

## **LA NUOVA LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA DI REGISTRO E IL RUOLO DEL NOTAIO: PROFILI SOSTANZIALI E PROCESSUALI**

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. La responsabilità fiscale del notaio prima del D.lgs n.463/1997 – 3. La responsabilità fiscale del pubblico ufficiale dopo il D.lgs n.463/1997: il sistema di autoliquidazione del tributo – 4. La posizione giuridica del notaio nel rinnovato quadro normativo – 5. I profili processuali: l'azione di rimborso – 6. Le iniziative recuperatorie spettanti al notaio nella nuova disciplina sulla c.d registrazione telematica – 7. La legittimazione ad impugnare l'avviso di liquidazione e il potere di intervento in giudizio.

### **1. Premessa**

Il tema che ci si accinge a trattare è alquanto vasto e complesso, soprattutto per via delle ultime novità normative, che hanno ridisegnato il ruolo del notaio nella liquidazione dell'imposta di registro, rendendolo protagonista indiscusso di una peculiare forma d'imposizione. Il lavoro tende all'analisi dei profili processuali, concernenti la posizione giuridica del pubblico ufficiale in merito agli atti da esso rogati. Si tratta di aspetti fortemente influenzati dai profili di ordine sostanziale, dai quali, dunque, occorre prendere le mosse per poter avere un quadro più chiaro della situazione.

### **2. La responsabilità fiscale del notaio prima del D.lgs. n. 463/1997**

Al riguardo, è opportuno soffermarsi preliminarmente sulla situazione anteriore all'entrata in vigore della normativa sulla c.d. registrazione telematica, per poi verificare se la novella introdotta dagli artt. 3 *bis* e ss. del D.lgs. 463/1997 abbia determinato novità rilevanti. L'originaria disciplina prevedeva la liquidazione dell'imposta ad opera dell'Ufficio ed il notaio relegato al ruolo di garante dell'obbligazione (artt. 10 e 57 DPR 131/1986). Infatti, può dirsi consolidato nel nostro sistema fiscale il meccanismo di acquisizione delle somme dovute a titolo di imposta per atti pubblici e scritture private autenticate per i quali è richiesta la registrazione attraverso la figura del notaio o di altro pubblico ufficiale legittimato a ricevere l'atto<sup>1</sup>.

Il notaio era considerato un'ipotesi tipica di coobbligato solidale dipendente,

---

<sup>1</sup> Cfr. GHINASSI, *La posizione sostanziale e processuale del pubblico ufficiale in ordine alle imposte dovute sull'atto rogato*, in Riv. Dir. Trib., 2016, p.731 ss.. A tal proposito, si vedano, inoltre, gli artt. 80 e 93 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, in ordine ai quali cfr. UCKMAR, *La legge di registro*, Padova, 1953, vol. III, p.35 ss. e p.91 ss.; RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, p.178 ss.; BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, p.457; POMINI, *L'obbligazione tributaria del Notaio nella legge di registro*, in Riv. Not. 1961, p.456 ss.

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, DPR 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 surroga<sup>2</sup>. Si diceva “*principale*” 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 escludeva 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 quanto portatore della capacità contributiva.

La posizione del notaio rogante è stata tradizionalmente ricondotta alla peculiare figura soggettiva del “*responsabile d'imposta*”, per tale intendendosi quel soggetto che paga insieme ad altri per fatti (d'imposta) a lui non riferibili. Tuttavia, tale qualificazione ha sempre destato forti dubbi, risultando da più parti contestato che lo stesso sia inquadrabile in tale fattispecie<sup>3</sup>. Alcuni autori, infatti, a partire da epoche piuttosto risalenti, hanno prospettato soluzioni alternative a quella della responsabilità d'imposta, cercando in tal modo di spiegare efficacemente le peculiarità di siffatta figura. Un primo filone dottrinale ha sostenuto che il pubblico ufficiale non sarebbe in realtà obbligato

---

<sup>2</sup> Si vedano gli artt. 57 e 58 DPR 131/1986.

