

IL RUOLO DEL NOTAIO NEL SISTEMA DI AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 23 ottobre 2015)

Approvato dal CNN il 31 marzo 2016

Lo studio in sintesi (Abstract): *Lo Studio tenta di rileggere il ruolo del notaio alla luce dell'introduzione del sistema di autoliquidazione delle imposte sia pure in una cornice normativa – quella del testo unico del registro - che è rimasta largamente inadeguata. A fronte di un sistema che attribuisce al notaio quelle che potremmo definire come un segmento di funzioni pubbliche resiste un sistema normativo ancora improntato sulla liquidazione ad opera dell'ufficio e su di una partecipazione del notaio all'atto, ma non alla fase liquidatoria del tributo che da quell'atto scaturisce. Impianto normativo che lascia irrisolte alcune questioni fondamentali che vanno dagli effetti della solidarietà tra contribuente/cliente e notaio nella fase di pagamento del tributo fino a quelle più strettamente processuali rispetto alla legittimazione nell'azione di rimborso e nell'opposizione all'atto di accertamento. Tuttavia se il sistema è oggi fondato sull'autoliquidazione obbligata per il tramite del notaio occorre riqualificare il notaio non più come un responsabile d'imposta, ma piuttosto come un mandatario nell'interesse del fisco. In particolare il mandato - determinatosi automaticamente per effetto della legge nel momento in cui si deve ricorrere al notaio – opererebbe nel senso che il mandante (il contribuente) programma il compimento di un atto giuridico (la determinazione e l'adempimento dell'obbligazione tributaria, oltre una serie di altri atti accessori) a beneficio del fisco. L'interesse del terzo (fisco) interviene, per volontà del mandante ed effetto della legge, nel contenuto del mandato ed il mandatario-notaio assume un corrispondente obbligo di compiere il negozio eteroregolato, per il soddisfacimento dell'interesse del terzo, nei modi e nei limiti stabiliti dalla legge più che dalla volontà del mandante (assumendo così anche la posizione di adiectus solutionis causa per il pagamento dell'imposta). Tale ricostruzione ha il pregio di colmare alcune lacune normative consentendo in particolare la liberazione (per l'imposta principale) del contribuente mandante che abbia assolto all'obbligo di provvista e relativamente a taluni profili di legittimazione processuale del notaio in sede di impugnazione e rimborso.*

Sommario: 1 Una cornice normativa ancora conformata sulla liquidazione dell'imposta da parte dell'Ufficio; 2. L'adempimento unico e la modifica della prospettiva ricostruttiva; 3. Un tentativo di declinare diversamente la responsabilità del notaio dipendente dalla sua funzione e dal suo ruolo nel sistema dell'autoliquidazione; 4. Il notaio come mandatario nell'interesse del fisco; 5. Effetti discendenti dalla ricostruzione come mandatario nell'interesse del fisco; 6. Il diverso ambito dell'imposta suppletiva; 7. Riflessi processuali.

1 Una cornice normativa ancora conformata sulla liquidazione dell'imposta da parte dell'Ufficio.

Una rilettura del ruolo del notaio dopo l'introduzione del sistema di autoliquidazione delle imposte da un lato si impone per tener conto di tale nuovo sistema e dall'altro non può prescindere da una cornice normativa che è rimasta largamente inadeguata. A fronte di un sistema che – come meglio vedremo in seguito – attribuisce al notaio quelle che potremmo definire come una forma di delega di funzioni pubbliche resiste un sistema normativo ancora improntato sulla liquidazione da parte dell'ufficio e su di una partecipazione del notaio all'atto, ma non alla fase liquidatoria del tributo che da quell'atto scaturisce.

Le disposizioni del TUR sono infatti ancora conformate sull'originaria impostazione che prevedeva la liquidazione dell'imposta ad opera dell'Ufficio ed il notaio relegato al ruolo di garante dell'obbligazione; il tutto in un sistema dove la coobbligazione – al di là della “vaghezza” della giurisprudenza costituzionale in tema di (in)sindacabilità del collegamento fra presupposto e soggetti dell'obbligazione – era legittimata, da un lato, dalla possibilità di trattenere preventivamente l'imposta 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.

Con questo modello era coerente la previsione normativa che si limitava a prevedere un obbligo di registrazione in capo ai notai (art.10, co.1 lett.b) da cui discenderebbe in termini di strumentalità l'obbligazione di pagamento ed una coobbligazione che era limitata all'imposta principale (art.57) e rafforzata dal diritto di surroga (art. 58). Quest'ultima era infatti l'imposta che per certi versi dipendeva dal pubblico ufficio del notaio poiché lo stesso notaio era in grado di prevedere e l'ufficio di liquidare, sulla base delle risultanze dell'atto. Al di fuori di ciò – soccorrendo in tal senso la qualifica di imposta complementare - vi era solo spazio per valutazioni di valore che esulavano dal ministero notarile o per la correzione di errori dello stesso ufficio (art.

