

RECENTISSIME DALLA CASSAZIONE TRIBUTARIA (*)
Un (tentativo di) dialogo fra dottrina e giurisprudenza

Cass., 25 ottobre 2023, n. 29618

La responsabilità solidale del notaio e delle parti contraenti, tra principi civilistici e norme tributarie?

La massima della Suprema Corte

«In tema di imposta di registro, è legittima la notificazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta effettuata dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del notaio che ha registrato l'atto, poiché lo stesso, ai sensi del D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, art. 57, 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 già menzionati 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».

Il (tentativo di) dialogo

Il notaio rogante riceve avviso di liquidazione in ordine ad un atto da lui ricevuto. Dopo avere pagato le imposte di registro, ipotecaria e catastale in sede di registrazione di un atto notarile di permuta immobiliare (che le parti ritenevano esente da ogni tributo), paga anche l'imposta di bollo, e la maggior imposta ipotecaria e la maggior imposta catastale richieste con l'avviso di liquidazione a lui notificato.

****(*)** La rubrica – come l'intera Rivista – è aperta a tutti coloro che intendono contribuire al progresso del diritto tributario, in generale, e al miglioramento della sua applicazione, in particolare, nella specie con interventi di commento della giurisprudenza di legittimità dialogici e costruttivi, scevri di polemiche e posizioni partigiane.

La parte dell'atto, soggetto passivo del tributo, chiede il rimborso di tutte le imposte assolute (dal notaio), sia di quelle pagate in sede di registrazione, sia di quelle pagate a seguito dell'avviso di liquidazione, e propone ricorso avverso il silenzio – rifiuto.

La Cassazione, con la sentenza n. 29618 del 25 ottobre 2023, richiamando i precedenti (v. Cass., 7 marzo 2023, n. 6864; Cass. n. 15005/2014, Cass. n. 4047/2007 ed altre), rigetta la richiesta motivando che il pagamento effettuato dal notaio comporta la definizione del rapporto tributario anche nei confronti dei predetti soggetti, assumendo che *«nei rapporti con il creditore si presume che il coobbligato intimato in tanto 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. Pertanto, quando, come nella specie, un avviso di liquidazione sia stato notificato soltanto ad uno dei coobbligati e questo abbia adempiuto per tutti, si presume che tutti gli altri coobbligati, esposti all'azione di regresso o rivalsa, siano stati informati ed abbiano deciso di non impugnare l'avviso stesso»* (Cass., 10 novembre 2020, n. 25119). È stato anche evidenziato che consentire alla parte di chiedere il rimborso del pagamento effettuato da parte del responsabile d'imposta significherebbe *«vanificare la facoltà prevista dall'art. 1292 c.c., di scelta del creditore di chiedere l'adempimento ad uno qualsiasi degli obbligati solidali»* (Cass. n. 2511/2020 cit.; Cass., 12 marzo 2015, n. 5016).

La Cassazione applica in modo lineare e quasi matematico le norme del codice civile in materia di obbligazioni solidali, trascurando però le norme tributarie. Un antico problema che qui sembra esplodere in modo paradigmatico proprio con riguardo ad una disciplina antica ma rinnovata una ventina di anni fa per applicare l'innovazione digitale al tributo del registro.

L'orientamento della Cassazione appare consolidato ma la sentenza in commento, che approfondisce alcune tematiche, può essere l'occasione per precisare gli opposti argomenti, che sono però anch'essi sintomo della difficoltà di procedere ad una ricostruzione coerente ed unitaria.