<sup>3</sup> La riconduzione del notaio a tale categoria, quale esempio tipico della stessa, risale già a GIANINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Padova, 1956, p.251 ss. il quale ha per primo teorizzato la figura del responsabile, ispirandosi a costruzioni teoriche della dottrina tributaristica tedesca; nello stesso ordine di idee, con specifico riferimento alla figura del notaio, cfr. BRACCINI, *Struttura dell'obbligazione notarile di registro e suoi riflessi processuali*, in Dir. Prat. Trib. 1962, I, p.367. Altro esponente di questa teoria è FALSITTA, il quale, nel suo *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2015, 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. Al contrario della dottrina, la giurisprudenza ha sempre ritenuto trattarsi di ipotesi tipica di responsabilità d'imposta; in tal senso, da ultimo, Cass. sez. VI ord. 12 marzo 2015, n. 5016.

“insieme” ad altri, bensì titolare di una propria ed autonoma obbligazione da tenere ben distinta da quella delle parti medesime<sup>4</sup>, così da ritenersi assimilabile più alla figura del sostituto d'imposta<sup>5</sup>.

Ancor più radicalmente, autorevole dottrina ha affermato che i pubblici ufficiali non risulterebbero obbligati al pagamento per fatto altrui, ma per fatto proprio, scaturente dall'inosservanza dell'obbligo loro imposto *ex lege* di sottoporre l'atto ricevuto alla formalità di registrazione<sup>6</sup>.

Tali posizioni sono state ritenute dalla dottrina dominante non molto convincenti.

Invero, quanto alla tesi che esclude l'esistenza di una coobbligazione tra il notaio e le parti, supponendo in capo a detti soggetti una distinta ed autonoma obbligazione, può osservarsi che, in primo luogo, la possibilità per il pubblico ufficiale di esercitare la rivalsa per intero e non già pro-quota, come invece previsto di regola per le obbligazioni solidali, non è peregrina, nel senso che non esclude di per sé l'esistenza della solidarietà, in quanto la stessa normativa civilistica prevede che il regresso possa essere integrale nel caso in cui l'obbligazione sia stata contratta nell'interesse esclusivo di uno degli obbligati (art. 1298, primo comma, c.c., obbligazione solidale ad interesse unilaterale).

Quanto poi alla tesi che ricollega la responsabilità del notaio non al fatto altrui, ma al fatto proprio, consistente nell'inadempimento dell'obbligo di provvedere alla registrazione, può notarsi come la stessa non riesca a giustificare la responsabilità medesima nell'ipotesi tipica nella quale il notaio adempia regolarmente al proprio obbligo di registrazione, provvedendo tempestivamente al pagamento del tributo<sup>7</sup>.

Inoltre, come è stato acutamente osservato, il *fatto* riferibile ad altri di cui all'art.

---

<sup>4</sup>In tal senso cit., *Le leggi di registro*, p. 457 (il quale, peraltro, nel più recente *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985, vol. I, p.150 e vol. II, p.156-157, sembra aver abbandonato la tesi originaria per aderire a quella tradizionale); così anche POMINI, *L'obbligazione tributaria del Notaio nella legge di registro*, cit., p. 456.

<sup>5</sup>Cfr. RASTELLO, *Il tributo*, cit., p.185; BAFILE, voce *Sostituzione tributaria*, in *Noviss. Dig.*, Appendice, vol. VII, Torino, 1987, p.476. Nello stesso senso, più cautamente, POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p.111-112, il quale sottolinea le similitudini tra la figura del notaio e quella del sostituto; il medesimo autore, da ultimo (voce *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc.dir.*, vol. XLII, Milano, 1990, p.1231-1232), ha affermato che si tratta, invero, di fattispecie *sui generis* che, pur mutandone alcune caratteristiche, non risulta pacificamente inquadrabile né nella sostituzione né nella responsabilità d'imposta (si tratta di una strada che, in tempi più recenti, altra dottrina ha percorso, cfr. SALANITRO, *L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 1264).