42) – riconducibili alla fattispecie dell'imposta suppletiva - che portavano ad escludere per il notaio tanto la possibilità di trattenere preventivamente l'imposta quanto una responsabilità che potesse essere ricondotta alla posizione di pubblico ufficiale.

Il sistema di garanzie del prelievo risultava completato dalla previsione per entrambe le imposte - complementare e suppletiva - della responsabilità del titolare del presupposto in portatore della capacità contributiva.

2. L'adempimento unico e la modifica della prospettiva ricostruttiva

Su tale sistema si è inserita quella dell'adempimento unico che per certi versi potrebbe essere definita come una vera e propria "rivoluzione copernicana".

L'introduzione della normativa della registrazione telematica obbligatoria dal 1° aprile 2007 per gli adempimenti relativi a 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 è infatti foriera di una mutazione del meccanismo applicativo del tributo essendo oggi prescritto che la registrazione sia preceduta dal pagamento del tributo, autoliquidato dal notaio stesso e – come vedremo meglio più avanti - oggetto di provvista nel rapporto con il cliente/contribuyente.

In particolare la disposizione prevede, infatti, che le formalità *"sono eseguite previo pagamento dei tributi dovuti in base ad autoliquidazione"*. Successivamente a tale presentazione *"gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di 60 giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata"*.

Il pagamento è effettuato", da parte dei notai, entro 15 giorni dalla data della suindicata notifica; *"trascorso tale termine, sono dovuti gli interessi moratorie si applica la sanzione di cui all'art. 13 D.Lgvo n. 471/1997"*. Nel caso di dolo o colpa grave nell'autoliquidazione delle imposte, gli uffici segnalano le irregolarità agli organi di controllo competenti per l'adozione dei conseguenti provvedimenti disciplinari. Per i notai è ammessa la compensazione di tutte le somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione con le imposte dovute per atti di data posteriore, con conseguente esclusione della possibilità di richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria.

La disposizione lascia irrisolte alcune questioni fondamentali che vanno dagli effetti della solidarietà tra contribuente/cliente e notaio nella fase di pagamento del tributo fino a quelle più

strettamente processuali rispetto alla legittimazione nell'azione di rimborso e nell'opposizione all'atto di accertamento.

Tale meccanismo applicativo è l'unico oggi previsto, tanto da apparire come – per certi versi - doppiamente imposto poiché non sono previsti sistemi di liquidazione e pagamento alternativi e neppure la possibilità per la parte di non ricorrere in tutto o in parte (ad esempio per gli adempimenti tributari inerenti e conseguenti l'atto) al notaio. Quest'ultimo, a sua volta, non potendo rifiutare di prestare il proprio ufficio (art. 27 L. 89/1913) e dunque essendo obbligato ad un'attività che può comportare l'esposizione ad una responsabilità fiscale ha comunque la possibilità di trattenere preventivamente l'imposta potendo rifiutare il proprio ministero ove non siano anticipate dalle parti le somme dovute in ordine all'atto richiesto (art. 28 L. 89/1913).

Questo sistema che, colpevolmente, non è stato accompagnato da una manutenzione delle norme di riferimento contenute nel TUR necessita oggi di una rilettura delle stesse "sistematicamente orientata dall'autoliquidazione" e, probabilmente, una diversa qualificazione giuridica del ruolo del notaio.

In questa prospettiva occorre riflettere su alcuni elementi di novità del sistema. Si è già detto dell'obbligatorietà dell'autoliquidazione e della "mediazione" notarile, si deve aggiungere che nella fase che va dalla stipulazione dell'atto fino alla richiesta dell'imposta principale l'unico interlocutore del Fisco è il notaio. Questi determina l'entità della provvista stimando l'entità dell'imposta e nei sessanta giorni successivi alla registrazione può ricevere una nuova liquidazione dell'Ufficio per il recupero di quella che la legge definisce come imposta principale (e rispetto alla quale residua un rapporto di coobbligazione con le parti). Rispetto a questo atto il notaio può pagare nei 15 gg. senza sanzioni, pagare oltre i 15 gg. con sanzioni solo a lui riferibili ovvero può impugnare entro il termine di 60 gg con riflessi eventualmente anche in ordine alla mediazione, all'autotutela, all'adesione.

La lettura di questo sistema improntato sull'autoliquidazione obbligata per il tramite del notaio induce a riqualificare il notaio non come un responsabile d'imposta (o un sostituto), ma piuttosto come un mandatario nell'interesse del fisco.

