto suscettibile di espropriazione da parte del creditore d'imposta. Cfr. Russo P. *Manuale di diritto tributario*, cit. Si veda *infra* nota n. 201.

¹⁸² Vedi paragrafo 4 *supra*.

¹⁸³ Si veda in dottrina M.C. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 298.

Esistono, tuttavia, alcune ipotesi in cui l'efficacia ultra soggettiva del titolo esecutivo può ammettersi, e si tratta del caso dei rapporti *mortis causa*, nonché della solidarietà dipendente limitata.

In quest'ultima fattispecie, non risulta difficile riconoscere efficacia soggettiva al ruolo verso soggetti diversi dall'intestatario dello stesso. In tale specifica ipotesi, infatti, il soggetto, anche detto "*responsabile limitato*", è a tutti gli effetti terzo rispetto a coloro tra i quali intercorre il rapporto obbligatorio. Questi versa, infatti, in una situazione di mera soggezione all'esecuzione, in quanto titolare di beni aggredibili dall'Amministrazione finanziaria in forza di diritti di seguito derivanti da un privilegio speciale sui beni cui il tributo si riferisce (art. 2772 c.c. sugli immobili ai quali il tributo si riferisce), oppure in quanto terzo assoggettato ad una responsabilità patrimoniale scissa dal debito e collegata alla presenza di cespiti che rappresentano la naturale ed oggettiva garanzia di soddisfacimento del debito d'imposta. Trattandosi dunque di una mera soggezione all'azione esecutiva per debito altrui¹⁸⁴, è questa un'ipotesi in cui si riconosce efficacia soggettiva al ruolo, ai sensi dell'art. 477 c.p.c. Nella sostanza, ciò si traduce nel fatto che la cartella di pagamento, ritualmente notificata nei confronti dei

¹⁸⁴ In quest'ipotesi, infatti, la non necessaria iscrizione a ruolo nei confronti di questi soggetti trova una giustificazione nell'insensibilità dell'esecuzione forzata al mutamento di titolarità del bene sul quale grava il diritto reale di garanzia. Il bene, infatti, oggetto di espropriazione è come se appartenesse al debitore, ancorché formalmente e sostanzialmente uscito dal suo patrimonio, così garantendo una più intensa tutela a favore del credito dello Stato, contro i pericoli di evasione realizzabili attraverso accordi fraudolenti¹⁸⁴.

In questo caso l'esecuzione forzata non segue il soggetto ma segue il bene, quel bene che per il suo collegamento con il presupposto del tributo risulta più idoneo a garantire l'interesse giuridicamente protetto, la riscossione delle entrate necessarie per il soddisfacimento del bisogno finanziario. In questo senso si esprime Micheli A.D, *Primi appunti*, op.cit., il quale sottolinea come il terzo sia totalmente estraneo al processo di esecuzione, molto di più di quanto non lo sia responsabile di imposta, pertanto non si richiede nessuna notifica al terzo responsabile limitato, con la possibilità che l'Amministrazione finanziaria intraprenda direttamente con il pignoramento un'azione esecutiva nei confronti del bene appartenente originariamente al debitore principale. Le eventuali irregolarità possono essere fatte valere con l'apposito strumento dell'opposizione del terzo, previsto dall'articolo 619 c.p.c., essendo esclusa l'esperibilità del ricorso contro gli atti esecutivi dell'esattore ex articolo 53 del d.P.R. 602 del '73, nonché l'azione giudiziaria contro il concessionario ai fini del risarcimento del danno, prevista dall'articolo 54 del medesimo testo normativo.

coobbligati limitati, conterrà una pretesa derivante dal ruolo intestato solo ad alcuni dei soggetti coobbligati¹⁸⁵.

Per quanto riguarda gli aspetti procedurali, dunque, le conclusioni non possono che essere univoche, convergenti verso l'assoluta necessità di riconoscere, sia nella fase di accertamento che in quella contenziosa, l'individualità delle diverse posizioni, seppur legate da un vincolo di pregiudizialità dipendenza¹⁸⁶.

Si ritiene necessaria, pertanto, la notifica degli atti di accertamento ad ogni coobbligato, anche nell'ipotesi in cui si scelga di escutere un soggetto, piuttosto che l'altro, in forza del condiviso superamento della tesi della sussidiarietà.

È pur vero, infatti, che, a differenza di quanto accade per la solidarietà paritetica, non ci ritroviamo innanzi a soggetti che hanno manifestato la medesima capacità contributiva, ma è altrettanto vero che sia sempre il principio dettato dall'art. 53 Cost. a costituire il limite da rispettare, nel momento in cui viene coinvolto un soggetto che non abbia attitudine alla contribuzione.

Appare, opportuno, pertanto, garantire la conoscenza dell'eventuale violazione dell'obbligazione tributaria, sempre e comunque, ad entrambi i soggetti, soprattutto perché il vincolo di pregiudizialità-dipendenza fa sì che la mancanza dell'obbligazione principale faccia venir meno quella dipendente¹⁸⁷.

Le conseguenze di siffatta impostazione si riflettono anche sul piano della giurisdizione.

¹⁸⁵ Tra i casi di efficacia ultra soggettiva del titolo , parte della dottrina ritiene che vadano ricomprese anche le ipotesi di iscrizione a ruolo a nome del *de cuius* nei confronti degli eredi. Generalmente, infatti, l'agente della riscossione procede all'esecuzione nei confronti degli eredi, alla stregua di quanto disposto all' art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, mediante la sola notifica della cartella di pagamento. Unica limitazione in tal senso è rappresentata dall'intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni comminate e/o comminabili al *de cuius*. In questo caso si considera altresì applicabile l'articolo 65, comma quattro, del d.P.R. 600 del 1973 che consente la notifica degli atti intestati al defunto, impersonalmente politicamente presso l'ultimo domicilio dello stesso. Si veda Carinci A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit. p.247 e ss.

¹⁸⁶ Sul punto anche Accordino P. *Il responsabile d'imposta e gli effetti della solidarietà tributaria*, in Riv. dir. trib., fasc.11, 2008, pag. 1025.

¹⁸⁷ Si veda Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*. Parte generale, Padova, 2016, Fantozzi A., *Il diritto tributario*, cit., p.317 ss., e Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*. Parte Generale, cit., p.127.

Infatti, una volta ammesso che nei confronti del terzo coobbligato l'esecuzione coattiva in base al ruolo debba essere preceduta dalla previa formazione di un atto di accertamento, *lato sensu* inteso, diviene chiaro che la riscossione verso questo soggetto coinvolge necessariamente una preventiva fase di accertamento, il che determina, senza problemi particolari, il radicarsi della giurisdizione del giudice tributario¹⁸⁸.

4. Gli atti successivi alla riscossione

A corredo dell'attività di riscossione, il legislatore ha predisposto alcune misure volte ad evitare l'alterazione dei beni potenzialmente aggredibili, evitando la dispersione del credito erariale definitivamente accertato, quali, ad esempio, l'ipoteca sui beni immobili e il fermo di beni mobili registrati. Inoltre, ha approntato una serie di istituti volti a coadiuvare il debitore che versi in temporanea situazione di difficoltà, al precipuo fine di rendere più efficace il sistema del recupero dei crediti da parte dell'erario.

Il problema che ci interessa scandagliare riguarda, invero, la possibilità di estendere tali misure anche nei confronti del coobbligato, con conseguente possibilità per costui di esercitare i poteri di difesa previsti dalla normativa tributaria. A tal proposito, può pacificamente darsi al quesito risposta positiva, sulla scorta dei plurimi riferimenti che le norme tributarie fanno al soggetto passivo diverso dal debitore.

Si può guardare all'art. 73 del d.P.R. n. 602/1973, il quale disciplina il pignoramento di cose appartenenti al debitore iscritto a ruolo o *ai coobbligati*. Il suddetto riferimento testuale permette di concludere che anche nei confronti dei coobbligati il procedimento esecutivo si sviluppa seguendo le modalità consuete, che, come noto, prevedono

¹⁸⁸ Infatti, se può porsi un problema di tutela nella riscossione per atti esecutivi, per i quali, quantomeno per quelli successivi al pignoramento, sembra essere pacifica la giurisdizione del giudice ordinario, non si dubita della giurisdizione tributaria per quelle controversie che concernono l'attività di accertamento del debito d'imposta. Si potrebbe, al più, riscontrare un'unica differenza consistente nella diversità del soggetto destinatario della pretesa, diverso da quello nei cui confronti si è realizzato il presupposto del tributo, il che però non sembrerebbe essere una valida giustificazione per escludere la giurisdizione del giudice tributario. Sul punto, Frasoni G. op.cit.

l'esecuzione forzata, che inizia con l'atto di pignoramento, decorsi i 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, in caso di mancato adempimento del debitore.

Nel tessuto normativo si rinvencono, inoltre, altre disposizioni normative che estendono anche al coobbligato l'adozione di mezzi di garanzia patrimoniale o atti strumentali all'esecuzione del debitore principale. Si tratta dell'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973, concernente i presupposti di iscrizione dell'ipoteca¹⁸⁹, e dell'art. 86¹⁹⁰ del medesimo decreto, relativo al fermo dei beni mobili registrati¹⁹¹.

5. L'estensione delle dilazioni di pagamento nei confronti del coobbligato solidale.

Da siffatta equiparazione, sorge l'ulteriore questione attinente all'applicabilità nei confronti del responsabile della disciplina concernente le rateazioni e dilazioni di pagamento. Si tratta, invero, di una categoria piuttosto ampia, che comprende, al suo

¹⁸⁹ Il primo comma della suddetta disposizione recita, infatti: «Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede».

¹⁹⁰ Nella sua versione più recente dispone nei primi due commi che «Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il concessionario può disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza.

2. La procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente della riscossione con la notifica al debitore o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri di una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari, salvo che il debitore o i coobbligati, nel predetto termine, dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione)».

¹⁹¹ Peraltro, l'art. 22 del D.lgs. n. 472/1997, prevede la possibilità di iscrizione di ipoteca e sequestro conservativo dei beni, non solo del trasgressore, ma altresì dei soggetti coobbligati, indicando i presupposti (in particolare il fondato timore di perdere la garanzia del credito) ed anche il regime per l'applicazione della misura¹⁹¹. Da ciò discende l'inevitabile conseguenza che anche il coobbligato può essere soggetto passivo di provvedimenti sanzionatori e cautelari, laddove, con la sua condotta, non abbia ottemperato all'obbligo di pagamento insieme al debitore principale, ovvero allorché metta a repentaglio la soddisfazione delle esigenze creditorie del Fisco.

Il coobbligato è, altresì, specificamente menzionato nell'art. 23 del medesimo D.lgs. n. 472/97, norma concernente la sospensione dei rimborsi relativi a crediti d'imposta nei confronti dell'autore della violazione o dei soggetti obbligati in solido, ove, peraltro, non si rinviene alcuna disciplina procedimentale specifica, il che potrebbe portare, in mancanza di una disposizione di segno contrario, a considerare applicabili le altre norme che si riferiscono al contribuente¹⁹¹. Tutto ciò per corroborare ulteriormente l'idea che il notaio, quale responsabile d'imposta, risulta in tutto e per tutto paragonato al contribuente e, come tale, tenuto alla c.d. garanzia patrimoniale generica di cui all'art. 2740 c.c., limitatamente all'imposta principale.

interno, fattispecie piuttosto diverse, sia nel *nomen*¹⁹², che nei contenuti, negli ambiti di operatività e nelle discipline di riferimento. Minimo comune denominatore di siffatta categoria consiste nel riguardare la stessa obblighi di pagamento, che vengono resi, appunto *elastici*, in ossequio al rilievo ascritto ad una pluralità di interessi che emergono nella riscossione, differenti da quello erariale all'acquisizione delle somme dovute, ma con quest'ultimo composti in un tutt'uno, al fine di un miglior epilogo della stessa attività di riscossione¹⁹³. A livello pratico, si fa riferimento a vari strumenti, quali quelli dell'inibizione o della sospensione della mora¹⁹⁴ o dell'attività amministrativa di riscossione¹⁹⁵.

A tal proposito, si ricorda la disciplina prevista dall'art. 19 d.P.R. n. 602/1973. Essa riguarda tutte le entrate riscosse dalla pubblica amministrazione, senza distinzione di somme iscritte a ruolo, ricomprendendo anche le sanzioni, né di tipologie di riscossioni (anche provvisoria e spontanea a mezzo ruolo).

La suddetta disciplina è stata da ultimo estesa alle somme dovute in forza degli avvisi di accertamento esecutivi¹⁹⁶. Rimaneggiata più volte in sede legislativa, secondo la

¹⁹² Si parla di *rateazioni* nell'art. 26 D.lgs n. 46/1999, a mentre il termine *dilazioni* compare nell'art. 19 d.P.R. n. 602/1973, nell'art. 19 bis d.P.R. n. 602/1973 ci si riferisce, invece, a *sospensioni della riscossione*, e più in generale l'art. 79 d.P.R. 43/73 richiama le *agevolazioni di pagamento*.

¹⁹³ La mediazione e la composizione degli interessi competono a seconda dei casi, al contribuente, laddove la legge gli attribuisce un diritto alla dilazione; all'amministrazione, laddove la legge attribuisce a quest'ultima una potestà di provvedere in tal senso. Su questa possibile sistematizzazione (dilazioni che spettano ex lege e dilazioni concesse dall'amministrazione) e, più in generale (anche per i riferimenti), sulle dilazioni di pagamento cfr. ad es. Guidara A., *Dilazioni amministrative di pagamento*, in *Digesto, La riscossione dei tributi*, cit., 175 ss.

¹⁹⁴ Infatti, in vigenza della dilazione non sono dovuti interessi di mora, suscettibili di maturare invece su una singola rata, ove il mancato o ritardato pagamento della stessa non cagioni il venir meno della dilazione; e si ricorda ad es. come più volte la giurisprudenza abbia considerato perfetti condoni ove i pagamenti siano avvenuti in forza di regolare rateazione, anche se in date successive rispetto a quella/e ex lege idonee al perfezionamento del condono stesso: tra le tante si vedano Cass. 21 marzo 2001 n. 4050, 22 settembre 2003, n. 14000, 23 aprile 2004, n. 7795.

¹⁹⁵ Così, in pendenza della dilazione non si può procedere all'iscrizione a ruolo, ove non intervenuta, né all'adozione di misure cautelari – quali ipoteca degli immobili o fermo dei veicoli ex artt. 77 e 86 d.P.R. n. 602/1973 – o esecutive; e, qualora posti in essere, gli atti aventi efficacia temporale limitata, come i pignoramenti, vengono meno (si veda anche la disciplina particolare recata dal co. 1 quater aggiunto all'art. 19 d.p.r. n. 602/1973).