<sup>6</sup>In tal senso PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, p.101 ss.; la tesi è riproposta dall'autore in *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, Padova, 1994, p.415 ss..

<sup>7</sup>In questo senso si esprime GHINASSI, *La posizione sostanziale e processuale del pubblico ufficiale in ordine alle imposte dovute sull'atto rogato*, loc. cit..

64 del DPR 600/1973 nel definire la figura del responsabile d'imposta, non può ritenersi una qualsiasi situazione, bensì lo stesso presupposto d'imposta, ovvero il fatto indice di capacità contributiva che il legislatore ha inteso colpire con il tributo<sup>8</sup>. Tali argomentazioni hanno contribuito a sopire le voci dissonanti rispetto a quello che, come vedremo, può considerarsi ancora oggi l'orientamento consolidato, per il quale il notaio è un esempio di fideiussore *ex lege*, coadiuvante le parti nel pagamento di determinate imposte.

### **3. La responsabilità fiscale del pubblico ufficiale dopo il D.lgs n.463/1997: il sistema di autoliquidazione del tributo.**

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 sistemico, posto che dalla stessa è derivato un mutamento del meccanismo applicativo del tributo<sup>9</sup>. 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 cliente<sup>10</sup>. Ne discende che il tribu-

---

<sup>8</sup> Cfr. FEDELE, *Le imposte ipotecarie. Lineamenti*, Milano, 1968, p.111-112; RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, p.227-228

<sup>9</sup> In termini più precisi (DEL FEDERICO-MONTANARI, *Liquidazione del tributo*, in Enc. Giur. Treccani 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 DPR 26 aprile 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 dicembre 1997, n. 463, a sua volta integrato e modificato dal D.lgs. 18 gennaio 2000, n. 9, nonché dal DL 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 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.

<sup>10</sup> 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 moratori .....e 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 autoliquida-

to, così autoliquidato, è soggetto, ai sensi dell'articolo 3-ter del D.lgs n. 463/1997 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. Con riferimento, infine, agli aspetti sanzionatori della nuova disciplina, occorre soffermarsi sulla responsabilità per eventuali interessi e sanzioni dovuti a ritardi o mancanze. 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.

La disciplina fin qui sommariamente descritta ci permette di verificare se sia possibile rileggere il ruolo del notaio alla luce dell'introduzione del sistema di autoliquidazione delle imposte, il che deve avvenire necessariamente all'interno di una cornice normativa – quella del testo unico del registro – che, secondo autorevole dottrina, è rimasta fortemente inadeguata<sup>11</sup>. A fronte di un sistema che attribuisce al notaio alcune funzioni pubbliche, resiste 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 tra contribuente-cliente e notaio nella fase di pagamento del tributo, ovvero quelle, più strettamente processuali, concernenti la legittimazione all'azione di rimborso e il po-

---

zione con le imposte dovute per atti di data posteriore, con conseguente esclusione della possibilità di richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria».

<sup>11</sup> 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, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, Rass. Trib., 2013, p. 94 ss.; SALANITRO, *L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro*, cit.

tere di intervento nel giudizio.

#### 4. La posizione giuridica del notaio nel rinnovato quadro normativo

Si reputa opportuno, pertanto, 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. Queste particolarità hanno indotto alcuni autori a operare un ripensamento rispetto alle teorie tradizionali. Da un lato, infatti, rimane largamente diffusa la teoria più risalente, sostenuta da grande parte della dottrina tributaria<sup>12</sup>, che ravvisa nel notaio un responsabile di imposta, titolare di un'obbligazione accessoria di garanzia, non autonoma. A fronte di questa pur presente e consistente posizione di matrice dottrinale e giurisprudenziale<sup>13</sup>, che ha il pregio di offrire una sistematizzazione più semplice e lineare di un

---

<sup>12</sup> Ritengono che il notaio sia un mero responsabile di imposta: GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, p. 183; BRACCINI, *Struttura dell'obbligazione notarile di registro e suoi riflessi processuali*, cit. p. 367; MICHELI, *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. Nel medesimo senso, anche COPPA, *Responsabile di imposta*, in Dig. Disc. Priv. Sez. comm., 1992, p.391, e MICCINESI, *Il notaio come responsabile di imposta*, in *studium iuris*, 1996, p. 26. Tra i manuali, BERLIRI, *Corso Istituzioni di diritto tributario*, cit.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2015; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2015; LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit.

