

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 105-2006/T

Sulla legittimazione del notaio nel processo tributario

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 17 novembre 2006

La sentenza n. 4954 dell'8 marzo 2006 della Corte di Cassazione, respingendo il ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria, ammette la legittimazione del notaio ad impugnare l'avviso di liquidazione, notificato al medesimo quale soggetto richiedente la registrazione di un verbale di assemblea straordinaria con cui una Spa aveva deliberato la copertura di perdite e l'aumento del capitale sociale.

Come appare evidente, l'affermazione di principio della pronuncia va letta in chiave garantista, anche in considerazione della vicenda in cui essa si inserisce, e delle motivazioni addotte a sostegno della stessa. Non si tratta, in altri termini, di un'affermazione della soggettività passiva del notaio, che possa andare oltre la sua responsabilità d'imposta, normativamente stabilita ⁽¹⁾: ma del riconoscimento di una legittimazione piena all'attività difensiva, destinata a svilupparsi attraverso la proposizione del ricorso e a deduzione di motivi illimitati. In particolare, secondo l'assetto ormai consolidato della giurisprudenza, si riconosce al notaio la possibilità di contestazioni non solo in ordine alla sua posizione, ma anche in ordine all'*an* e al *quantum* della pretesa tributaria ⁽²⁾.

La sentenza appare pienamente condivisibile.

1. Nel processo tributario, invero, tutta l'architettura processuale poggia sulla centralità dell'atto impositivo impugnato. Per quello che qui interessa, la parte ricorrente (art. 10 d.lgs. 546/92; ma rilevanti sono tutte le altre disposizioni che intorno all'atto o comportamento impugnato costruiscono la trama del processo) è identificata, in modo molto lineare e semplice, nel soggetto destinatario dell'atto contro il quale è proposta l'azione impugnatoria: si tratta di un criterio formale, ma coerente con la struttura impugnatoria dell'azione: chi ha interesse a dolersi dell'atto, se non il soggetto che ne risulta destinatario e nei confronti del quale il fisco mostra di vo-

ler utilizzare il proprio potere impositivo? Non sarebbe quindi consentito al giudice tributario indagare sulla effettiva imputabilità della posizione debitoria al soggetto ricorrente, essendo al riguardo sufficiente e preclusivo di ogni ulteriore indagine stabilire che chi ricorre è colui che il fisco, con l'atto impugnato, chiama ad adempiere ⁽³⁾.

Risulta d'altra parte sorprendentemente palese la contraddizione che inficia nella vicenda decisa dalla Cassazione il complessivo comportamento dell'ufficio, che da un lato notifica l'avviso di liquidazione al notaio, dall'altra nega a costui il diritto di difendersi, come se la preclusione da omessa impugnazione non dovesse poi riguardarlo e travolgere ulteriori possibilità difensive.

Sarà poi problema "di merito" della decisione quello di stabilire se effettivamente della pretesa il notaio potrà essere chiamato a rispondere, ma ciò presuppone appunto che l'azione sia previamente riconosciuta ammissibile. Il principio enunciato dalla Cassazione non affronta affatto il problema della soggettività passiva del notaio, sul piano sostanziale; sarebbe pertanto del tutto infondato leggere, nel principio stesso, un riconoscimento di legittimità dell'atto impositivo che indirizzi la sua pretesa sul responsabile d'imposta al di là dei termini fissati dal sistema, mentre la corretta lettura della sentenza lascia emergere un principio ovvio - soprattutto in un processo di impugnazione di provvedimenti impositivi - secondo il quale il destinatario dell'atto è per ciò solo abilitato a difendersi ⁽⁴⁾.

2. Appare anche degna di nota l'ulteriore considerazione, svolta nella sentenza, secondo la quale tale riconoscimento della legittimazione attiva ad impugnare atti impositivi non urta con i precedenti - di segno diverso - nei quali la stessa Suprema Corte ha negato al notaio la titolarità della proposizione dell'istanza di rimborso ⁽⁵⁾.

Le differenti conclusioni sono giustificate con la peculiarità dell'azione di rimborso, che l'art. 77 t.u. imposta di registro attribuisce alla titolarità del contribuente o del soggetto che ha subito l'irrogazione della sanzione, in tal modo escludendo - secondo l'orientamento giurisprudenziale - la legittimazione al rimborso da parte del responsabile d'imposta (o comunque, del pubblico ufficiale) ⁽⁶⁾. Pur riconoscendo lo scrupolo motivazionale della sentenza 4954, e lo sforzo che sotto tale aspetto in essa si compie di coordinare sistematicamente gli enunciati del consesso giurisprudenziale titolare della funzione nomofilattica, il passaggio in esame non sembra possa essere condiviso perché, sotto l'aspetto strettamente processuale, il contrasto con le sentenze che negano il diritto al rimborso sussiste pienamente.