¹⁹⁶ Cfr. art. 29, primo comma., lett. g), d.l. n. 78/2010.

disciplina vigente a partire dal 2015¹⁹⁷, l'agente della riscossione può rateizzare, su richiesta del contribuente, l'importo dovuto fino ad un massimo di settantadue e, talvolta, anche a centoventi rate mensili; fino a cinquanta mila euro il contribuente ha diritto alla rateazione, senza correlati obblighi di documentazione, salvo comunque il potere dell'agente della riscossione di determinarne il contenuto del provvedimento. Nel caso di importi superiori a cinquanta mila euro, sarà l' agente a valutare la possibilità di concedere la rateazione.

Il problema per noi interessante concerne, come anticipato in apertura, la questione circa l'estensibilità o meno di tale beneficio al coobbligato solidale, nella fattispecie specifica, al notaio.

L'assenza di un riferimento esplicito al suddetto art. 19 non rende la questione di difficile soluzione, posto che la *ratio* dell'inserimento di questa forma di agevolazione, consistente nel venire incontro alla «*situazione temporanea di obiettiva difficoltà*» del soggetto destinatario del pagamento ovvero risiedente nelle «*ragioni estranee alla propria responsabilità*» consistenti in una «*comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica*», sembrerebbe accomunare sia il contribuente che il coobbligato. L'estensione al coobbligato delle forme di agevolazione nel pagamento risulta, quindi, essere pacifica alla luce del fatto che il medesimo è destinatario della cartella di pagamento e, come tale, godrà di tutti i benefici connessi alla notifica della cartella stessa.

Il problema, semmai, è quello di pervenire ad una lettura estensiva dell'art. 25 del d.P.R. 602 del 1973, nel senso di considerare applicabile nei confronti del coobbligato

¹⁹⁷ Il D.lgs n.159 del 2015 ha effettuato una vera e propria riforma della riscossione delle somme iscritte a ruolo, modificando, sotto vari aspetti, l'istituto in oggetto, e prevedendo, tra l'altro, che la decadenza dalla rateazione si verifichi a seguito del mancato pagamento di cinque rate anche non consecutive, e non più otto, nonché che la presentazione della domanda inibisca l'avvio di nuove azioni esecutive, il fermo delle auto e l'ipoteca esattoriale. Si è dato seguito, inoltre, dal punto di vista legislativo, alla prassi di Equitalia, consistente nell'ammettere i debitori alla rateazione senza richiedere alcun documento probativo dello stato di difficoltà finanziaria se gli importi non superano i €. 50.000. Infine, è stata ammessa la possibilità per il debitore di accedere nuovamente alla rateazione dopo esserne decaduto, previo pagamento delle rate insolute.

l'iscrizione a ruolo effettuata verso il contribuente. Si tratta, come si è detto *supra*, di una tesi respinta dalla dottrina e giurisprudenza dominanti, in ossequio ai più volte citati principi di motivazione, difesa e soggettiva riferibilità degli atti, di cui allo Statuto dei diritti del contribuente¹⁹⁸. Tuttavia, anche a voler considerare prospettabile una simile ipotesi, l'applicabilità di strumenti di dilazione e rateazione nei confronti del coobbligato, si potrebbe desumere proprio dall'estensione, in base al vincolo di solidarietà intercorrente con la parte, dell'iscrizione a ruolo del contribuente¹⁹⁹.

6. il procedimento di irrogazione della sanzione nei confronti dei soggetti passivi diversi dall'obbligato principale

Il sistema sanzionatorio concernente le violazioni tributarie non aventi rilevanza penale, attuato con il D.lgs. n. 472/1997²⁰⁰, individua, come noto, tre distinti procedimenti mediante i quali possono essere irrogate le sanzioni²⁰¹: un procedimento autonomo di

¹⁹⁸ Si veda nota 37, par 4 *supra*.

¹⁹⁹ Si ricordi, inoltre, che la nuova disciplina dell'accertamento esecutivo di cui al d.l. 28 del 2010, comportante la concentrazione della riscossione nell'attività di accertamento, richiede, a prescindere dalla tesi alla quale intenda aderirsi in merito alla possibilità di un'estensione soggettiva degli effetti del ruolo a soggetto diverso dall'intestatario, la notifica dell'atto di accertamento, titolo per la riscossione, nei confronti di tutti gli obbligati, anche quelli dipendenti, i quali, dunque, diventano soggetti a tutte le misure agevolative previste per i destinatari degli atti impositivi, o impositivi, come in questo caso. Ne deriva che, in base nuova disciplina, risulta riaffermata la necessità dell'autonoma notifica dell'atto di accertamento poiché, viene eliminata la necessità della previa iscrizione a ruolo, e si impone di preservare l'uguaglianza di trattamento tra imprenditore e il coobbligato.

Cfr. Franson G. *L'esecuzione attiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*; Carinci A., *la riscossione nei confronti del coobbligato, tra ruolo e nuovo accertamento esecutivo*, in Basilavecchia-Cannizzaro- Carinci, *La riscossione dei tributi*, Milano 2011, p.148. Albertini F. *il processo con pluralità di parti*, Torino, 2017.

²⁰⁰ La riforma delle sanzioni amministrative tributarie ha fatto seguito alla delega attribuita al Governo dall'art. 3, comma 133, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662 ed è stata attuata con i Decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997.

²⁰¹ In generale sul regime delle sanzioni tributarie, v., senza pretesa di esaustività, A. Giovannini (diretto da), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016; L. Del Federico, *“Evoluzione del sistema sanzionatorio amministrativo fiscale”*, in G. Insolera - R. Acquaroli (a cura di), *Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale*, Milano, 2005, pag. 13 ss.; F. Gallo, *“L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie”*, in *Rass. trib.*, 2005, pag. 11 ss.; F. Pistolesi, *“Appunti sui procedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie”*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 903 ss.; G. Falsitta, *“Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali”*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, pag. 475 ss.

irrogazione delle sanzioni non collegate al tributo²⁰²; un procedimento di irrogazione delle sanzioni collegate al tributo in cui le violazioni si riferiscono, senza previa contestazione e con atto contestuale a quello di accertamento o di rettifica; un procedimento di irrogazione immediata con diretta iscrizione a ruolo delle sanzioni per omesso e ritardato versamento dei tributi²⁰³, ancorché risultanti dalle liquidazioni eseguite ai sensi delle disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA²⁰⁴. A seguito delle modifiche apportate dal d.l. 6 luglio 2011, n. 98, è stata eliminata la discrezionalità per l'Amministrazione finanziaria di ricorrere al procedimento autonomo di irrogazione, di cui all'art. 16, qualora la sanzione sia collegata al tributo cui la violazione si riferisce, essendo, in queste ipotesi, divenuta obbligatoria l'irrogazione delle sanzioni con atto contestuale a quello di accertamento o di rettifica²⁰⁵. Il procedimento autonomo di irrogazione può comunque essere utilizzato per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, ma nei confronti di soggetti coobbligati non destinatari dell'avviso di accertamento²⁰⁶. Riveste, invece, natura facoltativa il procedimento di irrogazione delle sanzioni iscritte a ruolo relative agli omessi e ritardati versamenti.

La procedura appena descritta non trova applicazione qualora la sanzione sia collegata al tributo, ipotesi, quest'ultima, in cui sussumiamo senza troppi dubbi il caso del pubblico ufficiale, responsabile per l'imposta principale e principale c.d. postuma, liquidata dall'Ufficio a seguito di errori nella liquidazione fatta dal medesimo notaio, in

²⁰² Art. 17, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 472/1997.

²⁰³ Sono evidenti i parallelismi con l'art. 55 della Legge n. 4/ 1929.

²⁰⁴ Previsto dall'art. 17, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997. La disposizione prevede che gli Uffici possono iscrivere a ruolo, senza preventiva contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultanti dalle liquidazioni eseguite ai sensi delle disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi e delle disposizioni in materia di IVA.

²⁰⁵ Il d.l. 6 luglio 2011, n. 98, è intervenuto, infatti, nell'ambito del comma 1 dell'art. 17, mediante la sostituzione della locuzione "possono essere" con la locuzione "sono". In tal modo, è stata eliminata la discrezionalità per l'Amministrazione finanziaria di ricorrere al procedimento autonomo di irrogazione qualora la sanzione sia collegata al tributo.

²⁰⁶ Cfr. Agenzia delle entrate, circolare 5 agosto 2011, n. 41/E .

relazione alla quale il notaio risponde, altresì, della sanzione connessa con il tributo non pagato e pari al 30 % dell'imposta dovuta.

In casi come questo appena descritto, come anticipato, l'Ufficio procede all'irrogazione delle sanzioni senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità²⁰⁷. In queste ipotesi il legislatore non ha previsto, dunque, analogo procedimentalizzazione di un contraddittorio ante emissione del provvedimento sanzionatorio. Pertanto, per le violazioni sostanziali, cui fa riferimento l'art. 17, comma 1, viene emesso un atto complesso contenente l'"accertamento" del tributo ed il contestuale, ma distinto, provvedimento sanzionatorio "immediato", che dev'essere essere motivato a pena di nullità. Al contribuente rimane comunque la possibilità di presentare osservazioni e richieste, ai sensi dell'art. 12, comma 7 dello Statuto, su tutti i rilievi dell'Amministrazione e, dunque, anche sulla proposta di irrogazione delle sanzioni amministrative connesse alle violazioni contestate. D'altronde, l'art. 17 del D.lgs. n. 472/1997 non esclude l'applicabilità dell'art. 12, comma 7, laddove rimanda, in quanto compatibili, alle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo. Se il rimando in questione è principalmente rivolto alle norme che disciplinano i singoli tributi, non si può trascurare che nell'ambito del procedimento di accertamento del tributo la partecipazione del contribuente attraverso i diritti esercitabili, ai sensi dell'art. 12, comma 7, riveste un ruolo fondamentale nell'individuazione della giusta imposizione²⁰⁸.

²⁰⁷ Anche in tale procedimento è ammessa la definizione agevolata delle sanzioni entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. La definizione della controversia è riferita esclusivamente ai profili sanzionatori, non comportando acquiescenza rispetto al tributo.

²⁰⁸ Da ciò deriva l'applicabilità dei diritti di cui all'art. 12, comma 7, anche con riferimento al provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative collegate al tributo, di cui all'art. 17, comma

L'accennato sistema sanzionatorio appare il più importante e frequentemente usato. Invero, è quindi evidente che per le violazioni sostanziali, cui fa riferimento l'art. 17, 1 co. si recupera integralmente lo sperimentato atto complesso contenente l'accertamento del tributo ed il contestuale, ma distinto, provvedimento sanzionatorio²⁰⁹.

Invero l'art. 17, 1 co., prima parte chiarisce che «*in deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo... possono essere irrogate, senza previa contestazione...*». Risulta quindi con assoluta evidenza che il procedimento generale è quello di cui all'art. 16, *ope legis* applicabile per tutte le violazioni formali; le disposizioni sui procedimenti di irrogazione immediata sono di stretta interpretazione ed applicazione, rispetto a quanto previsto dall'art. 16, stante la loro natura derogatoria. Il terzo comma dell'art. 17 si occupa dell'irrogazione immediata con iscrizione a ruolo. Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni ex artt. 36 bis o 36 ter, d.lg. P.R. n. 600/1973, ovvero da liquidazioni ex artt. 54 bis e 60, 6 co., d.lg. P.R. n. 633/1972. Anche per queste violazioni l'ufficio può optare per il procedimento di contestazione-irrogazione.

Sia nel procedimento di contestazione ordinario, che in quello di cui all'art. 17 comma prima, si può discorrere di definizione agevolata²¹⁰. Ciò vuol che , dire che nel termine

3, del D.Lgs. n. 472/1997, che viene successivamente accluso all'avviso di accertamento. Diversamente, il contribuente destinatario di un PVC sarebbe titolare delle garanzie statutarie solo per ciò che concerne la corretta imposizione, mentre nulla potrebbe osservare per condurre l'Amministrazione ad irrogare una sanzione non ingiusta.

²⁰⁹ B. Bellè, *Procedimenti di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, in Dir. prat. trib. Notevole interesse riveste il potere dell'ufficio di scegliere discrezionalmente tra procedimento di irrogazione immediata e procedimento di contestazione-irrogazione.

²¹⁰ In merito alla definizione agevolata si vedano gli artt.16, 3 co., 17, 2 co. (nonché per taluni profili connessi l'art. 11, 4 e 5 co., e l'art. 12, 8 co.), per cui, a differenza della pregressa normativa, è ormai chiaro che la definizione è praticabile non soltanto per le violazioni formali, ma anche per quelle sostanziali. Per la verità la disciplina della definizione agevolata è contenuta essenzialmente nell'art. 16, 3 comma; l'art. 17, 2 co., si limita ad estenderne l'ammissibilità alle sanzioni relative alle violazioni sostanziali irrogate con provvedimento contestuale all'accertamento del tributo; mentre l'art. 17, 3 comma, si occupa della definizione agevolata al solo fine di escluderne l'applicabilità alle sanzioni

per la proposizione del ricorso avverso l'atto di contestazione, i coobbligati possono definire la controversia con il pagamento di un quarto della sanzione indicata, e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

7. I profili processuali: l'azione di rimborso

In ordine ai profili processuali concernenti la posizione giuridica del pubblico ufficiale, è evidente come gli stessi siano in buona parte condizionati da quelli sostanziali in precedenza analizzati.

Anche in tal caso, infatti, è opportuno analizzare in via preliminare la situazione anteriore all'entrata in vigore della cd. registrazione telematica, per poi verificare se, anche in tale ipotesi, la disciplina introdotta dagli artt. 3 *bis* e ss. del d.lgs. 463/1997 abbia determinato significative innovazioni.

Con riferimento alle problematiche sorte all'epoca della registrazione effettuata dai pubblici ufficiali nella forma non telematica, ai sensi di quanto previsto dagli artt. 12 e ss. del d.P.R. 131/1986, il principale problema concerneva la legittimazione a presentare istanza di rimborso da parte del pubblico ufficiale che avesse prima provveduto al pagamento.

Un altro aspetto non molto discusso, aspetto che, invece, oggi è divenuto centrale a seguito della registrazione telematica, riguardava la possibilità per il notaio di impugnare autonomamente l'avviso di liquidazione a lui notificato.