<sup>13</sup> Si ricordi che la Cassazione, in alcune pronunce (Cass. sez. VI ord. 12 marzo 2015, n. 5016; nel medesimo senso Cass. 6 maggio 2005 n. 9440; Cass. 8 marzo 2006, n. 4954) 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. Infatti, in alcune pronunce 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 ommesso 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*.

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 131/86<sup>13</sup>. Tuttavia, come ricorda TABET nel suo lavoro (*Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, cit.), si riscontra, invero, un atteggiamento ondivago ed oscillante della giurisprudenza di legittimità nell'affrontare la tematica del-

“meccanismo di prelievo molto complesso”<sup>14</sup>, 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 altrui<sup>15</sup>.

In particolare, un orientamento dottrinale, critico rispetto alla tesi tradizionale, ha osservato che potrebbero nella fattispecie in esame distinguersi, da un lato, l'obbligo di registrazione con contestuale pagamento dell'imposta di cui sarebbe titolare il solo pubblico ufficiale, dall'altro l'obbligo di pagare l'imposta richiesta autoritativamente dall'Ufficio, in caso di omessa registrazione dell'atto, che incomberebbe invece sulle

---

la solidarietà dipendente. Basti ricordare, a tal proposito, le sentenze 8 marzo 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, *Efficacia soggettiva dell'avviso di liquidazione*, in G.T. 2007, nota critica alla sent. 21 febbraio 2007, n.4047.

<sup>14</sup> L'espressione è di TABET, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, cit., nel medesimo senso anche RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2016.

<sup>15</sup> Anche autorevole dottrina come UKMAR, *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 moderna corrente dottrinaria 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, *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in AA.VV. (a cura di PERRONE – BERLIRI), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, p. 10; GLENDI, *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, derivante dall'accostamento, in funzione di garanzia, di un soggetto ad un altro che ha realizzato il presupposto impositivo. Il meccanismo di attuazione del prelievo potrebbe ritenersi incentrato sull'obbligo di registrazione del notaio, mentre l'incidenza dell'onere del tributo sui soggetti portatori di capacità contributiva andrebbe realizzata, non già attraverso lo strumento dell'obbligazione, ma grazie al concorso di più norme, che interferiscono 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, si arriva a ritenere che l'obbligazione soggettivamente complessa delle parti e del notaio potrebbe nascere solo a seguito dell'esercizio della potestà di imposizione con la registrazione d'ufficio, fermo restando che il titolo delle rispettive responsabilità rimarrebbe distinto, risultando contributivo per le parti e sanzionatorio per il notaio.

Questa è, secondo alcuni autori, la portata dell'eventuale responsabilità fiscale del notaio. Siffatte considerazioni, già sorte sotto il vigore della vecchia normativa e seguite da buona parte della dottrina (in tal senso si è espresso MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit.), 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, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, cit.