Lascia, innanzitutto, perplessi l'affermazione che l'Agenzia delle Entrate sia un creditore che ai sensi dell'art. 1292 c.c. possa scegliere il coobbligato al quale rivolgersi. È la legge, piuttosto, che obbliga l'Agenzia a rivolgersi al (solo) notaio, notificandogli l'avviso di liquidazione, e non alle parti (come si può desumere dalla lettura complessiva dell'art. 3-ter D.Lgs. 18 luglio 1997, n. 463, in particolare dalla previsione della notificazione telematica e del pagamento telematico, e in conformità alla prassi costante e uniforme). E già così viene meno l'applicazione dell'art. 1292 c.c. (e dovrebbe venir meno tutto il resto). Invece, la sentenza in esame richiama la giurisprudenza in tema di qualificazione del notaio quale responsabile di imposta per contestare che sia l'unico destinatario dell'avviso di liquidazione, senza affrontare il testo normativo tributario (che pure può lasciare spazi interpretativi di segno diverso, non essendo espressamente esclusa la notifica alle parti) e citando alcune massime che riguardano il distinto problema della impugnabilità dell'avviso,

notificato al solo notaio, anche dalle parti contraenti (e tuttavia va riconosciuto che ammettere l'impugnazione da parte di chi non è destinatario dell'avviso non giova certamente alla coerenza del sistema).

Inoltre, non sembra condivisibile l'idea che il notaio in tanto 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.* Innanzitutto, anche sul piano civilistico non è così sicura la condizione di aver avuto il consenso degli altri condebitori prima di pagare il creditore. Vi è, secondo la dottrina civilistica, un dovere di correttezza che impone ai condebitori di informarsi vicendevolmente sui fatti opponibili al creditore, e forse si può estendere tale dovere di informazione anche alla notificazione dell'avviso e alla volontà di pagarlo; dalla sua inosservanza, però, non viene meno il diritto di regresso ma sorgerebbe solo il risarcimento del danno subito dal consorte che abbia anche lui adempiuto in un momento successivo.

Sul piano tributario, il notaio, ricevuto l'avviso, ha quindici giorni di tempo per pagare per non incorrere in una sanzione pecuniaria che lo riguarda esclusivamente ed autonomamente, pari al trenta per cento dell'importo non versato (sempre per il citato *art. 3-ter*). Dalla norma tributaria discende quindi che il notaio non ha bisogno del consenso di alcuno per pagare, in quanto è personalmente obbligato al pagamento in base all'avviso. Se non paga, gli si applica una sanzione determinata dalla legge (peraltro di non lieve importo e non irrogabile alle parti contraenti, anche se non è agevole considerare compatibile una sanzione autonoma con una obbligazione solidale). Se paga, ha diritto di surrogazione ai sensi dell'*art. 58 D.P.R. n. 131/ 1986*, che concede al notaio che abbia assolto il tributo l'ingiunzione di pagamento per surrogazione, non consentendo l'opposizione fondata sul motivo che le imposte pagate non erano dovute o erano dovute in misura minore. Norma trascurata da tutte le decisioni in esame, ma la cui rilevanza è stata sottolineata pochi anni fa dalla stessa Cassazione con la sentenza 4 aprile 2013, n. 8304 e dalla Corte di Giustizia UE del giorno 1° luglio 2010, causa C-35/09, per le quali la responsabilità solidale del pubblico ufficiale è compatibile con la Costituzione e con l'ordinamento europeo a condizione che disponga, come effettivamente dispone, di potersi esercitare l'azione di regresso, prescindendo dalla eventuale concreta insolvenza delle parti contraenti.

Più in generale, l'orientamento accolto dalla Cassazione non tiene conto dell'*art. 64 D.P.R. n. 600/1973*, per il quale chi in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa. Non risulta dalla legge tributaria che chi ha diritto di rivalsa debba prima concordare il pagamento del tributo insieme con gli altri. Come ricordato, ad altri fini sopraesposti, dalla stessa sentenza in esame, la Suprema Corte ha confermato la qualifica del notaio come responsabile d'imposta, con un ruolo di garanzia assegnatogli *ex lege* per il rafforzamento della pretesa dell'Amministrazione finanziaria e della sua satisfattività, fermo restando che il presupposto impositivo concerne unicamente le parti contraenti, in capo alle quali, e

soltanto ad esse, l'ordinamento riconduce "un'espressione di capacità contributiva". In questa prospettiva, lascia perplessi l'idea che gli unici soggetti passivi, espressivi di capacità contributiva, siano vincolati dal pagamento fatto da un mero garante, che dovrebbe poi difendere le posizioni dell'Amministrazione finanziaria dinanzi all'Autorità giudiziaria.