Infatti, in epoca ante-riforma, posto che ai sensi dell'art. 57, secondo comma, del d.P.R. 131/1986, la responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive, risultava rara l'eventualità in cui un "supplemento

"irrogabili" mediante iscrizione a ruolo (ancorchè l'ufficio opti per il procedimento di contestazione-irrogazione).

d'imposta" successivo alla registrazione potesse definirsi principale²¹¹.

Prendendo, dunque, le mosse dal primo dei problemi summenzionati, deve ricordarsi che, a fronte di un orientamento minoritario dell'Amministrazione finanziaria, favorevole alla possibilità per il pubblico ufficiale di richiedere il rimborso dell'imposta²¹², si era venuto a consolidare un indirizzo assolutamente contrario da parte della giurisprudenza di legittimità²¹³.

Sul fronte giurisprudenziale, infatti, si è ritenuta preferibile una lettura restrittiva dell'art.77 del d.P.R. 131/1986²¹⁴, norma che, dunque, secondo l'orientamento

²¹¹ L'unica ipotesi, che trova espressione emblematica in un importante arresto della Suprema Corte di legittimità (Cfr. Cass. 8 marzo 2006, n. 4954, concernente la fattispecie dell'imposta di registro dovuta su un aumento di capitale di s.p.a., imposta richiesta dall'ufficio al notaio, in quanto "principale", successivamente all'omologazione del verbale di assemblea straordinaria), era costituita dall'art. 14, quinto comma, del d.P.R. 131/1986, che qualifica come "*principale*" l'imposta applicata dall'ufficio con riferimento agli atti sottoposti ad approvazione od omologazione, nel momento in cui queste intervengano o l'atto divenga comunque eseguibile per lo spirare di un termine di legge. Al di fuori di tale fattispecie, l'unico caso, anch'esso piuttosto raro, in cui il pubblico ufficiale poteva (e può tuttora) essere chiamato a rispondere del pagamento di un'imposta principale di registro mediante avviso a lui notificato è quello in cui lo stesso abbia ommesso di presentare l'atto alla formalità di registrazione, procedendo l'agenzia conseguentemente a registrazione d'ufficio ai sensi dell'art. 15 del testo unico.

²¹² Si veda la ris. 20 dicembre 1990, n. 260579, che si rifà alla precedente circ. 15 dicembre 1989, n. 58/250721. Inoltre, nella sent. 8 marzo 2006, n. 4954, la Corte muta il proprio orientamento in ordine alla legittimazione del notaio al rimborso delle somme pagate in eccedenza, legittimazione che è stata variamente negata in giurisprudenza per via della ritenuta estraneità del medesimo soggetto al rapporto tributario. In questa pronuncia, la giurisprudenza afferma che la funzione del notaio dovrebbe prescindere da ogni considerazione in ordine alla sua qualificazione giuridica che lo dipinge quale mero responsabile d'imposta, e la sua legittimazione deriverebbe, pertanto, dal fatto che «*l'avviso di accertamento è stato notificato personalmente al notaio che viene indicato come destinatario della pretesa erariale*», il che determina il riconoscimento di una legittimazione piena all'attività difensiva, destinata a svilupparsi attraverso la proposizione del ricorso e la deduzione di motivi illimitati, con la possibilità di contestazioni non solo in ordine alla sua posizione, ma anche all'*an* e al *quantum* della pretesa tributaria. A tal proposito, si veda *supra* cap I, par.IV.

²¹³ Cfr. Cass. sez.trib., 21 novembre 2002, n. 16390, in *Riv. Dir. Trib.* 2003, II, p.707 (con nota contraria di G. Russo, *Sulla legittimazione ad agire dei notai per il rimborso dell'imposta di registro indebitamente versata*); Cass. 6 maggio 2005, n. 9440, in *Rass. trib.* 2006, p.1681 (con nota critica di Burelli S., *L'asserito difetto di legittimazione all'azione di rimborso del coobbligato solidale dipendente. Spunti per una rivalutazione della questione*) e in *Boll. trib.* 2005, p.1251 (con nota adesiva di Restivo R., *Carenza di legittimazione del notaio in ordine alla domanda di rimborso dell'imposta di registro versata in eccedenza in sede di registrazione di un atto*); si veda anche Cass. 23 settembre 2004, n. 19172 e 30 ottobre 2007, n. 22918.

²¹⁴ La disposizione recita, al primo comma, 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 stato il diritto alla restituzione*». Essa è stata interpretata in modo restrittivo da Cass., sez. trib., 23 settembre 2004, n. 19172; Cass., sez. trib., 21 novembre 2002, n. 16390; in dottrina, Turchi A., *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, p.171. In tal senso anche

dominante, attribuirebbe soltanto al soggetto passivo d'imposta la possibilità di agire per il rimborso di quanto pagato in eccedenza, entro precisi termini di decadenza. Quest'ultima disposizione si porrebbe in rapporto di specialità rispetto all'istituto civilistico della ripetizione dell'indebitito ex art.2033, c.c., che è concessa a chiunque abbia eseguito un pagamento non dovuto. Infatti, diversamente opinando, ossia ammettendo l'autonoma legittimazione del notaio, si potrebbe arrivare alla duplice richiesta di rimborso, avanzata dal notaio e dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che si troverebbe esposta a due possibili procedure esecutive aventi lo stesso oggetto²¹⁵.

Potito E., *Soggetto passivo d'imposta*, cit.p.1232; nonché Berliri A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., p.177-8, che ritiene che «*gli unici interessati a ripetere l'imposta non dovuta sono le parti contraenti che di regola hanno subito la rivalsa: la disposizione dell'art. 77 avrebbe quindi limitato il diritto al rimborso "molto opportunamente", tenendo presente questa realtà e le complicazioni che sarebbero sorte se le domande di rimborso avessero dovuto essere presentate solo, od anche, dal pubblico ufficiale*». L'interpretazione restrittiva potrebbe essere avvalorata dal confronto con l'art.3-ter del D.lgs n. 463/97 che esplicitamente esclude la possibilità di rimborso per il notaio che abbia versato in eccedenza, residuando per lo stesso la compensazione delle somme versate in esubero con le imposte da pagare per atti successivi. In realtà il rapporto tra le due norme ora citate si appalesa come estremamente complesso, tanto è vero che parte della dottrina lo ha ritenuto meritevole di approfondimento (per un maggiore approfondimento sulla questione si veda nota 34 *infra*).

²¹⁵ Interessante notare che, nella sentenza 8 marzo 2006, n. 4954, la Cassazione ha riconosciuto il diritto del notaio ad una piena esplicazione delle proprie difese, queste comprendendo di certo la richiesta di rimborso in ordine ad un imposta che egli ha pagato in prima persona e per un avviso di liquidazione che gli è stato personalmente notificato. La pronuncia si scontra apparentemente con i precedenti della stesa Cassazione (Cass. 21 novembre 2002, 16390, in *Riv. Dir. Trib.* 2003, II, p. 707 ss., con nota critica di Russo P., *Sulla legittimazione ad agire dei notai per il rimborso dell'imposta di registro indebitamente versata*, ivi, p.710 ess.; tra i rilievi sollevati dall'autore si segnala quello che ricorda come, nel procedimento di autoliquidazione, sia ammessa la compensazione ad opera del notaio, con implicito riconoscimento della sua titolarità di posizioni creditorie). Invero, si dice nella suddetta pronuncia che la precedente giurisprudenza nel negare la sussistenza di tale posizione giuridica tutelata - questione squisitamente sostanziale, ha impropriamente "*deviato*" la soluzione sul versante processuale, negando addirittura la legittimazione attiva del notaio, che pure era il soggetto che aveva presentato l'istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria, la quale l'aveva esplicitamente o tacitamente rigettata. In altre parole, la giurisprudenza di legittimità mostra come alcune delle sue precedenti pronunce abbiano finito per negare erroneamente la legittimazione processuale del notaio, estraneo all'atto impugnato, quando ciò che poteva negarsi riguardava, tutt'al più, la titolarità sostanziale dell'azione di rimborso, che rendeva inammissibile la presentazione dell'istanza in via amministrativa e non il successivo ricorso giurisdizionale.

Al contrario, la sua funzione dovrebbe prescindere da ogni considerazione in ordine alla sua qualificazione giuridica che lo dipinge quale mero responsabile d'imposta, e la sua legittimazione deriverebbe, pertanto, dal fatto che *l'avviso di accertamento è stato notificato personalmente al notaio che viene indicato come destinatario della pretesa erariale*, il che determina il riconoscimento di una legittimazione piena all'attività difensiva, destinata a svilupparsi attraverso la proposizione del ricorso e la deduzione di motivi illimitati, con la possibilità di contestazioni non solo in ordine alla sua posizione,

L'orientamento negazionista, di matrice giurisprudenziale, si basa su due presupposti: da un lato, la lettera dell'art. 77 del d.P.R. n. 131/1986 che limita il diritto al rimborso unicamente al “contribuente” ed al “soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata”; dall'altro, da un punto di vista più generale, l'estraneità del notaio, in quanto mero “responsabile d'imposta”, rispetto al rapporto tributario con la pubblica amministrazione.

Quanto a quest'ultima, la stessa appare, in realtà, assai debole.

Infatti, in ossequio a quanto affermato da più sentenze della la Suprema Corte, se è vero che il notaio rappresenta una fattispecie di responsabilità d'imposta, ciò vale principalmente a dimostrare l'estraneità del medesimo all'obbligazione d'imposta, ovvero a quella che trova fondamento nella capacità contributiva manifestata con il presupposto dell'imposizione. Non può, invece, affermarsi, al contrario, che il pubblico ufficiale, quale responsabile, sia altresì estraneo rispetto a qualsiasi rapporto con l'Amministrazione finanziaria, in quanto accanto all' “obbligazione d'imposta” gravitano tutta una serie di rapporti “satellite” che concorrono ad integrare la disciplina attraverso la quale l'erario può giungere ad acquisire il *quantum debeatur*²¹⁶.

ma anche all'*an* e al *quantum* della pretesa tributaria.

Si sarebbe in presenza di una *legittimatio ad causam* fattuale rispetto ad un soggetto che, pur non essendo il contribuente destinatario di un atto diretto alla realizzazione della pretesa fiscale, è comunque interessato e legittimato ad agire per impugnare l'atto notificatogli, in vista della possibilità che in futuro, nel caso patologico di inerzia processuale del contribuente, l'atto diverrebbe definitivo e, di conseguenza, il legittimato di fatto diverrebbe obbligato sostanziale della pretesa tributaria, pur non essendolo originariamente. La legittimazione ad agire per tutelare gli interessi propri e del cliente spetterebbe al notaio a prescindere dalla sua qualificazione come garante dell'erario, e senza la pretesa di attribuire allo stesso quella soggettività passiva che possa andare oltre la sua responsabilità d'imposta, normativamente stabilita.

Autorevole dottrina (Basilavecchia M. *Sulla legittimazione del notaio nel processo tributario*, C.N.N., Studio n.105-2006/T) ha sottolineato come l'argomento che pretende di negare la legittimazione al notaio sulla base dell'art.77 della legge del registro è alquanto debole, nel senso il giudice, senza negare apoditticamente la tutela, potrebbe verificare se il notaio abbia effettivamente interesse ad agire, ovvero se abbia invece potuto esercitare la rivalsa nei confronti delle parti contraenti, perdendo così il diritto al rimborso. Al contempo, potrebbe coordinare le azioni separatamente proposte da parti e notaio, evitando il contrasto tra giudicati attraverso la riunione dei giudizi, o infine, verificare, se una seconda eventuale azione di rimborso proposta dalle parti sia giustificata da un autonomo pagamento del tributo o dall'aver subito la rivalsa da parte del notaio.

²¹⁶ Il notaio, dunque, sotto questo profilo, è da ritenersi certamente titolare di un obbligo (sia formale che

Più difficile appare superare l'argomento fondato sul dato letterale dell'art. 77 del d.P.R. 131/1986 che, come già accennato, sembra limitare la possibilità di presentare l'istanza di rimborso al “contribuente” ed “al soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata”.

Invero, se indubitabile è l'ipotesi di considerare il notaio un “contribuente”, altresì non sembra possa farsi rientrare il medesimo nel “soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata”²¹⁷. La norma, infatti, sembra limitare la legittimazione del notaio all'ipotesi in cui sia ritenuta indebita la sola sanzione, che, in effetti, nel meccanismo degli inadempimenti collegati alla registrazione, è riferibile solo alla parte pubblica²¹⁸. Tale inciso sembrerebbe, dunque, proprio voler escludere la titolarità in capo al notaio del diritto al rimborso con riferimento al tributo, diritto che risulterebbe riservato soltanto al “contribuente”²¹⁹.

sostanziale) nei confronti dell'Amministrazione, di qui un suo diritto al rimborso, in caso di pagamento ritenuto indebitato, non appare in linea di principio dubitabile. Si veda Mastroiacovo V., *La legittimazione del notaio ad agire per il rimborso dell'imposta di registro erroneamente pagata*, studio C.N.N. n. 18/2003/T, in *Studi e materiali C.N.N.*, Milano, 2004, vol. 2, p.885 ss.

²¹⁷ Un'opinione contraria è quella di Mastroiacovo V., *La legittimazione del notaio ad agire per il rimborso dell'imposta di registro erroneamente pagata*, cit., p.889.

²¹⁸ Sembra, infatti, che, essendo solo il pubblico ufficiale e non anche il contraente obbligato alla registrazione ai sensi dell'art. 10 d.P.R. 131/1986, gli inadempimenti suscettibili di sanzione possono far capo solo allo stesso notaio.