parti contraenti<sup>16</sup>. Questo tentativo di conciliazione, che poteva apparire difficilmente sostenibile in un'epoca anteriore all'introduzione della disciplina della registrazione telematica, in quanto comportante una pressoché totale esclusione della parte dall'obbligo di pagamento dell'imposta principale, può essere oggi riesaminato alla luce dell'art 3 D.lgs 463/1997, che si modella attorno alla figura del notaio, il quale, come già sopra accennato, successivamente alla stipula dell'atto, procede alla liquidazione dell'imposta dovuta ed al suo pagamento, trasmettendo per via telematica all'Amministrazione finanziaria l'atto stesso tramite i modelli predisposti a tal uopo (il c.d. modello "unico"). Seguendo quest'opzione ricostruttiva, si arriva a sostenere che nel procedimento di registrazione telematica la solidarietà delle parti contraenti stesse sancita dall'art. 57, primo comma, DPR 131/1986 verrebbe fortemente erosa, con possibilità di una sua riviviscenza solo nel caso di registrazione d'ufficio<sup>17</sup>. Corollario di quanto da ultimo affermato è quello non ricondurre più la figura del notaio a quella del responsabile d'imposta. A tal riguardo, la dottrina ha prospettato diversi scenari: chi ha ricondotto il notaio al sostituto, sulla scia di un orientamento piuttosto risalente<sup>18</sup>, chi ha preferito inquadralo in un *tertium genus* per via degli innegabili elementi di eccentricità rispetto ad ogni possibile sistematizzazione categoriale<sup>19</sup>, e chi, invece, ha coniato una categoria *ad hoc*. Una singolare ricostruzione è, infatti, 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 Fisco<sup>20</sup>. Invero, ciò che è dirimente, ai fini pratici 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 re-

---

<sup>16</sup>In tal senso FEDELE, *La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo*, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, Milano, 1985, vol. III, 535, del medesimo autore anche *La tassa*, Siena, 1974, 182 ss.

<sup>17</sup>In tal senso, TABET, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, cit.

<sup>18</sup>L'opinione è di TABET, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica* cit., il quale prende spunto dal pensiero di POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, cit.

<sup>19</sup>Così, SALANITRO, *L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro*, cit.

<sup>20</sup>La tesi è stata sostenuta costantemente da PURI in molte sue opere: *I soggetti*, in *Diritto tributario*, a cura di FANTOZZI, Milano, 2012; *Nota a margine di un recente contributo sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, in *Rass. Trib.*, 2013, p.1022 ss.; *Il mandato nell'interesse del Fisco*, Roma, 2013.

sponsabilità 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 DPR 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 aveva<sup>21</sup>, tali da definire la sua responsabilità come speciale<sup>22</sup>, è altresì vero che esistono degli elementi ostativi ad una rivisitazione in chiave squisitamente pubblica della figura notarile. Senza avere la pretesa di soffermarsi in questa sede sulle obiezioni che potrebbero muoversi ad ognuna delle teorie summenzionate, può comunque 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

---

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> Gli elementi di specialità sono evidenti ed indiscutibili. Si pensi all'obiezione, risalente ad autorevole dottrina (BERLIRI) 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.

strumenti telematici<sup>23</sup>. Con maggiore impegno esplicativo, l'introduzione della normativa relativa al sistema di registrazione telematica degli atti sembra avere come obiettivo quello di ridurre i compiti e le attività, reputati estrinsecazione del potere impositivo statale, 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 delle tante sviste del legislatore: una lacuna che può facilmente essere colmata, riconoscendo la portata delle novità e sussumendole nell'ambito del panorama normativo preesistente.

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

### **5. 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 trattati nel precedente paragrafo.

Anche in tal caso, 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 DPR 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 centra-

---

<sup>23</sup> 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, si vedano i contributi di CASSESE, *La semplificazione amministrativa e l'orologio di Taylor*, in Riv. Trim. Dir. Pubbl., 1998, p. 699 ss.; CASSESE-GALLI, *L'Italia da semplificare*, Bologna, 1998; CERULLI IRELLI- LUCIANI, *La semplificazione dell'azione amministrativa*, in Dir. Amm., 2000, p. 627 ss.

le 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 DPR 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 d'imposta" successivo alla registrazione potesse definirsi principale<sup>24</sup>.

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'imposta<sup>25</sup>, si era venuto a consolidare un indirizzo assolutamente contrario da parte della giurisprudenza di legittimità<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> 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 DPR 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 omissso di presentare l'atto alla formalità di registrazione, procedendo l'agenzia conseguentemente a registrazione d'ufficio ai sensi dell'art. 15 del testo unico.

<sup>25</sup> Si veda la risoluzione 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. Si sarebbe in presenza di una *legittimatio ad causam* fattuale rispetto ad un soggetto che, pur non essendo direttamente destinatario di un atto volto 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 indipendentemente 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.