Nei ricordati precedenti, infatti, la Corte, ha inteso affrontare la questione di merito sulla titolarità del diritto di rimborso da parte del notaio, ma, 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 e l'aveva vista esplicitamente o tacitamente rigettata. Orbene è evidente che, quale che sia la corretta soluzione della questione sostanziale (sulla quale si tornerà rapidamente più avanti), essa non incide affatto, per quanto detto, sulla legittimazione processuale che, anche nella lite di rimborso, non può che essere consequenziale all'ambito soggettivo del procedimento amministrativo incardinato dall'istanza di rimborso. Val quanto dire che il notaio, per il solo fatto di aver presentato un'istanza di rimborso, non può non essere formalmente legittimato a difendersi in giudizio (arg. ex art. 19, 20 e 21 d.lgs. 546/92) contro il diniego espresso o il silenzio serbato sull'istanza dall'ufficio pubblico che avrebbe dovuto provvedere. In questo senso, mentre la sentenza 4954 coglie l'approccio corretto alla lettura dell'art. 10 del d.lgs. 546/92, in considerazione dell'articolazione della lite sugli atti impugnabili di cui all'art. 19, le due precedenti sentenze sull'azione di rimborso proposta dal notaio sono comunque male impostate, nella misura in cui negano al presentatore dell'istanza quell'accesso alla tutela giudiziale che invece spetta comunque, quale automatica conseguenza della titolarità della pregressa vicenda amministrativa ⁽⁷⁾. In altre parole, non è la legittimazione attiva alla lite che doveva essere negata, ma eventualmente la titolarità sostanziale dell'azione di rimborso, che rendeva inammissibile non il ricorso giurisdizionale, ma, a monte, la presentazione dell'istanza in via amministrativa. Sarebbe quindi più corretto, e certamente utile alla chiara impostazione del problema, che l'indirizzo da ultimo seguito dalla sentenza da cui trae spunto il presente studio venisse adottato anche in tema di rimborso, precisando, ove si ritenesse di voler confermare la posizione negativa assunta, che non è la legittimazione attiva alla lite che manca nel notaio, quanto la titolarità sostanziale della pretesa di rimborso, per cui l'inammissibilità va semmai riferita all'istanza originaria e non al ricorso giurisdizionale, alla cui proponibilità è sufficiente che l'esito negativo della fase amministrativa si riferisca allo stesso soggetto che agisce in giudizio.

Pare utile peraltro cogliere l'occasione per ribadire, anche in questa occasione, la scarsa persuasività anche sul piano sostanziale, di merito, delle decisioni che hanno negato il diritto al rimborso del notaio ⁽⁸⁾. Ed invero, appare in linea generale logico e lineare ritenere che il soggetto più di ogni altro legittimato al rimborso non può che essere quello che ha provveduto al pagamento, a prescindere dall'effettivo esercizio di ogni successivo potere di rivalsa sui soggetti passivi artefici del presupposto del tributo. Nel rinviare qui a quanto già puntualmente osservato da parte della dottrina e nei precedenti studi già ricordati, si può inoltre porre in evidenza come la preoccupazione di un'incidenza dei rapporti interni sulla titolarità del rimborso appaia tutt'altro che insuperabile ⁽⁹⁾: nel senso che ben potrà il giudice, senza

negare apoditticamente la tutela, 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, così come potrà coordinare le azioni separatamente proposte da parti e notaio, attraverso la riunione dei giudizi, o infine verificare, al contrario, 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.

3. Si può dunque concludere esprimendo un giudizio positivo sulla sentenza 4954/2006 della sezione tributaria della Corte di Cassazione, in quanto destinata a valorizzare il diritto di difesa del soggetto cui si rivolge la pretesa impositiva; le puntualizzazioni in essa contenute, anzi, potrebbero in prospettiva condurre a qualche ripensamento anche sulla questione della legittimazione del notaio al rimborso dell'imposta versata, quanto meno al fine di impostare più correttamente la soluzione senza negare all'istante la stessa possibilità di azione in giudizio.