²¹⁹ Un'interessante ricostruzione della questione si ha nello scritto di Pischetola A., *Compensazione e rimborso di imposta principale 'postuma' versata in eccesso*, cit. l'Autore ha messo in evidenza come, più volte, la Commissione studi tributari del CNN, in diversi contributi (Mastroiacovo V., *Ancora sulla legittimazione all'azione di rimborso*, Studio n. 152-2007/T approvato dalla Commissione Studi Tributari il 12 ottobre 2007, in *Studi e Materiali* n.2/2007, p. 1160 ss; cfr. altresì in dottrina Lucariello N., in *Nota a Comm.Trib.Lazio sez .XXXIX 16 luglio 1998 n.135 e Comm.Trib. Lazio sez.XXIII 20 novembre 1997 n.383*, *La legittimazione del notaio a chiedere il rimborso dell'imposta di registro*, in *Riv.Not.* 1999, fasc.4, parte 2. p. 1006-1011; Burelli S., *L'asserito difetto di legittimazione all'azione di rimborso del coobbligato solidale dipendente, Spunti per una rivalutazione della questione*, in *Fisconline*) ha sostenuto che l'interpretazione dell'art. 77 del TUR, primo comma, ove in tema di legittimazione alla presentazione dell'istanza di rimborso si riferisce al solo *contribuente* o al soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata (con apparente esclusione del notaio rogante), deve essere costituzionalmente orientata. Di qui, l'innegabile legittimazione del notaio a presentare istanza di rimborso dell'imposta principale, soprattutto se ad effettuare il versamento dell'imposta sia stato il rogante stesso. Tale affermazione non sfiora il perimetro dell'ulteriore questione, concernente la disamina delle articolate definizioni teoriche circa il ruolo del notaio solidalmente responsabile (cioè se il notaio sia un vero e proprio responsabile d'imposta, o sia una sorta di sostituto del debitore principale, o, ancora, assuma posizione *sui generis*, o addirittura sia responsabile per fatto proprio connesso all'ufficio esercitato e ravvisabile nell'adempimento dell'obbligo *ex lege* di provvedere alla registrazione dell'atto rogato, o, infine, sia un *adiectus solutionis*

I dubbi sulla spettanza dell'azione di rimborso sono fugati da altra dottrina²²⁰ che sottolinea come, proprio il dato testuale dell'articolo 77 T.U.R., quando legittima la richiesta di rimborso del “*soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata*”, prova il contrario. Quest'ultima disposizione, anzi, sembra riferirsi al notaio e sarebbe incostituzionale, per violazione dell'articolo 24 Cost., se limitasse il diritto di difesa di chi è chiamato a pagare l'imposta per un presupposto non suo, disconoscendogli la (piena) tutela in ordine agli aspetti relativi al presupposto impositivo²²¹. Questa dottrina, in chiave critica con l'orientamento giurisprudenziale in esame, ha cercato di fondare il diritto al rimborso su principi di carattere più generale, quali, appunto, l'ordinaria disciplina civilistica delle obbligazioni solidali indipendenti, che sicuramente riconosce

causa ex lege). Infatti, pare evidente che il notaio, stante il disposto dell'art. 57 del TUR, sia titolare di un vincolo obbligatorio distinto ed autonomo (finalizzato a costituire una sorta di garanzia qualificata per le ragioni dell'Erario) rispetto all'obbligazione principale spettante al contribuente, il quale possiede quell'effettiva capacità contributiva che lo rende passibile di un'obbligazione tributaria. L'autore dimostra di essere consapevole del “caos” giurisprudenziale formatosi sul punto, visto che la giurisprudenza di legittimità ha adottato soluzioni antipodiche in vari arresti, in alcuni escludendo la legittimazione del notaio alla proposizione dell'istanza di rimborso in quanto estraneo rispetto al rapporto tributario intercorrente tra obbligato principale e Fisco, in altri riconoscendo la legittimazione del notaio rogante a contestare la pretesa tributaria laddove sia il destinatario dell'atto procedimentale diretto a dare attuazione alla pretesa stessa. Applicando principi di comune logica, può dirsi che, se è vero che la legittimazione del notaio deve essere riconosciuta laddove sia destinatario della richiesta di adempimento della pretesa tributaria, non se ne dovrebbe escludere coerentemente la capacità quando si tratti di inoltrare l'istanza di rimborso dell'imposta (principale) al medesimo richiedente e dal medesimo versata in eccesso, soprattutto se il procedimento impositivo (per come è attualmente articolato, in via solo telematica) non consente l'ingerenza dell'obbligato principale (il contribuente) nella fase di assolvimento dell'imposta e si connota per l'esistenza di un rapporto intercorrente tra il solo notaio.

Questa tesi trova un ulteriore argomento in quanto affermato dalla stessa Amministrazione, prima con la circolare n. 58/250721 del 15 dicembre 1989 e poi con la risoluzione n. 260579 del 20 dicembre 1990, ove si è ammessa la restituzione dell'imposta percepita in eccesso direttamente in capo al notaio, e ciò anche in considerazione del vincolo di solidarietà passiva relativo all'obbligazione tributaria ed intercorrente tra l'obbligato principale (contribuente) e l'obbligato dipendente (notaio). L'Amministrazione ha qualificato l'istanza di rimborso «*quale domanda di adempimento di un obbligo ed insieme strumento di messa in mora dell'ufficio debitore ex art. 1219 del codice civile*».

Inoltre, stante il disposto dell'ultimo inciso dell'art. 3-ter citato e come peraltro già affermato precedentemente, la richiesta di rimborso non potrà essere avanzata per le imposte autoliquidate (per le quali pare consentita la sola compensazione), ma per le sole imposte principali postume non dovute e versate in esubero, in esecuzione di quanto richiesto erroneamente ad integrazione della prima liquidazione dall'Agenzia.

²²⁰ Cfr. Puri P., *La legittimazione del notaio responsabile d'imposta al rimborso dell'imposta erroneamente pagata*, Studio n. 773 bis/1999, approvato dalla Commissione Tributaria del C.N.N. il 16 luglio 1999, cit.

²²¹ Per un maggiore approfondimento in merito alle argomentazioni dottrinali poste a fondamento dell'orientamento positivo si veda cap I.

al coobbligato l'azione di un debito nei confronti del creditore, nonché l'immanenza anche il sistema tributario di un principio generale di diritto al rimborso nel caso di versamenti non dovuti²²².

Si tratta, tuttavia, di una tesi che non ha avuto molto seguito, rimanendo in auge il criticabile orientamento di segno contrario, che prospetta una regolamentazione peculiare e potenzialmente difforme della disciplina tributaria rispetto a quella civilistica. Infatti, alcuni autori, senza contestare l'esistenza di un principio di carattere generale in ordine alla rimborsabilità delle imposte indebitamente percepite, limitano questo diritto, sia sotto il profilo sostanziale, escludendolo per qualcuno degli obbligati, sia da quello processuale, tramite la previsione di un'ipotesi di giurisdizione condizionata²²³.

Siffatta opzione ricostruttiva non considera la suddetta disciplina irragionevole ai sensi degli artt. 3 e 53 della carta costituzionale, né tantomeno lesiva del diritto di difesa riconosciuto dall'art. 24 del medesimo testo. Infatti, il notaio risulterebbe comunque circondato da opportune cautele, idonee ad evitare che lo stesso possa rimanere definitivamente inciso da un tributo che non gli appartiene, in quanto ad altri riferibile. Si pensi alla possibilità per lui prevista di rifiutare il rogito, laddove non gli venga corrisposta in tempo la provvista, ovvero all'ulteriore possibilità che, nel caso di mancato o insufficiente pagamento, possa esercitare la rivalsa nei confronti del contribuente, con l'assistenza di particolari garanzie. Senza dimenticare, infine che il diritto al rimborso è comunque riconosciuto alla parte sostanziale dell'atto: il contraente²²⁴.

²²² In tal senso Burelli S., *L'asserito difetto di legittimazione*, cit.

²²³ Con riferimento al profilo sostanziale, si veda Tesaurò F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino 1975; Tabet G., *Rimborso di tributi*, in Enc. Giur. Trecc., Roma, 1991; Fregni M.C., *Rimborso tributi*, dig. Disc. Priv.-sez Comm. Torino, 1996. Con riferimento al profilo processuale, fino dell'articolo 21 del D.lgs 31 dicembre 1992, n. 546 subordina l'azione di rimborso alla preventiva istanza nei confronti dell'Ufficio. Cfr. Ghinassi S., *La posizione sostanziale e processuale del pubblico ufficiale*, cit. p.746.

²²⁴ Sul punto, un'argomentazione a favore di tale tesi potrebbe trarsi da quanto affermato da Burelli S., op.cit., e Basilavecchia M. *Sulla legittimazione del notaio nel processo tributario*, cit., i quali concordano

8. La sorte dei pagamenti in autoliquidazione del notaio eccedenti il dovuto

Questo essendo lo scenario giurisprudenziale e dottrinale vigente prima della riforma, rimane, dunque, da valutare se e come sulla questione abbia potuto influire la nuova disciplina concernente la registrazione telematica.

La questione si pone, per un verso, in considerazione della posizione, sicuramente di maggiore centralità, che il pubblico ufficiale viene ad assumere nel procedimento di applicazione dell'imposta, risultando allo stesso devoluta, quanto meno in prima battuta, la funzione di liquidatore dell'imposta; il che, come si è visto, ha indotto parte della dottrina a sostenere che, nell'ambito della nuova procedura di registrazione telematica, unico soggetto obbligato al pagamento sia per l'appunto il notaio. Questa prima osservazione deporrebbe nel senso di una rivisitazione del consolidato orientamento poc'anzi citato che nega la legittimazione del notaio all'azione di rimborso.

Tuttavia, per altro verso, l'art. 3 *ter* del d.lgs. 463/1997, nel prevedere la possibilità per il notaio di compensare *«tutte le somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione con le imposte dovute per atti di data posteriore»* con esclusione del diritto al rimborso, sembra escludere proprio la paventata possibilità per lo stesso di avanzare istanze di siffatto tipo all'Amministrazione finanziaria.

Tale norma è stata ritenuta confermativa dell'esistenza, dal punto di vista sostanziale, del diritto al rimborso in capo al notaio (di una posizione creditoria da esercitarsi però nella forma della compensazione), ma solo relativamente alla maggiore imposta autoliquidata. È, infatti, ovvio che, solo in virtù dell'esistenza di tale diritto, può farsi luogo a compensazione con debiti d'imposta del pubblico ufficiale, derivanti dalla

in ordine al fatto che, trattandosi di obbligazioni solidali per le quali vige il principio del litisconsorzio facoltativo, sarebbe quasi fisiologica la possibilità di approdare a giudicati tra contrastanti tra i coobbligati.

registrazione di altri atti. L'amministrazione finanziaria²²⁵ ha di recente affermato che l'ambito di operatività della compensazione è circoscritto esclusivamente alla fase di autoliquidazione del tributo. Con la conseguenza che una volta esaurita questa fase non è più ammessa siffatta possibilità di compensazione da parte dei Notai. Ne deriva che la

²²⁵ Con la risoluzione n.90/E dell'11 dicembre 2013.

La conclusione, propugnata dall'amministrazione finanziaria, troverebbe una sua giustificazione anche in quanto affermato dall'agenzia delle entrate che, in relazione al tema in oggetto, riscontra un percorso evolutivo giurisprudenziale di estremo rilievo. La giurisprudenza prevalente, infatti, riteneva che il notaio, in quanto coobbligato solidale pagamento dell'imposta, fosse pienamente legittimato a presentare istanza di rimborso per le somme versate in eccesso in sede di registrazione degli atti rogati (Cass, 21 marzo 1967, n. 637). Il principio della legittimità del provvedimento di rimborso è stato poi recepito dal Ministero delle Finanze la circolare n. 58 nonché nella risoluzione n. 26.579 del 1989. In seguito, tuttavia, come sopra accennato, tale orientamento è stato ribaltato dalla Suprema Corte di legittimità, sulla scorta del fatto che l'imposta di registro individua quali soggetti passivi in senso stretto soltanto le parti contraenti le quali, in relazione alla loro posizione, rimangono le uniche obbligate a corrispondere l'imposta, e, conseguentemente, le uniche ad essere titolari del diritto al rimborso. Il citato principio è stato seguito dalla sentenza del 6 maggio 2005, n.9440, nella quale si precisa che il notaio arrogante resta estraneo rapporto tributario. L'estraneità del pubblico ufficiale rispetto al rapporto tributario, e la sua conseguente esclusione dalla titolarità del diritto al rimborso sono state ulteriormente ribadite con la sentenza 30 ottobre 2007, n.22.918, con la quale si identifica il notaio quale responsabile d'imposta, ancora una volta estraneo al rapporto con le parti tutelato unicamente dalle disposizioni che prevedono il diritto di surroga ho voglia di rivalsa.

In realtà questa tesi prova forse troppo, poiché se è vero che l'avviso di liquidazione dell'imposta principale postuma può essere notificato al solo notaio e il contribuente non può opporlo, quest'ultimo, a fronte pagamento effettuato dal notaio, seppur teoricamente legittimato a presentare istanza di rimborso, si scontrerebbe con la consumazione del diritto all'azione derivante dal carattere definitivo dell'adempimento del coobbligato intimato (Cassazione, sentenza 21 febbraio 2007, n. 4047, nonché, più recentemente, Cassazione 2 luglio 2014, n. 15.005, secondo la quale il pagamento effettuato dal notaio comporta la definizione del rapporto tributario nei confronti dei predetti soggetti che non possono chiedere il rimborso dell'imposta, dovendosi presumere che siano stati informati della notifica e abbiano deciso di non impugnare l'avviso di liquidazione, potendo al più far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato adempiente).

Ciò significa che in un'ipotesi tipica di solidarietà dipendente, l'atto dell'amministrazione risulterebbe idoneo a produrre effetti anche nei confronti di soggetti che non sono stati regolarmente notiziati con pregiudizio per il vero debitore, il che significherebbe resuscitare quella forma di super solidarietà tributaria, ormai tramontata, e comunque in contrasto con alcuni principi fondamentali del diritto tributario, quali, per esempio, quello sancito nell'articolo 6 dello statuto dei diritti del contribuente, che dispone che l'Amministrazione si deve assicurare che gli atti siano effettivamente conosciuti dai soggetti nei confronti dei quali sono idonei a produrre effetti rientranti nella loro sfera patrimoniale (in dottrina si veda Accordino. P., *Il rapporto tributario plurisoggettivo: riflessioni processuali*, Torino 2011, p.99.).

Ne deriva che risulta maggiormente condivisibile la tesi che ritiene esperibile l'azione di rimborso da parte del notaio, esperibilità corroborata anche dal riferimento ai principi generali del sistema tributario, tra i quali si ricordano quelli degli articoli 21 comma 2 e 19 comma 1, lett g., del D.lgs n. 546 del 1992, che consentono l'esercizio dell'azione giurisdizionale *a chiunque abbia presentato un'istanza tesa alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti pur nel caso di rifiuto tacito ma decorsi 90 giorni dalla domanda*. Ne discende che la giurisprudenza che tende a negare al notaio la legittimazione a ricorrere appare mossa più che altro dalla preoccupazione di impedire che sia il contribuente che la parte riesca ad ottenere il rimborso, con una duplicazione obbligatoria in capo all'Amministrazione finanziaria.

facoltà di compensazione ex art. 3-ter del D.lgs. n. 463/1997, potrebbe 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. Per le somme indebitamente versate dal notaio, ma non afferenti agli eccessi in sede di autoliquidazione, afferenti cioè alle residuali ipotesi di errore imputabile a negligenza, rimarrebbe dunque la via del rimborso di cui all'art. 77 d.P.R. 131/1986, che, alla stregua dell'orientamento maggioritario, competerebbe solo alla parte²²⁶.