<sup>26</sup> 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, *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, *Carenza di legittimazione del notaio in ordine alla domanda di rimborso dell'imposta di registro versata*

Buona parte della giurisprudenza, infatti, ha ritenuto preferibile una lettura restrittiva dell'art.77 del DPR 131/1986<sup>27</sup>, che, dunque, 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'indebito 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 oggetto<sup>28</sup>.

---

*in eccedenza in sede di registrazione di un atto*); si veda anche Cass. 23 settembre 2004, n. 19172 e 30 ottobre 2007, n. 22918.

<sup>27</sup> 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. 23 settembre 2004, n. 19172; Cass. 21 novembre 2002, n. 16390; in dottrina, TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, p.171. In tal senso anche POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, cit.p.1232; nonché BERLIRI, *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*).

<sup>28</sup> Interessante notare che, nella sentenza 8 marzo 2006, n. 4954, la Cassazione ha riconosciuto il diritto del notaio ad una piena esplicitazione 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 stessa Cassazione (Cass. 21 novembre 2002, 16390, in Riv. Dir. Trib. 2003, II, p. 707 ss., con nota critica di RUSSO, *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. Autorevole dottrina (BASILAVECCHIA *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

L'orientamento negazionista, di matrice giurisprudenziale, si basa su due presupposti: da un lato, la lettera dell'art. 77 del DPR 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 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*<sup>29</sup>.

Più difficile appare superare l'argomento fondato sul dato letterale dell'art. 77 del DPR 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*”<sup>30</sup>. 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 pubbli-

---

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.

<sup>29</sup> Il notaio, dunque, sotto questo profilo, è da ritenersi certamente titolare di un obbligo (sia formale che sostanziale) nei confronti dell'Amministrazione, di qui un suo diritto al rimborso, in caso di pagamento ritenuto indebito, non appare in linea di principio dubitabile. Si veda MASTROIACOVO, *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.

<sup>30</sup> Un'opinione contraria è quella di MASTROIACOVO, *La legittimazione del notaio ad agire per il rimborso dell'imposta di registro erroneamente pagata*, cit., p.889.

ca<sup>31</sup>. 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”<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Sembra, infatti, che, essendo solo il pubblico ufficiale e non anche il contraente □ obbligato alla registrazione ai sensi dell'art. 10 DPR 131/1986, gli inadempimenti suscettibili di sanzione possono far capo solo allo stesso notaio.

<sup>32</sup> Un'interessante ricostruzione della questione si ha nello scritto di PISCHETOLA, *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, *Ancora sulla legittimazione all'azione di rimborso*, Studio n. 152-2007/T approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 12 ottobre 2007, in *Studi e Materiali* n.2/2007, p. 1160 ss; cfr. altresì in dottrina LUCARIELLO, in Nota a Comm. Trib. Lazio 16 luglio 1998, n.135, e Comm.Trib. Lazio 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, *L'asserito difetto di legittimazione all'azione di rimborso del coobbligato solidale dipendente, Spunti per una rivalutazione della questione*, in Fiscoonline) 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 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 richiesta 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.

I dubbi sulla spettanza dell'azione di rimborso sono fugati da altra dottrina<sup>33</sup> 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 impositivo<sup>34</sup>.

#### **6. Le iniziative recuperatorie spettanti al notaio nella nuova disciplina sulla c.d registrazione telematica**

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 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 regi-

---

<sup>33</sup> Cfr. PURI, *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.