Peraltro, ammettendo che il condebitore possa eccepire, al debitore (il notaio) che ha pagato, le ragioni tributarie utili a contrastare la pretesa dell'Amministrazione, ma considerando che il notaio, a norma di legge, agisce dinanzi al giudice ordinario per il recupero di quanto pagato, l'esame di questa eccezione sarebbe svolto da un giudice diverso da quello tributario, al quale è riservata la giurisdizione in materia.

Ancora, non è così sicuro che il pagamento dell'avviso costituisca acquiescenza perché anche di recente la Cassazione ha messo in dubbio questa tesi (Cass., ord. 4 luglio 2023, n. 18905). Se, invece, come afferma la sentenza in esame nelle ultime righe (ed in contrasto con le massime citate all'inizio della stessa decisione), la preclusione di chiedere il rimborso discenderebbe dalla mancata impugnazione dell'avviso di liquidazione, e non dal pagamento, la Cassazione sembra dimenticare che l'avviso è intestato e notificato al solo notaio (ancorché impugnabile secondo la giurisprudenza anche dalle parti contraenti). Orientamenti che proprio in questa Rivista hanno indotto a discorrere di riesumazione della supersolidarietà.

Infine, alle parti dovrebbe essere riconosciuto il diritto di chiedere il rimborso anche dei tributi versati in sede di registrazione perché, se non aderiscono alla liquidazione del notaio, semplicemente non stipulano, ben potendo per legge il pubblico ufficiale rifiutarsi di ricevere l'atto se non ha ricevuto il previo pagamento dei tributi (e dell'onorario, ex art. 28 Legge notarile).

Non sembrano quindi applicabili alla materia *de qua* i principi civilistici richiamati dalla Cassazione.

La ricostruzione preferibile, come già detto in altra sede, sembra essere un'altra. Il notaio in sede di registrazione autoliquida il tributo in base alle proprie competenze, e nulla possono obiettare le parti (né acconsentono sol perché pagano). In caso di avviso di liquidazione, il notaio, anche contro la volontà delle parti contraenti, può pagare entro quindici giorni, senza essere autonomamente sanzionato e iscritto a ruolo e trovarsi coinvolto in giudizi tributari ove peraltro le altre parti potrebbero risultare legittimamente assenti. Effettuato il pagamento, il notaio procederà a recuperare i tributi dovuti e nulla potrà essergli opposto nel merito ai sensi dell'art. 58, comma 2, D.P.R. n. 131/1986 (salvo ovviamente l'aver già ricevuto le relative provviste e salvo eventuali azioni di risarcimento per errore professionale, difficilmente ravvisabile in una materia così opinabile e precaria). Le stesse parti, dopo avere versato con strumenti tracciabili le somme al notaio (o dopo averlo pagato in sede di registrazione), potranno chiedere il rimborso all'Agenzia delle Entrate e impugnare il rifiuto presso il giudice tributario sollevando le questioni fiscali che riterranno opportune (o se si preferisce, ma personalmente non concordo perché a loro non notificato, impugneranno l'avviso al quale non hanno mai dato

acquiescenza). L'Amministrazione finanziaria attraverso questo sistema è, appunto, garantita dalla responsabilità del notaio, realizzando così l'interesse al conseguimento del tributo, ma le proprie liquidazioni (ed anche quelle autoliquidate in sede di registrazione) restano soggette al sindacato giudiziario. Con buona pace dei principi civilistici, ma rispettando le norme fiscali.

GUIDO SALANITRO