Invero, la giurisprudenza di merito più recente, seguita da parte della dottrina, ha sostenuto come, al contrario, l'esperibilità dell'azione di rimborso in capo al notaio non potrebbe essere negata, sottolineando come la norma in questione, lungi dall'aver escluso in via generale il diritto a chiedere rimborso per il notaio, si sia limitata a statuire semplicemente che se il notaio utilizza lo strumento della compensazione non può chiedere invece rimborso, autorizzando a legittimare, in via più generale, la possibilità per il notaio di chiedere il rimborso di quanto pagato in più²²⁷.

²²⁶ Interessante, risulta a tal proposito riportare quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria a conferma dell'orientamento dominante, secondo la quale il diritto al rimborso dell'imposta di registro non dovuta non spetta al notaio che l'ha pagata in veste di obbligato, ma al contribuente titolare del rapporto tributario. Il notaio può avvalersi della compensazione per tributi dovuti sugli atti successivi, ma soltanto per le somme versate in eccesso a causa di errori nell'autoliquidazione. L'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 90/E dell'11 dicembre 2013, ha risposto al quesito posto da un ufficio territoriale in relazione all'istanza con la quale due notai avevano chiesto di conoscere le modalità di recupero delle imposte di registro versate in sede di autoliquidazione degli atti telematici redatti per conto dei loro clienti, ma non dovute in base ai chiarimenti interpretativi forniti dall'Agenzia con la circolare n. 44/2011. L'Agenzia osserva che, ai sensi dell'art. 3-ter del D.lgs n. 463/97, *i notai possono compensare 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*. Tale disposizione si applica però solo alle somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione, che sono automaticamente evidenziate dal sistema informativo, per cui non può trovare ingresso nella diversa fattispecie in esame. Occorre quindi verificare se il notaio rogante possa chiedere il rimborso ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. 131/86. L'Agenzia, sulla scorta della giurisprudenza formatasi sul tema, conclude quindi che è possibile riconoscere, nei termini di decadenza, il rimborso nelle fattispecie riconducibili alla circolare n. 44/2011, ma possono farne richiesta solo le parti contraenti e non il notaio.

²²⁷ In giurisprudenza si veda Comm.Trib. Reg. Venezia-Mestre. Sent 26 maggio 2014, n.902; in dottrina cfr. Costanza M., *Sulla legittimazione del notaio rogante al rimborso dell'imposta di registro dello stesso versata*, nota a Comm. Trib. Treviso, 26 giugno 1993, n.566, in G.T., 1994, p. 73; Puri Paolo, *La legittimazione del notaio responsabile d'imposta al rimborso dell'imposta erroneamente pagata*, studio

Come si è visto, l'art. 3-ter, ultimo comma, del D.lgs 463/1997, prevede per il notaio la possibilità di compensare *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*".

Il problema diviene, pertanto, quello di capire, non soltanto quale sia l'ambito applicativo dell'istituto e il suo rapporto con l'azione di rimborso, ma anche verificare se di compensazione, *stricto sensu* intesa, possa davvero parlarsi, ovvero se non sia preferibile discutere di compensazione in senso atecnico, lontana dal modello di compensazione civilistica che, con certi limiti, risulta esportabile nel settore tributario²²⁸. Si tratta di profili strettamente connessi.

773 bis/ 1999; Lucariello N., *La legittimazione del notaio a chiedere il rimborso dell'imposta di registro*, nota Comm. Trib. Reg. Lazio 16 luglio 1998, n.135.

²²⁸ Al riguardo può essere molto utile ricostruire il quadro normativo in materia di compensazione, operazione ben svolta da petrelli G. *Compensazione ex art. 3-ter del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463 Decadenza e prescrizione*, in Riv. notarile, 2014, p. 173.

La prima disposizione da prendere in considerazione è l'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 4 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-

Con riferimento al primo problema, può dirsi che il sistema introdotto con l'articolo 3-ter citato estromette completamente le parti contraenti del rapporto con l'Agenzia fiscale nelle modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria. Innanzitutto, i pagamenti possono essere compiuti solo tramite apposito conto corrente del pubblico ufficiale; essi poi sono evidenziati in modo automatico dal sistema informativo così da consentire gli uffici di conoscere se le imposte autoliquidate dal notaio si discostano in eccesso o in difetto rispetto quelle calcolate dal sistema stesso. Nel primo caso è prevista la suddetta possibilità di compensazione per recuperare l'eccedenza versata dal notaio, mentre qualora il versamento sia insufficiente è inviato al notaio avviso di liquidazione.

Quanto ai rapporti interni tra il notaio ed il contribuente, può dirsi che i medesimi 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.

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».

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, le 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, senza provvedere all'impugnazione 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, con l'unica facoltà consistente nella resistenza alla richiesta di regresso da parte del notaio.

Nel caso in cui risulti acclarato che, prima del pagamento da parte del notaio, quest'ultimo si sia procurato la provvista finanziaria dal contribuente, non può che presumersi il consenso anticipato di quest'ultimo al pagamento e, implicitamente, a quanto preteso dall'avviso di liquidazione²²⁹. L'autonoma posizione del notaio, rispetto al debito d'imposta, lo rende estraneo al rapporto tributario "principale" tra fisco e contribuente. Infatti, secondo la giurisprudenza²³⁰ e la prassi amministrativa²³¹ maggioritarie, è esclusa la legittimazione del notaio a richiedere il rimborso dell'imposta di registro indebitamente pagata (legittimazione che, come si è visto, 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).

Di talchè, la compensazione di cui all'art. 3-ter suddetto può essere richiesta unicamente dal notaio (e non dal contribuente), con le imposte pagate in eccesso in relazione alla

²²⁹ Cfr. 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.

²³⁰ Si veda, 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.

²³¹ Cfr. soprattutto Ris. Agenzia Entrate 11 dicembre 2013 n. 90/E.9.

registrazione telematica di precedenti atti. Si tratta, quindi, di crediti, quindi, che non spettano al contribuente, ma solamente al pubblico ufficiale. La compensazione è, quindi, una facilitazione di ordine procedimentale accordata esclusivamente al notaio, e ciò in considerazione di due fattori. Da un lato, l'affidabilità che discende dalla sua natura di pubblico ufficiale, e dal rilevante ruolo che lo stesso ormai riveste nel procedimento di liquidazione dei tributi; da altra parte, 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. 131/1986²³².

In definitiva, compensazione e rimborso sono istituti profondamente diversi, che riguardano due diversi rapporti.

Alla luce di quanto sopra esposto, può dirsi che il legislatore abbia, infatti, 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

²³² 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. 7 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.

Tutto ciò spiega perché la compensazione prescinda, nel modo più assoluto, dai rapporti interni del notaio con il soggetto passivo dell'imposta (tant'è vero che la compensazione può essere operata dal notaio senza che questi debba in alcun modo provare, nei confronti dell'amministrazione finanziaria, che l'importo corrispondente alle imposte "compensate" sia stato restituito al contribuente, che ne abbia eventualmente in precedenza sostenuto l'onere).

modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106)²³³. Si pensi, ancora, alla diversa disciplina dei termini di decadenza contenuta, rispettivamente, negli artt. 37 e 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602²³⁴. Indici, questi ultimi, del fatto che la *ratio* della

²³³ 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.lgs. 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”*.

²³⁴ 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*

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)²³⁵.

Il quadro delineato propende, 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).

Alla stregua dell'analisi dottrinale²³⁶, infatti, in ordine al rapporto tra la compensazione di cui all'art. 3-ter D.lgs 463/97 e il rimborso ex art.77 d.P.R. 131/86, l'autonomia dei due istituti sarebbe configurabile sia sul piano soggettivo (diversa legittimazione a richiedere, rispettivamente, compensazione e rimborso), che sul piano oggettivo e procedimentale. In termini più precisi, mentre la compensazione può investire la sola imposta principale, il rimborso riguarda qualsiasi imposta pagata indebitamente dal contribuente; la compensazione, inoltre, è effettuata con imposte relative a precedenti atti dello stesso notaio, rispetto ai quali il contribuente è estraneo, e può essere effettuata solamente con imposte pagate mediante il procedimento di registrazione telematica,

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).

²³⁵ 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.

²³⁶ In tal senso, Petrelli G., *Compensazione ex art. 3-ter del D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 463 Decadenza e prescrizione*, in Riv. notarile, 2014, p. 173. Quanto poi alla possibilità di operare compensazioni tra imposte indebitamente versate ed imposte da versare in relazione ad atti successivi, è da rilevare come tale meccanismo sia strettamente correlato alle modalità operative del nuovo adempimento. Invero, così come l'ufficio può nei sessanta giorni della registrazione procedere alla correzione di errori commessi nella liquidazione, così il notaio che si renda conto di aver compiuto, ad esempio, un errore di calcolo nel conteggio dell'imposta o di applicazione di un'aliquota non corretta, può procedere a correggere tali errori effettuando le debite compensazioni. Ciò, peraltro, solo ove si rimanga nei ristretti e puntuali limiti dell'art. 3 ter.

limitazione quest'ultima 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 secondo²³⁷.

Il secondo profilo problematico riguarda, invece, la qualificazione di tale istituto.

²³⁷ Sul punto, si veda il contributo di Salanitro G. *L'autoliquidazione*, cit. che ha prospettato, 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*». 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 decadenza (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.) sia nelle sentenze che si sono occupate del tema, in ambito civilistico (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), penalistico, amministrativo e tributario (Si vedano, in ambito penale, Cass. pen. 15 ottobre 1996, in Foro it., 1997, II, c. 5. In ambito amministrativo, 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. Nel settore tributario, 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 1, 2008, p. 8462).

Mette in conto chiarire che, a tal riguardo, 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'espressione usata dal legislatore sembra evocare una libertà massima per il notaio non ponendo alcun termine, né limite di alcun genere alla facoltà del medesimo di valersi della compensazione in oggetto, con ciò evidenziando l'intenzione del legislatore di ammetterla senza preclusioni di sorta. 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*²³⁸. Emerge, quindi, 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.

Invero, ad una più attenta analisi della disposizione, si renda opportuna un'altra riflessione. Da alcune delle disposizioni appena citate, infatti, emerge un atteggiamento prudenziale del legislatore che sembra essere restio ad utilizzare l'istituto della compensazione, e ciò nonostante la disposizione di principio dello statuto del contribuente (art. 8, comma 1, della legge n. 212/2000); prudenza 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. Inoltre, un siffatto atteggiamento

²³⁸ 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; 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.

parrebbe giustificato dal carattere programmatico e non precettivo della norma che rinvia a regolamenti ancora non emanati, nonché dalle peculiarità proprie della materia. In altri termini, La diretta disposizione di principio richiama la compensazione ciclistica, ma la mancata emanazione delle norme positive attuative denota la problematicità dell'estensione delle regole codicistiche sulla compensazione al settore tributario. In particolar modo si frappongono a questa intenzione diversi ostacoli. Innanzitutto, le particolarità strutturali delle situazioni soggettive tributarie, le quali rendono quantomeno opinabile e incerta la stessa determinazione del momento temporale nel quale potrebbe aversi quella coesistenza di contrapposti rapporti di debito e credito entrambi liquidi ed esigibili; d'altra parte si rinvencono gli ostacoli derivanti dalla regola della contabilità pubblica, per la quale entrate e uscite debbono essere distintamente contabilizzate per il loro effettivo ammontare²³⁹.

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

²³⁹ Ciò premesso in merito all'estraneità al diritto tributario della tipica forma di compensazione legale civilistica, deve però anche dirsi che il fenomeno della reciproca elisione di situazioni soggettive passive ricorre piuttosto frequentemente nella dinamica delle situazioni soggettive tributarie, ma in forme diverse da quelle proprie della compensazione di diritto privato. Infatti, lontane affinità con il fenomeno della compensazione possono ravvisarsi nella possibilità di detrarre dall'imposta dovuta, le ritenute alla fonte, gli acconti e i crediti d'imposta. Senza dimenticare che lo stesso legislatore tributario ha qualificato espressamente come *compensazione*, in realtà in modo improprio, la possibilità di utilizzare le eccedenze risultanti dalla dichiarazione presentata per l'estinzione di successivi obblighi pagamento. La dottrina è stata concorde nell'escludere che però questa ipotesi possa essere considerata una vera e propria compensazione che richiede necessariamente che le contrapposte situazioni attive passive facciano capo di stessi soggetti. Al contrario, il riconoscimento al contribuente della facoltà di utilizzare l'eccedenza attiva risultante dalla dichiarazione tributaria per estinguere successivi obblighi di pagamento equivale all'attribuzione ad esso di risorse finanziarie corrispondenti all'eccedenza medesima, risorse che vengono spese nel momento in cui vengono utilizzate.

Nel quadro della disciplina delle sanzioni, è stato anche previsto, all'articolo 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 numero 472, l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria il pagamento può essere sospeso stato notificato atto di contestazione della sanzione; una volta divenuto definitivo del provvedimento sanzionatorio in ufficio competente per il rimborso può pronunciare la compensazione del debito con provvedimento suscettibile di impugnazione avanti la commissione tributaria. Cfr. La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, cit..

sono, infine, numerose ipotesi, contemplate dalla più recente normativa, nelle quali i crediti d'imposta sono utilizzabili "esclusivamente per compensazione"²⁴⁰, nel senso che per il rimborso 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 un siffatto sistema normativo, 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.

Una simile situazione può tendenzialmente²⁴¹ ritenersi prospettabile 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

²⁴⁰ Sulla compensazione dei tributi, cfr. Girelli G., *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 11.

²⁴¹ Qualche dubbio circa la qualificazione della compensazione del notaio come propriamente tale potrebbe sorgere in relazione alla presunta omogeneità delle reciproche poste compensabili. Si tratta, per vero, in entrambi i casi di somme di denaro, che però derivano, o possono derivare da fonti eterogenee tra di loro, l'una sempre e solo tra il notaio e il Fisco per imposte non riferibili soggettivamente al notaio ma al contribuente, e altre potenzialmente concernenti rapporti meramente personali del notaio con l'Amministrazione finanziaria.

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.