<sup>34</sup> Per un maggiore approfondimento in merito alle argomentazioni dottrinali poste a fondamento dell'orientamento positivo si veda nota 32 *supra*.

strazione di altri atti. Alla stregua dell'analisi dottrinale<sup>35</sup> sul rapporto tra la compensazione di cui all'art. 3-ter D.lgs 463/97 e il rimborso ex art.77 DPR 131/86, può affermarsi la sicura autonomia dell'istituto della compensazione con le imposte pagate in eccesso, rispetto alla facoltà di richiedere il rimborso delle medesime imposte. L'autonomia 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, limitazione quest'ultima che non riguarda ovviamente il rimborso. Ne deriva che, secondo tale orientamento, la 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 somme indebitamente versate da notaio, ma non afferenti agli eccessi in sede di autoliquidazione, rimarrebbe dunque la via de rimborso di cui all'art.77 DPR 131 /1986, che, alla stregua dell'orientamento maggioritario, competerebbe solo alla parte<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup> In tal senso, PETRELLI, *Compensazione ex art. 3-ter del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463 Decadenza e prescrizione*, in Riv. Not., 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.

<sup>36</sup> Interessante, risulta a tal proposito riportare quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria, 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'11/12/2013, 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 DPR 131/86. L'Agenzia, sulla scorta della giurisprudenza formatasi sul tema, conclude quindi che è pos-

### **7. La legittimazione ad impugnare l'avviso di liquidazione e il potere di intervento in 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 posizione al notaio. Infatti, 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 (cd. principale "postuma") risultante dal controllo da parte dell'ufficio della liquidazione, operata in prima battuta dal pubblico ufficiale. 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 erariale<sup>37</sup>. 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 condurre all'accertamento nei propri confronti di un'obbligazione d'imposta non conforme 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.

Si potrebbe consentire, innanzitutto, la possibilità per le parti di impugnare direttamente l'avviso, ancorché non a loro notificato, oppure anche si potrebbe prospettare l'ipotesi di consentire alle stesse di intervenire adesivamente nel giudizio ai sensi dell'art. 105, secondo comma, cod. proc. civ., attraverso il cd. intervento adesivo dipendente.

---

sibile 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.

<sup>37</sup> Si veda, al riguardo, la citata sentenza 8 marzo 2006, n. 4954 della Suprema Corte, con commento di BASILAVECCHIA, *Sulla legittimazione del notaio*, cit.

A tal proposito, la prima delle due strade appare senza dubbio non percorribile, a ciò non ostando qualche pronuncia di segno favorevole<sup>38</sup>. 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 apparati giurisdizionali<sup>39</sup>.

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 autorevole dottrina in epoca risalente<sup>40</sup>, 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 mediato"<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> Cfr. Cass. 10 agosto 2010, n. 18493, da cui trae spunto il più volte citato studio di TABET, *Spunti critici sulla figura del notaio*, cit., fortemente critico nei confronti della sentenza stessa.

<sup>39</sup> Si veda RUSSO, *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».

<sup>40</sup> si veda nota 41 *infra*.

<sup>41</sup> 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. Anche se non si ammette 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, u.c., D.lgs. 546/1992, l'*an* ed il *quantum* della pretesa erariale.

L'orientamento favorevole è stato sostenuto, in tempi recenti, da Cass. 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 ripercuotersi le conseguenze dannose derivanti dagli effetti riflessi del giudicato. La Cassazione 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 indicative 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, *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 alcune circostanze. Cfr.:

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 ipotesi già 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 stragrande 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. Resta solo l'ipotesi dell'art. 27, quinto comma, DPR 131/1986, che qualifica “*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 legge.

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 ex art. 14 del D.lgs. 546/1992, 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 riscossione.

Maddalena Palmeri

---

CASTALDI, *L'intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, in Rass. Trib. 2010, p.1323; BELLE, *Il processo con pluralità di parti*, Milano, 2002, p. 61 ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p.474 ss.; ALBERTINI, *Il processo con pluralità di parti*, in AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di TESAURO, Torino, 1997, p. 291 ss.; FINOCCHIARO-FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo processo tributario*, Milano, 1996, p. 287; BATISTONI FERRARA, *Appunti su processo tributario*, Padova, 1995, p.35, BAFILE, *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 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 acutamente che una conferma della compatibilità 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-LAMORGESE, *Il litisconsorzio nel processo tributario*, in *Le strategie difensive del contenzioso tributario*, Santarcangelo di Romagna, 2015, cap. VII, p.101 ss..