Massimo Basilavecchia

-
- 1) Sulla riconducibilità del notaio alla posizione di responsabile d'imposta, prevalentemente ammessa dalla dottrina, si vedano i precedenti studi 773bis/99 e 18/2003/T. Anche gli Autori che sembrano preferire una diversa ricostruzione, accentuando l'autonomia della soggezione del notaio (al quale si riconduce un obbligo di pagamento per fatto proprio) o prospettandone un'assimilazione a quella del sostituto (in luogo del contribuente, anziché insieme ad esso) sono comunque concordi, ormai da tempo, nel circoscrivere da un lato la responsabilità alla sola imposta principale consequenziale al suo obbligo di richiedere la registrazione dell'atto, e nell'ammetterne dall'altro una possibilità di difesa illimitata, destinata ad investire anche questioni attinenti alla sussistenza dell'obbligo principale gravante sulle parti cui l'atto giuridico direttamente si riferisce. Per la difficoltà di inquadramento della posizione del notaio, POTITO, *Soggetto di diritto, II: soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. Dir.*, XLII, Milano 1990, 1231-2, ad avviso del quale ricorrono caratteri propri sia della sostituzione che della responsabilità d'imposta.
 - 2) Indicazioni essenziali in FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino 2005, 238; PARLATO, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario* (a cura di AMATUCCI), II, Padova 1994, 393ss.; COPPA, *Responsabile d'imposta*, in *Digesto disc.prov. sez. comm. XII*, Torino 1996, 379ss.; BASILAVECCHIA, *Ruolo d'imposta*, in *Enc. Dir.* XLI, Milano 1989, 182; per una visione più limitativa delle possibilità di difesa, BAFILE, *Responsabile d'imposta*, in *NNDI*, App. VI, Torino 1986, 630 ss., ad avviso del quale (p. 635) la posizione del notaio è più simile a quella del sostituto che del responsabile.
 - 3) Cfr. NAPOLETANO, *Le parti*, in *Il processo tributario- Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, (a cura di TESAURO), Torino 1998, 186; MARONGIU, *Le parti e la loro rappresentanza ed assistenza in giudizio*, in *Quaderni del consiglio di presidenza della giustizia tributaria: questioni attuali sul processo tributario*, I, 2001, 86; BASILAVECCHIA, *Le parti e la loro rappresentanza ed assistenza in giudizio*, in *Quaderni del consiglio di presidenza della giustizia tributaria: questioni attuali sul processo tributario*, III, 2002, 64; TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino 2003, 171.
 - 4) E certamente deve difendersi, ove non intenda correre il rischio del consolidarsi del provvedimento.

to, per omessa impugnazione. Tale constatazione induce a ritenere che il principio affermato dalla Cassazione in ordine alla legittimazione attiva possa e debba avere applicazione anche nel caso, abnorme, in cui al notaio venga notificata una pretesa tributaria che attiene ad imposta complementare o suppletiva: anche in tal caso, infatti, sarebbe necessario difendersi, e certamente andrebbe riconosciuto al notaio il diritto di farlo, non potendo essere considerato affetto d'inesistenza o nullità assoluta un eventuale abnorme atto impositivo di tal genere.

- 5) Cass. 21 novembre 2002, 16390, in *Riv.dir.trib.* 2003, II, 707ss., con nota critica di RUSSO Gianluca, *Sulla legittimazione ad agire dei notai per il rimborso dell'imposta di registro indebitamente versata*, ivi, 710ss.; 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; l'orientamento giurisprudenziale - criticato anche nel citato studio 18/2003/T della Commissione studi tributari - è stato poi ribadito negli stessi termini con la sentenza 23 settembre 2004, 19172.
- 6) Va segnalato che parte della dottrina ha sostanzialmente condiviso le ragioni di una lettura restrittiva dell'art. 77 del t.u. sull'imposta di registro: cfr. in tal senso POTITO, *op. cit.*, 1232; TURCHI, *op. cit.*, 171 (che peraltro non spiega perché in tal caso la legittimazione non andrebbe ricondotta al soggetto destinatario del diniego, pur avendo adottato la stessa chiave di lettura qui accolta dell'art. 10 del d.lgs. 546/92); BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, III, I, Milano 1987, 177-8, ad avviso del quale "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".
- 7) Il processo tributario è infatti costruito sulla base di una tutela condizionata dalla precedente attività amministrativa: quando, come nel rimborso, nelle istanze di agevolazione, di definizione agevolata, la tutela è rivolta contro atti negativi, la legittimazione ad agire non va ricercata in base alla disciplina sostanziale, ma deve essere ricondotta al soggetto che, avendo chiesto un atto ampliativi della propria sfera giuridica, lo vede denegato. Solo tale soggetto è titolare dell'azione, salvo poi verificare nel merito se il medesimo avesse le condizioni sostanziali per proporre l'istanza di rimborso. Nel caso del notaio, lo schema formalmente corretto sembra essere il seguente: ricorso giurisdizionale ammissibile, ma semmai da respingere per inammissibilità dell'istanza amministrativa per difetto delle titolarità del diritto o dell'interesse fatto valere.
- 8) Per una ulteriore posizione critica, sia pure sintetica, FEDELE, *op. cit.*, 239, il quale giustamente prospetta la lesione del diritto di difesa.
- 9) Basti pensare che, nel caso della sostituzione d'imposta, sia il sostituto che il sostituito hanno azione di rimborso diretta verso il fisco.

(Riproduzione riservata)