Con riferimento all'ultimo profilo problematico, concernente l'individuazione dei crediti suscettibili di compensazione., si è detto che 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 esclusivamente gli importi versati erroneamente, in relazione ai quali, nell'ambito del procedimento di liquidazione dei tributi, l'Ufficio abbia verificato la non debenza²⁴². In definitiva, in ossequio a tale orientamento, non sarebbe possibile, ad esempio, assoggettare a compensazione i crediti per indebito pagamento di imposte, accertati successivamente al decorso del termine di sessanta giorni entro il quale l'ufficio verifica la correttezza dell'effettuata liquidazione: si pensi, a titolo esemplificativo, all'eventuale rettifica in autotutela della liquidazione, operata successivamente; o al successivo accertamento, con sentenza passata in

²⁴² 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 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»*.

giudicato, dell'obbligo di rimborso o restituzione in capo all'Amministrazione finanziaria²⁴³; o ancora, al consolidarsi di un diverso indirizzo ermeneutico 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 pienamente condivisibile, essendo priva di qualsiasi fondamento sia letterale, oltre che logico e sistematico: l'espresso 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 medesime²⁴⁴.

9. La legittimazione del notaio ad impugnare l'avviso di liquidazione e il potere delle parti contraenti di intervenire nel giudizio

Per quanto concerne, invece, la questione relativa alla possibilità di impugnare l'avviso di liquidazione, non possono certo ravvisarsi dubbi sul riconoscimento di tale legittimazione al notaio. Infatti, come si è detto, nella nuova procedura della registrazione telematica, tipica è l'ipotesi che sia rivolto direttamente al notaio l'avviso di liquidazione per il recupero della maggiore imposta risultante dal controllo da parte

²⁴³ Per la ricomprendimento delle ipotesi indicate nel testo tra quelle ammesse alla compensazione ex art. 3-ter, cfr. Nasti, *La liquidazione delle imposte effettuata dal notaio nel regime dell'adempimento unico, in Notariato*, 2012, p. 471.

²⁴⁴ 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.

dell'Ufficio della liquidazione, operata in prima battuta dal pubblico ufficiale²⁴⁵. Il problema residuale è, invece, quello di stabilire quale sia la tutela riservata alle parti stesse in tale fase della procedura di acquisizione del tributo. In altri termini, da una lettura attenta della nuova disciplina, si evince che il notaio è sicuramente titolare passivo di un'obbligazione fatta valere nei suoi confronti dall'Amministrazione finanziaria, in ordine alla quale non può essergli certo negato il diritto alla tutela giurisdizionale. Tutela che, come anche di recente ribadito dalla giurisprudenza, deve ritenersi piena, in quanto non limitata alla contestazione dei presupposti specifici della propria obbligazione (concernenti la sua qualifica di pubblico ufficiale rogante e la natura "*principale*" dell'imposta richiesta), ma anche di quelli generici, inerenti cioè l'*an* ed il *quantum* della pretesa erariale²⁴⁶. Resta da domandarsi, dunque, quale sia, in tale fase, la tutela riservata alle parti contraenti, reali soggetti passivi d'imposta e, come tali, sicuramente interessati all'esito del giudizio instaurato dal notaio. L'interesse dei contraenti si rinviene nel fatto che una cattiva difesa da parte del notaio potrebbe portare all'accertamento nei propri confronti di un'obbligazione d'imposta non corrispondente a quanto effettivamente dovuto, ovvero che, mantenendo il pubblico ufficiale il diritto di rivalsa nei confronti delle parti in ordine alle maggiori imposte che si dovesse trovare a corrispondere, questo suo diritto potrebbe essere esercitato per una somma maggiore rispetto a quanto già anticipatogli dagli stessi contraenti. Le soluzioni prospettabili sono due.

²⁴⁵ Ciò discende, in primo luogo, dal particolare meccanismo di attivazione del contenzioso tributario, come risulta dal D.lgs n. 546 1992, il quale prevede che, nonostante il giudizio sia rivolto all'accertamento del rapporto controverso, l'instaurazione del processo avvenga solitamente attraverso l'impugnazione di un atto emanato dall'ente titolare la pretesa tributaria, in ciò distinguendosi nettamente dal giudizio amministrativo, finalizzato, al contrario, all'annullamento di un atto della pubblica amministrazione ritenuto illegittimo. Si veda, sul punto, Russo p., *il nuovo processo tributario*, Milano, 1974.

Inoltre, il notaio, sebbene non sia titolare del presupposto impositivo, risulta comunque destinatario diretto delle pretese fatte valere nei suoi confronti dall'Amministrazione finanziaria, rispetto alla quale, come si dirà, non può essergli negato in alcun modo il diritto ad una tutela giurisdizionale piena.

²⁴⁶ Si veda, al riguardo, la citata sentenza 8 marzo 2006, n. 4954 della Suprema Corte, con commento di Basilavecchia M., *Sulla legittimazione del notaio*, cit.

Si potrebbe consentire, innanzitutto, la possibilità per le parti di impugnare direttamente l'avviso, ovvero prospettare l'ipotesi di consentire alle stesse di intervenire adesivamente nel giudizio ai sensi dell'art. 105, secondo comma, c.p.c., attraverso il cd. intervento adesivo dipendente.

A tal proposito, la prima delle due strade, stando alla lettera della legge, appare percorribile nel solo caso in cui le parti siano state direttamente avvisate della liquidazione²⁴⁷, il che non sempre si verifica nella prassi. Non vi è dubbio, infatti, che il giudizio stesso possa essere instaurato solo dal soggetto al quale è notificato uno degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.lgs. 546/1992, in quanto solo a seguito del ricevimento di uno di tali atti si concretizza quell' "*interesse ad agire*" che, quale vera e propria *condicio* dell'azione, legittima il soggetto ad adire la giurisdizione; ciò al precipuo fine di evitare la proposizione di liti temerarie che impegnino inutilmente gli organi giurisdizionali²⁴⁸.

Invero, la giurisprudenza di legittimità²⁴⁹ ha chiarito, in diverse pronunce, che, ancorché non destinatarie in prima persona dell'avviso di liquidazione, sono sempre le parti a subire le conseguenze "*tributarie*" derivanti dal mancato pagamento delle imposte che il notaio non ha provveduto a versare. Pertanto, 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 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, ma non incide sul principio per cui*

²⁴⁷ Cfr. Cass. 10 agosto 2010, n. 18493, da cui trae spunto il più volte citato studio di Tabet G., *Spunti critici sulla figura del notaio*, cit., fortemente critico nei confronti della sentenza stessa.

²⁴⁸ Si veda Russo P., *Manuale di diritto tributario – parte generale*, cit., p.130-131 e *Manuale di diritto tributario – Il processo*, cit., p.62, ove, quanto alla legittimazione attiva, si afferma che nel processo tributario *«vi è normalmente coincidenza fra legittimazione attiva, interesse ad agire e qualità di destinatario dell'atto impugnato»*.

²⁴⁹ Cfr. Cass. ord. 12 marzo 2015 n.5019; in precedenza anche Cass. 10 agosto 2010, n. 18493. Cit.

soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo».

Quanto all'intervento adesivo dipendente, a fronte dell'orientamento più risalente che si ostinava a negarne l'ammissibilità, la giurisprudenza più recente, sulla scia di quanto già affermato da parte della dottrina in epoca risalente²⁵⁰, tende ad ammetterne l'esperibilità, sulla base di un'ermeneusi costituzionalmente orientata del concetto di *destinatario dell'atto* di cui all'art. 14 D.lgs. 546/1992, considerando tale non solo il destinatario *stricto iure*, ma anche il destinatario potenziale e mediato²⁵¹.

²⁵⁰ Si veda nota 41 e cap. III *infra*.

²⁵¹ In giurisprudenza, per l'orientamento contrario, cfr. Cass. SS.UU., 19 gennaio 2010, n. 675. L'esclusione dell'ammissibilità di tale istituto deriva dall'incompatibilità dello stesso con la natura impugnatoria del giudizio, la cui introduzione è subordinata ad un termine di decadenza, nonché con l'articolo 14 del D.lgs n.546/1992 che, consentendo all'interveniente di proporre domande diverse da quelle avanzate dalle parti originarie soltanto qualora l'intervento abbia luogo entro il termine assegnato per l'impugnazione, riconosce la legittimazione ad intervenire ai soggetti terzi che, in qualità di destinatari dell'atto o parti del rapporto controverso, potrebbero proporre autonoma impugnazione. Pur aderendo alla tesi che ritiene inammissibile l'intervento, il soggetto non rimane comunque sprovvisto di tutela. Invero, da un lato, allo stesso permane l'esperibilità dell'azione di rimborso; dall'altro canto, ove la pretesa divenga definitiva nei confronti del notaio, la parte potrà impugnare gli eventuali atti di riscossione nei suoi confronti facendo valere in tale sede, secondo l'orientamento consolidatosi in giurisprudenza per la situazione inversa ed in base al principio sancito dall'art. 19 del D.lgs. 546/1992, l'*an* ed il *quantum* della pretesa erariale.

L'orientamento favorevole è stato sostenuto, in tempi recenti, da Cass. sez. V, 12 gennaio 2012, n. 255. In tale sentenza, si è ritenuto generalmente compatibile con la struttura impugnatoria del processo tributario l'intervento adesivo da parte del soggetto potenzialmente inciso dal tributo perché destinatario di rivalsa e, quindi, titolare dell'interesse ad impedire che nella propria sfera giuridica possano riverberarsi le conseguenze pregiudizievoli derivanti dagli effetti riflessi del giudicato. La giurisprudenza di legittimità perviene, dunque, ad una interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 14, comma 3, del D.lgs n.546/1992, giungendo a ritenere ammissibile l'intervento adesivo dipendente del terzo, potenzialmente destinatario di una richiesta di adempimento dell'obbligazione tributaria alla stregua di responsabile solidale, poiché, pur non avendo tenuto condotte espressive di capacità contributiva, quel soggetto sarebbe pur sempre titolare di una posizione collegata con il fatto imponibile insieme al contribuente sulla base di un rapporto al quale il Fisco resta estraneo. In dottrina, in senso contrario all'ammissibilità dell'intervento adesivo si è espresso LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2016. La tesi favorevole, tuttavia, era già stata paventata in epoca risalente da alcuni autori che lo avevano considerato ammissibile in determinate circostanze. Cfr.: Castaldi, *L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, in *Rass. Trib.* 2010, p.1323; Bellè B., *Il processo con pluralità di parti*, Milano, 2002, p. 61 ss.; Russo P. *Manuale di diritto tributario*, cit., p.474 ss.; Albertini F.V., *Il processo con pluralità di parti*, in AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di Tesaro F., Torino 1997, p. 291 ss; Finocchiaro-Finocchiaro, *Commentario al nuovo processo tributario*, Milano, 1996, p. 287; Batistoni Ferrara F., *Appunti su processo tributario*, Padova, 1995, p.35, Bafile C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, per il quale dalla norma si evincerebbe anche che l'unica forma di intervento consentita nel processo tributario sarebbe quella di tipo adesivo dipendente. Più di recente, Guidara A. ha aderito alla tesi dell'ammissibilità nel suo lavoro sulle garanzie (*La riscossione dei tributi nei confronti del garante*, in *Riv.dir.trib.* 2005, I,p.726), osservando che una conferma della compatibilità

In via residuale, qualche pronuncia giurisprudenziale ha optato per la soluzione che consegna alla parte la possibilità di far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del coobbligato adempiente²⁵².

Inoltre, un accenno merita anche l'ipotesi ben più rara di atto notificato al contribuente con riferimento al quale sia il notaio a voler assumere la veste d'interventore. Si tratta, invero, di un'ipotesi assolutamente residuale già anteriormente alla registrazione telematica e divenuta ancor più rara a seguito dell'introduzione di quest'ultima. Infatti, allo stato attuale, il recupero di una maggiore imposta principale avviene, nella maggioranza dei casi, attraverso la notifica effettuata nei confronti del notaio e non del contribuente, con conseguente possibile attivazione dei mezzi di tutela sopra indicati. Rimane in vigore soltanto l'ipotesi dell'art. 27, quinto comma, d.P.R. 131/1986, che qualifica come "*principale*" la maggiore imposta liquidata in ordine agli atti di cui al precedente art. 14, cioè nei casi in cui intervenga l'approvazione o l'omologazione o l'atto divenga comunque eseguibile per il decorso del tempo fissato dalla legge²⁵³.

In tali (residuali) ipotesi può, dunque, verificarsi che l'ufficio notifichi l'avviso di liquidazione nei confronti delle parti contraenti e non del notaio rogante, di qui l'interesse di quest'ultimo ad intervenire *ad adiuvandum*. Circa l'ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente del notaio, si può rinviare alle considerazioni sopra svolte in merito a quello delle parti. A tal proposito, se decide di accogliersi l'orientamento tradizionale che nega al notaio il potere d'intervento, difettando in capo allo stesso quella specifica situazione di «*destinatario dell'atto impugnato o di parte del rapporto controverso*» che costituisce *condicio sine qua non* per poter agire in giudizio

dell'intervento adesivo con il processo tributario viene dall'ultimo comma dell'art. 14 D.lgs. n. 546/1992 («*Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza*»). Per un approfondimento sulla materia, si veda altresì Villani M.-Lamorgese I., *Il litisconsorzio nel processo tributario*, in *Le strategie difensive del contenzioso tributario*, Santarcangelo di Romagna, 2015, cap. VII, p.101 e ss.

²⁵² Vedi Cass. Sez. V, Ordinanza 2 luglio 2014, n. 15005.

²⁵³ Cfr. Ghinassi S. op.cit.

ex art. 14 del D.lgs. 346/1990, l'unica possibilità per evitare un *vulnus* di tutela ex art 24 Cost. è quella di far valere le proprie eventuali doglianze nei confronti dell'atto della riscossione²⁵⁴. Tuttavia, l'orientamento ormai prevalente, avallato anche dalla più

²⁵⁴ L'esplicazione del potere d'intervento del notaio nel giudizio coltivato dal contraente principale presuppone che si analizzino attentamente due questioni di carattere preliminare: l'ammissibilità dell'intervento, nelle varie declinazioni di intervento principale, adesivo autonomo e adesivo dipendente, nel settore tributario; nonché le tipologie di interventi riferibili al coobbligato che potrebbero spiegare effetti utili per il processo.

La funzione degli interventi è quella di operare un raccordo tra il diritto processuale e il diritto sostanziale. Elemento comune tra le varie tipologie di interventi, infatti, è l'ingresso spontaneo o il coinvolgimento del terzo che si ricollega sempre all'esistenza di connessioni tra rapporti sostanziali. In virtù di tali connessioni, l'ordinamento consente a più parti che esse siano compresenti in giudizio a garanzia delle effettività della tutela giurisdizionale.

La dottrina (Cfr. Albertini F.V. , op.cit.) ha configurato due condizioni legittimanti l'intervento che sono, rispettivamente, la qualità di destinatario dell'atto impositivo, e la diversità delle posizioni sostanziali del terzo interveniente e delle parti originarie. Inoltre, si è assistito ad una diversificazione delle tipologie di intervento in ragione dell'impatto del medesimo su atti oppure su rapporti.

Con riferimento alla prima condizione legittimante, si è ritenuta superabile l'accezione ristretta della nozione di *destinatari dell'atto impugnato*, proposta da parte della dottrina, e comprendente solo i destinatari attuali, riceventi la notifica, in favore di una nozione più ampia, estensibile ai c.d destinatari potenziali dell'atto oggetto di ricorso, prescindendo dalla circostanza che l'atto medesimo gli sia effettivamente notificato e focalizzandosi sulla produzione di effetti nella loro sfera giuridica. Il riferimento va, in primo luogo, alle ipotesi di coobbligazione solidale dipendente, in ordine alle quali si è detto, in dottrina, che i titolari di situazioni soggettive connesse o dipendenti da quella dedotta in giudizio sono legittimati a intervenire nell'ipotesi in cui l'atto impugnabile abbia come destinatari anche tali soggetti, sempre se si rinviene in capo agli stessi un interesse *non di mero fatto, ma giuridicamente rilevante*.

Con riferimento al secondo presupposto legittimante, la qualità di parte, insieme al ricorrente, del rapporto tributario controverso, non pare consentire di ampliare ulteriormente con fini della legittimazione all'intervento.

In dottrina, il titolo legittimante, costituito dalla compartecipazione al rapporto tributario controverso è ritenuto avere cittadinanza nei processi con la funzione di ammettere all'intervento per quei soggetti che, senza essere destinatari dell'atto di notifica del provvedimento impugnato, risulterebbero in vario modo interessati alle vicende del ricorso in quanto esposti, seppur in via di mero fatto, agli effetti della sentenza. Si tratta di soggetti che, soltanto in una prospettiva assai lata, possono essere ritenuti "parti" del processo, e che, più propriamente possono essere sussunti nella categoria dei destinatari dell'atto, nell'accezione estesa di cui sopra.

Esaurita questa breve e per nulla esaustiva premessa, che ci permette di affermare l'ammissibilità condizionata di alcune forme d'intervento nel processo tributario, è d'uopo soffermarsi sulla specifica possibilità d'intervento del pubblico ufficiale nel giudizio istaurato dal contraente principale. In altri termini, occorre verificare se per costui ricorrono le condizioni di cui all'art. 14 del D.lgs 546 del 1992, nonché verificare che tipo di intervento possa esplicare. Innanzitutto, può constatarsi che, in base alle considerazioni sopra svolte sul rinnovato ruolo del notaio nel quadro della responsabilità per il pagamento dell'imposta principale, lo stesso può certamente considerarsi *destinatario dell'atto* in quanto direttamente investito della notifica dell'avviso di liquidazione. Si pone, a questo punto, l'ulteriore problematica, concernente le azioni a lui spettanti. Infatti, sembra palese che se lo stesso abbia deciso di impugnare l'atto, per lui diviene inammissibile qualunque possibilità di intervento per mancanza di interesse ai sensi dell'articolo 105, comma secondo del codice di procedura civile, perché il provvedimento è già stato impugnato di autonoma.

Diversa è la situazione del co-destinatario che non abbia ancora impugnato autonomamente l'atto notificatogli e sia ancora pendente il termine per ricorrere. Al riguardo, alla stregua di un primo orientamento la proposizione del ricorso da parte del coobbligato non è ritenuta surrogabile dall'intervento nel giudizio già instaurato dall'obbligato principale, mancando un appiglio normativo sul quale fondare la tesi della surrogabilità tra l'atto e il ricorso. Altra parte della dottrina, tuttavia, ha proposto la fungibilità fra il ricorso autonomo e intervento, rilevando la mancanza di ragioni ostative di ordine processuale e/o sostanziale, in quanto entrambi gli atti sarebbero finalizzati a dirimere la lite, e la loro equiparazione non determinerebbe alcun pregiudizio per i termini decadenziali previsti dalla legge.

Tale tesi è stata seguita più concretamente a seguito dell'entrata in vigore del codice del processo amministrativo, all'interno del quale non si pone più l'alternativa tra legittimazione a proporre ricorso principale e legittimazione ad intervenire. Il soggetto legittimato a proporre ricorso non è più gravato dall'onere di impugnare l'atto in via principale. La parificazione tra ricorso e intervento muove dalla considerazione dell'opportunità di riconduzione in un unico alveo processuale delle contestazioni mosse da più parti contro il medesimo atto (in questo senso Turchi., *I poteri delle parti nel processo tributario.*, nel quale l'autore precisa che i obbligati possono risultare titolari di un interesse giuridicamente rilevante ai sensi del secondo comma dell'articolo 105 in conseguenza degli effetti della pronuncia che sarà resa nei confronti della parte ricorrente: non solo per il valore che questa potrà rivestire negli eventuali giudizi promossi a seguito della notifica dell'atto al coobbligato, quanto per la possibilità di ottenere un giudicato favorevole di evitare azioni di regresso da parte del ricorrente).

Nel caso in cui il coobbligato, pur avendo ricevuto la notifica dell'atto, abbia lasciato trascorrere invano il termine per ricorrere, la dottrina maggioritaria lascia spazio esclusivamente ad un intervento adesivo dipendente del soggetto decaduto dalla possibilità di ricorrere, e ciò in quanto l'intervento adesivo dipendente non è autonomo, e non risulta precluso nell'ipotesi in esame.

La proponibilità dell'intervento adesivo dipendente nel processo tributario è, come si è già detto *supra*, una questione molto dibattuta: alcuni autori lo ammettono, altri lo escludono sulla scorta di più rigorosa lettura del presupposto legittimante, consistente nella comune qualità di *destinatario dell'atto impugnato* (in senso contrario Cass, 14 settembre 2007, n. 19.198, Cass., 14 settembre 2007, n.19.199, affermando che nel processo tributario *sono legittimati ad intervenire soltanto i soggetti che hanno partecipato direttamente all'emissione dell'atto impositivo o che ne sono diretti destinatari*, mentre le sezioni unite 19 gennaio 2010, n. 675 sono pervenute alla medesima conclusione, reputando incompatibile l'intervento dipendente sia con la natura impugnatoria del giudizio, la cui introduzione è subordinata ad un termine di decadenza, sia con l'articolo 14 del D.lgs 546/1992, laddove consente all'interveniente di proporre domande diverse da quelle avanzate dalle parti originarie soltanto quando l'intervento abbia luogo entro il termine assegnato per l'impugnazione, riconoscendo così la legittimazione ad intervenire ai soli soggetti che, in qualità di destinatario dell'atto o parti del rapporto controverso, potrebbero proporre autonoma impugnazione, ed escludendo la possibilità di spiegare intervento a tutela di interessi sui quali l'atto può produrre un effetto di pregiudizio o di vantaggio. In senso favorevole all'ammissibilità dell'intervento *ad adiuvandum* Cass., 30 gennaio 2004, n. 1779; 15 giugno 2010, n. 14.423; 21 giugno 2002, n. 9094; 23 settembre 2005, n.18.711.) Si è già detto che l'intervento adesivo si addice a quei soggetti, destinatari degli effetti dell'atto impositivo, che non abbiano ancora ricevuto la notifica o non siano titolari a riceverla, o comunque non possano impugnare l'atto in autonomia. Si è osservato che parrebbe opporsi, sul piano sistematico, all'ammissibilità dell'intervento meramente adesivo, la difficoltà di estendere a soggetti rimasti estranei al procedimento di imposizione gli eventuali effetti del giudicato di annullamento dell'imposizione stessa, dato che l'atto non è produttivo di effetti nei riguardi dei soggetti medesimi. È stata ammessa in dottrina, tuttavia, la partecipazione al giudizio instaurato da altri di un terzo estraneo agli effetti della decisione che vi abbia interesse in virtù del rafforzamento del valore del precedente in altri giudizi che lo riguardano, con la conseguenza che la legittimazione ad intervenire in forma meramente adesiva resterà in ogni caso confinata nella sfera della *cognitio*, senza disponibilità di iniziative direttamente incidenti sull'oggetto del giudizio.

Alla luce delle considerazioni precedentemente svolte in merito alla lettura estensiva della condizione legittimante, costituita dalla qualità di destinatario insieme al ricorrente dell'atto impugnato, si ritiene che questa fattispecie tipologica di intervento trovi largo spazio davanti alle Commissioni tributarie, e che anzi si tratti della tipologia destinata a trovare più frequente applicazione rispetto alle altre (Cfr. ProtoPisani A., *Appunti sul litisconsorzio e sugli interventi*, in *riv. Dir. proc.*, n.2/1994, Roma; Bellè B.,

recente giurisprudenza di legittimità, perviene a riconoscere la generale ammissibilità dell'istituto in esame nel processo tributario, precisandone condizioni e limiti²⁵⁵.

La Corte, infatti, interpretando in senso estremamente lato l'articolo 14, comma terzo, D.lgs n. 546/ 1992, anzi richiamandosi all'articolo 105 c.p.c, estende la facoltà di

Il processo tributario con pluralità di parti; Bellagamba G., *Il contenzioso tributario dopo il decreto-legge 16 maggio 1996*, n. 259, Torino, 1996, p.89).

A favore di un'applicazione estensiva dell'Istituto si è, infatti, espressa la Corte di Cassazione nella sent. 12 gennaio 2012 n.255. La suprema Corte di legittimità ammette all'intervento adesivo dipendente anche il destinatario potenziale mediato e i titolari di rapporti dipendenti e connessi rispetto a quello costituito dall'atto impugnato, quali, a titolo esemplificativo, gli obbligati solidali dipendenti. La giurisprudenza perviene ad ammettere l'intervento degli obbligati in base alla premessa che l'atto notificato all'obbligato principale è potenzialmente destinato ad avere effetti giuridici sostanziali nei confronti dei soggetti obbligati in via dipendente, con la conseguenza che anche nella sfera giuridica dei medesimi si ripercuotono le conseguenze dannose derivanti dagli effetti diretti e riflessi del giudicato. In tale prospettiva, l'intervento adesivo costituirebbe l'unico strumento di tutela giurisdizionale per tali soggetti, così che il riconoscimento della legittimazione dei medesimi sarebbe imposto da un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 14, comma terzo del D.lgs n. 546 1992.

L'interpretazione della Corte muove dalla premessa che soltanto in presenza di un'efficacia diretta dell'atto impositivo, nonché del giudicato sia ammissibile l'intervento di terzi estranei, ma si tratta di impostazione non pienamente condivisibile.

Infatti, acclarato che il responsabile di imposta subisca gli effetti giuridici sostanziali dell'atto impositivo emesso nei riguardi dell'obbligato principale, e sia al contempo privo della possibilità di autonoma impugnazione, pur se soggetto alle conseguenze dannose, derivanti dagli effetti diretti e riflessi del giudicato, la Cassazione resuscita la tesi della super-solidarietà tributaria, o quanto meno sovrappone la solidarietà dipendente alla coobbligazione dipendente limitata, ovvero la condizione in cui si trova il proprietario di un bene gravato da privilegio per l'erario.

Invero, si riteneva un tempo che l'avviso di accertamento emesso nei confronti dell'obbligato principale vincolasse anche il responsabile d'imposta e che questi potesse contestare soltanto i presupposti specifici della propria pretesa responsabilità in solido, ma non l'obbligazione principale. Tale impostazione, palesemente irrispettosa del principio di cui all'articolo 24 della carta costituzionale, è stata respinta dalla dottrina che assimila pienamente le due forme di solidarietà. Ne deriva che anche nella prospettiva che tende a circoscrivere il coinvolgimento del coobbligato alla sola fase della riscossione, assegnando all'iscrizione a ruolo efficacia di titolo esecutivo nei confronti sia del soggetto intestatario sia dei soggetti coobbligati, ovvero sulla scorta di un'autonoma iscrizione a ruolo, è riconosciuta agli stessi coobbligati dipendenti la possibilità di dedurre, impugnando il primo atto notificato, motivi attinenti non soltanto ai vizi propri dell'atto ma anche alla pretesa sostanziale. Invero, ormai secondo l'orientamento prevalente, anche ai terzi la cui posizione non subisca pregiudizi a seguito della sentenza sul rapporto principale è concesso il potere d'intervento. Ne deriva che l'ammissione dell'intervento adesivo non presuppone necessariamente la soggezione del terzo all'efficacia riflessa del giudicato relativo al rapporto pregiudiziale, e risulta che l'intervento adesivo sia compatibile con la possibilità del terzo di agire autonomamente. Ciò significa che il terzo che non sia stato ancora raggiunto da un atto con il quale il fisco lo coinvolga personalmente nel procedimento di imposizione non risulti privo della possibilità di intervenire sempre che vi abbia interesse in vista del rafforzamento del valore logico del precedente in altri giudizi che lo riguardano (Glendi C., *L'oggetto del processo tributario*, cit.). D'altra parte, risulterebbe inaccettabile che il riconoscimento al coobbligato dipendente della facoltà di proporre intervento adesivo nel giudizio promosso dall'obbligato principale andasse a scapito della piena possibilità del primo di contestare nel merito la pretesa fiscale.

²⁵⁵ Cfr., Cass., 19 aprile 2013, n. 9527. Diversamente, casi di intervento adesivo dipendente al di fuori dell'ambito della pregiudizialità-dipendenza sono stati prospettati anche la giurisprudenza tributaria. Si veda Cass., sez. trib. 3 ottobre 2014, n. 20.928.

intervenire adesivamente nel processo tributario anche ai soggetti sui quali si riverberano gli effetti dell'atto impugnato o del suo annullamento. Condizioni per l'esperibilità dell'intervento sono la titolarità di un interesse all'accoglimento o alla reiezione del ricorso e la circostanza che sia fatta valere una posizione giuridica diversa da quella del ricorrente da questa condizionata²⁵⁶.

²⁵⁶ A tale conclusione, la Corte perviene rammentando che l'ordinamento positivo contempla espressamente l'ipotesi di intervento adesivo dipendente del sostituto d'imposta che, ai sensi dell'articolo 64, secondo comma, d.P.R. 600/1973, ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta che vede come parti il sostituto e l'Amministrazione. Si veda la sentenza Cass., 27 settembre 2000, n. 12.314.

Bibliografia.

Dottrina:

Accordino P. *Il responsabile d'imposta e gli effetti della solidarietà tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, XI, 2008.

Albertini A. *Il processo con pluralità di parti*, Torino, 2017.

Allorio E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.

Bafile C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994.

Bafile, C., *Sostituzione tributaria*, in *Nss. D. I.*, Appendice, VII, 1987.

Basciu A.F-Nuzzo E., *Autoliquidazione del tributo*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1991.

Basilavecchia M. *Sulla legittimazione del notaio nel processo tributario*, in C.N.N., Studio n.105-2006/T.

Basilavecchia M., *Ruolo d'imposta*, in *Enc. dir.*, XLI, 1989.

Basilavecchia M., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. comm.*, IV, Torino, 1998.

Basilavecchia V., *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in *AA.VV, diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006.

Basile M., *Indicazione di pagamento*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1971.

Batistoni Ferrara F., *Appunti su processo tributario*, Padova, 1995.

Bellagamba G., *Il contenzioso tributario dopo il decreto-legge 16 maggio 1996*.

Bellè B., *Il processo con pluralità di parti*, Milano, 2002.

Berliri A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985.

Berliri A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957.

Braccini R., *Struttura dell'obbligazione notarile di registro e suoi riflessi processuali*, in *DPT*, 1962.

Burelli S., *L'asserito difetto di legittimazione all'azione di rimborso del coobbligato solidale dipendente, spunti per una rivalutazione della questione*, in *Rass trib.*, nota alla sent. 6 maggio 2005, n 9440.

Campobasso G.F, *Coobbligazione cambiaria e solidarietà diseguale*, Napoli, 1974.

Carinci A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Firenze, 2008.

Carinci A., *la riscossione nei confronti del coobbligato, tra ruolo e nuovo accertamento esecutivo*, in Basilavecchia-Cannizzaro- Carinci, *La riscossione dei tributi*, Milano 2011.

Cassese, S.-Galli, G., *L'Italia da semplificare*, Bologna, 1998.

Cassese, S., *La semplificazione amministrativa e l'orologio di Taylor*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1998.

Castaldi L., *L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, in *Rass. Trib.* 2010.

Castaldi L., *Solidarietà tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993.

Cerulli-Irelli, V.-Luciani, F., *La semplificazione dell'azione amministrativa*, in *Dir. amm.*, 2000.

Cfr. Fransoni G. *L'esecuzione attiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*.

Cicala R., *Espromissione*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1993.

Cinquemani L., *L'attività sanzionatoria dell'amministrazione finanziaria*, Milano 2008.

Cipolla, *Ritenuta alla Fonte*, in *Dig. disc. priv.*, sez., comm., XIII, Torino, 1996.

Coppa D., *La responsabilità tributaria nel sistema tributario italiano*, Lima 2014.

Coppa- San Martino, *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989.

Coppa D., *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990.

Del Duca C. *Riflessioni sulla riscossione dei tributi a carico del coobbligato*, in *Dir. e prat. Trib. I*, 2017.

Del Federico L. *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993.

Del Federico L.- Montanari F., *Liquidazione del tributo*, In *Enc. giur. Treccani.*, Roma.

Del Federico L., *Violazioni e sanzioni in materia tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma.

Del Federico, *Il principio di personalità e la delega di funzioni*, in *Corr.Trib.* 2002.

Denora B., *Adempimento unico – c.d. esito di pagamento negativo – Conseguenze in tema di imposte e sanzioni*, risposta a quesito 10-2009/T del CNN, in *Studi e Materiali*, 2009, 860.

Dolfin, *Riscossione delle imposte dirette*, Noviss. dig. it., App. VI, 1986.

Della Valle E., *Il processo tributario*, Padova, 2008.

Falsitta G., *Riscossione delle imposte dirette*, in *Novissimo Dig.it*, Torino 1969.

Falsitta G., *Le nuove sanzioni fiscali e la nascita dell'ircocervo*, in *Riv. dir. Trib.* I, 1998.

Falsitta-Dolfin, *Tributi (riscossione dei) in Enc. dir.*, Agg. VI, 2002.

Falsitta G., *Presupposto tributario unitario, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2007.

Falsitta G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2016.

Fantozzi A., *Un altro mito infranto: la volta della super solidarietà tributaria*, in *Giur. It.* I, 1968.

Fantozzi A., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2012.

Fantozzi A., *Nota a margine di un recente contributo sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in *Rass.trib*, V, 2013.

Fedele A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente in in Riv. Dir. Trib fasc.* 10/2001.

Fedele A., *La tassa*, Siena, 1974.

Fedele, A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

Ficari, V., *Sostituto e responsabile di imposta*, in *Dizionario dir. pubbl. Cassese*, VI, 2006.

Finocchiaro-Finocchiaro, *Commentario al nuovo processo tributario*, Milano, 1996.

Fregni M.C., *Rimborso tributi*, dig. *Disc. Priv.-sez Comm.* Torino, 1996.

G. Salito, *Il notaio diventa consulente fiscale delle parti*, in *Riv. Not.* 2003, IV.

Ghinassi S. *La posizione sostanziale e processuale del pubblico ufficiale in ordine alle imposte dovute sull'atto rogato*, in riv. *Dir. Trib.*, 2016.

Giacobbe-Giacobbe, *Delegazione, espromissione, accollo Artt. 1268-1276*, *Commentario al cod. civ. Scialoja-Branca*, Bologna, 1992.

Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968.

Glendi C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

Glendi C., *Le Sezioni Unite della Suprema Corte officiano i «funerali» della solidarietà tributaria*, in *G.T.*, 2007.

Glendi C., *Solidarietà dependente e pretesa estensibilità ai coobbligati dell'efficacia esecutiva del titolo riguardante il debitore principale d'imposta*, in *Dir. prat. trib.* II, 1974.

Glendi C., *Solidarietà nelle obbligazioni solidali e litisconsorzio*, in *Dir. Prat. Trib.* II, 1963.

Guidara A., *La riscossione dei tributi nei confronti del garante*, in *Riv.dir.trib.* I, 2005.

La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2016.

La Rosa S., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Giur.* Treccani, 2000.

La Rosa S., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Giur.* Treccani, Roma 2000.

Lucariello N., in Nota a *Comm.Trib.Lazio sez .XXXIX 16 luglio 1998 n.135 e Comm.Trib. Lazio sez.XXIII 20 novembre 1997 n.383*, *La legittimazione del notaio a chiedere il rimborso dell'imposta di registro*, in *Riv.Notar.* 1999.

Luiso P., *Diritto Processuale Civile. I. Principi Generali*, Milano, 2009.

- Lupi R., *Coobbligazione solidale dipendente ed esecuzione esattoriale*, in *Riv. Dir. Sc. Fin.* 1987.
- Mastroiacovo V., *Ancora sulla legittimazione all'azione di rimborso*, Studio n. 152-2007/T approvato dalla Commissione Studi Tributari il 12 ottobre 2007, in *Studi e Materiali II*, 2007.
- Mastroiacovo V., *La legittimazione del notaio ad agire per il rimborso dell'imposta di registro erroneamente pagata*, studio C.N.N. n. 18/2003/T, in *Studi e materiali C.N.N.*, Milano, 2004.
- Mastrojacovo V. *Non è sempre principale l'imposta recuperata nei sessanta giorni dalla registrazione telematica*, in *Corr. Trib.* XXV, 2017.
- Mastrojacovo.V-Puri.P., *Recupero di imposta principale dopo la registrazione*, in *Cnn, studi e materiali*, Milano, 2004.
- Mencarelli, *Primi rilievi su compensazione e Statuto del contribuente* in *Riv. Dir. Trib.* I, 2001.
- Mesiano G., *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, in *D'Amati*, Torino, 1989.
- Miccinesi M; *Il notaio come responsabile di posta*, in *studium iuris*, 1996.
- Miccinesi M. *Solidarietà tributaria*, in *Dig. comm.*, vol. XIV, Torino, 1997.
- Micheli G.A., *Primi appunti sull'efficacia soggettiva (limiti soggettivi) dell'iscrizione a ruolo*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982.
- Monteleone-Sant'Angelo, *L'imposta principale applicata dopo la registrazione*, in *Assonotai Campania*, 2002.
- Nastri L., *L'imposta di registro e relative agevolazioni*, Giuffrè, Milano, 1993.
- Nigro M., *Il notaio nel diritto pubblico*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, nel 1979.
- Nussi M., *La solidarietà dipendente derivante da fonte civilistica: problemi procedurali e di giurisdizione*, in *Rass. Trib.* 1999.
- Nuzzo M., *Il mandato conferito nell'interesse altrui*, Milano 2003.

Pappamonteforte V., *Il notaio tra adempimento unico, obbligo di pagamento dell'imposta e "contestazione" della pretesa erariale*, in *Notariato*, 2013, *Il sistema notarile di riscossione dei tributi*, Aracne, 2016.

Pappamonteforte V., *Crisi matrimoniale e trasferimenti immobiliari ai figli. Cenni su trattamento tributario e competenza*, commento alla sent. Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, sez. VI, 18 maggio 2011, n. 294, in *riv. Not.* VI 2011.

Parlato A., *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, Amatucci, Padova, 1194.

Parlato, A., *Sostituzione tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXI, Roma.

Presenti, *I soggetti passivi dell'obbligazione doganale*, Padova, 1934.

Petrelli G., *Compensazione ex art. 3-ter del D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 463 Decadenza e prescrizione*, in *Riv. notarile*, 2014.

Petteruti G., *Adempimenti telematici per gli atti relativi ad immobili. Aspetti tributari, in Cnn, studi e materiali*, Milano, 2003.

Pierro M., *Il responsabile per la sanzione amministrativa tributaria: art. 11 D. Lgs. n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. fin.* 1999.

Pignatone, R., *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Padova, 1993.

Pomini R., *L'obbligazione tributaria del notaio nella legge del registro*, in *Riv. not.*, 1961.

Potito E., *L'accertamento tributario*, Napoli, 2011.

Potito, E., *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990.

ProtoPisani A., *Appunti sul litisconsorzio e sugli interventi*, in *riv. Dir. proc.* II, 1994, Roma.

Pugliese M., *I soggetti passivi dell'obbligazione tributaria nel diritto italiano*, in *Riv. It. Di.Sc.Econ.*, 1935.

Puri P., *Il mandato nell'interesse del Fisco*, Roma, 2013.

R. Lupi, *Responsabilità di soci per debiti della società personale, tra accertamento, avviso di mora e iscrizione a ruolo (una vittoria di Pirro)* (Cassazione 18012/2005; 10584/2007; Ssuu 16412/2007), in *Dialoghi Tributari XI*, 2007.

Rastello L., *Profili amministrativi della proposta per la c.d. autotassazione relativa ad atti pubblici e privati autenticati*, in *Riv. not.*, 1978.

Rescigno V., *Studi sull'accollo*, Milano 1958.

Rescigno, *Delegazione*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1962.

Rescigno, *Manuale del diritto privato italiano*, Napoli, 1986.

Restivo R., *Carenza di legittimazione del notaio in ordine alla domanda di rimborso dell'imposta di registro versata in eccedenza in sede di registrazione di un atto*, nota a sent Cass. 6 maggio 2005., n. 9440 in *Boll. trib.* 2005.

Russo P., *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. Trib.* VI, 2002.

Russo P., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2016.

Salanito G., *L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir.trib.*, I, 2004.

Santamaria B., *Diritto tributario*, Milano, 2011.

Sola F., *Solidarietà tributaria nell'assolvimento dell'imposta di registro: il pagamento al notaio rogante libera i contribuenti*, in *Dir e prat. Trib.*, I, 2013.

Tabet G., *Le azioni di rimborso*, in *Il processo tributario*, in *Giur. Sist. Dir. Trib.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998.

Tabet G., *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TARSU*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, IV, 2008.

Tabet G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, VI, 2008.

Tabet G., *Rimborso di tributi*, in *Enc. Giur. Trecc.*, Roma, 1991.

- Tabet G., *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, *Rass. Trib.*, I, 2013.
- Tesauro F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975.
- Tesoro G., *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938.
- Tosi L., *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1999
- Travi, A., *La liberalizzazione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1998.
- Tundo F., *Il "prezzo" del contraddittorio nel procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative*, In *G.T., Rivista di Giurisprudenza Tributaria VII*, 2017 .
- Uckmar A., V.-Dominici, R., *Registro (imposta di)*. in *Nss. D.I*, Appendice, Torino, 1986.
- Uckmar A., *La legge del registro*, Padova, 1958.
- Uricchio A., *Commento all'art. 58*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989.
- Villani M.-Lamorgese I., *Il litisconsorzio nel processo tributario*, in *Le strategie difensive del contenzioso tributario*, Santarcangelo di Romagna, 2015.

Giurisprudenza di merito:

Comm. Trib. Prov. Campobasso, sez. II, 3 marzo 2011, n. 74.

Comm. Trib.Prov. Napoli, 10 giugno 2015, n.14.098.

Corte Costituzionale:

C. Cost., 16 maggio 1968 n.48.

Corte di Cassazione:

Cass., 13 giugno 1982 n.182.

Cass., 8 maggio 1987 n.4276.

Cass., 21 luglio 1988, n. 4725.

Cass., 30 maggio 1990 n.5082.

Cass., Sez. Un., 22 giugno 1991. n. 7053.

Cass., 23 aprile 1994 n.3900.

Cass., 13 gennaio1995 n.1078.

Cass., 21 ottobre 1995 n.10958.

Cass., 27 settembre 2000, n. 12314.

Cass., 21 novembre 2002, n. 16390

Cass., 13 gennaio 2003, n. 309.

Cass., 23 settembre 2004, n. 19172.

Cass., 6 maggio 2005, n. 9440.

Cass., 8 marzo 2006, n. 4954.

Cass., 21 febbraio 2007, n. 4047.

Cass, 14 settembre 2007, n. 19198.

Cass., 14 settembre 2007, n.19199.

Cass., 30 ottobre 2007, n. 22918.

Cass., Sez Un., 19 gennaio 2010, n. 675.

Cass., 25 marzo 2010, n. 18493.

Cass., 12 gennaio 2012, n. 255.

Cass., 19 aprile 2013, n. 9527.

Cass., Ord. 2 luglio 2014, n. 15005.

Cass., 3 ottobre 2014, n. 20928.

Cass., 12 marzo 2015, n. 5016.

Cass., 18 maggio 2016, n. 10215.

Cass., 31 gennaio 2017, n. 2403.

Cass., 3 febbraio 2017, n. 2864.

Cass., 8 maggio 2017, n. 9853.

Cass., Ord. 9 maggio 2017, n. 11391 .