Altrove ⁽¹⁾ ed in forma più estesa ho cercato di chiarire le ragioni per le quali il notaio non può essere configurato come un sostituto d'imposta o non può più essere ricondotto al tradizionale istituto del responsabile. Ragioni che in questa sede conviene solo riassumere nel senso che contrastano con l'ipotesi di sostituzione l'assenza di una rivalsa obbligatoria ⁽²⁾ e di quel preesistente rapporto di debito-credito fra cliente e notaio che consente lo sviamento dell'effetto

giuridico del tributo e consiste nella detenzione da parte del sostituto del *quid* che costituisce il reddito o la ricchezza su cui si commisura l'imposta. L'assenza di un obbligo di rivalsa vale altresì ad escludere anche la configurazione come responsabile d'imposta, laddove è proprio questa a rivestire un ruolo strutturale nell'attuazione del tributo (poiché in grado di attribuire l'onere impositivo sull'effettivo portatore della capacità contributiva) e dunque ad essere tradizionalmente elemento rivelatore dell'alienità del debito da parte del responsabile.

3. Un tentativo di declinare diversamente la responsabilità del notaio dipendente dalla sua funzione e dal suo ruolo nel sistema dell'autoliquidazione

Gli argomenti sopra enunciati sono quelli che tradizionalmente la dottrina ⁽³⁾ utilizza per qualificare il notaio come obbligato al pagamento per fatto proprio, connesso all'ufficio che esercita e per ricostruire ⁽⁴⁾ la vicenda nell'ambito delle obbligazioni soggettivamente complesse regolate dal concorso di più norme, strutturali rispetto alla *ratio* del tributo, che interagiscono con la fattispecie tributaria tramite la disciplina legale della provvista o della rivalsa con surroga.

Tuttavia anche la ricostruzione del notaio quale responsabile dipendente dalla funzione appare meritevole di un superamento se esaminata con riguardo al sistema dell'autoliquidazione che – se non altro – è caratterizzata proprio dall'inesistenza della previsione di una rivalsa ancorché facoltativa. Ed infatti la dottrina ⁽⁵⁾ che per prima si è occupata della nuova disciplina ha affermato che la nuova normativa collocherebbe il notaio “in una posizione autonoma, non riconducibile, salvo inammissibile forzature, ad altre categorie. Si tratta, in definitiva, di una figura *sui generis*, conclusione che non può essere accusata di debolezza ricostruttiva, in quanto, al contrario, sarebbe metodologicamente errato pretendere di inserire la posizione del notaio tra quelle tradizionalmente riconosciute, trascurando le differenze normative che ostacolano, o addirittura impediscono, tale inserimento.”

Tuttavia pur condividendo – per le argomentazioni sinteticamente riportate sopra - la conclusione circa la diversità della nuova figura rispetto a quelle tradizionali del sostituto e responsabile credo che si possa fare qualche ulteriore progresso in termini ricostruttivi.

Si rifletta, in primo luogo, proprio sulla circostanza che il notaio non è obbligato in solido per fatti o situazioni esclusivamente riferibili ad altri, ma appunto per una sua funzione; funzione che imporrebbe una diversa ripartizione delle responsabilità che ne discendono. In altre parole se la solidarietà fra contribuente e responsabile può essere “piena” nelle ipotesi tradizionali di responsabilità d'imposta perché il secondo è fondamentalmente estraneo al debito e la funzione

della norma è proprio quella di “aggiungere” un altro soggetto al debitore-contribuente, altrettanto non può dirsi nel caso di specie dove la posizione del notaio ed il suo ruolo stabilito dalla legge nell’adempimento del tributo crea una forma di solidarietà ⁽⁶⁾ che non può esaurirsi nella creazione del vincolo solidale. L’obbligazione tributaria si fonda sul coinvolgimento di entrambi i soggetti (contribuente e notaio) nell’adempimento del tributo cosicché entrambi sono obbligati in proprio (uno per aver realizzato il fatto indice e l’altro per la funzione assegnata dalla legge).

Si ricadrebbe dunque in un’ipotesi di obbligazione soggettivamente complessa dove, secondo l’opinione dottrina ⁽⁷⁾, risulterebbe possibile operare, nell’ambito indifferenziato dell’obbligazione solidale, una distinzione fondata sulla comunanza o meno dell’interesse unitario dei coobbligati (che rinverrebbe la propria fonte nell’origine unitaria del rapporto e nella conseguente comunanza di interessi). Si potrebbe pertanto distinguere tra obbligazioni soggettivamente complesse, connotate non soltanto da una pluralità dell’elemento soggettivo (più debitori o più creditori) e dall’unicità della prestazione dovuta (*eadem res debita*), ma anche dalla unitarietà dell’origine del rapporto (*eadem causa obligandi*) ed obbligazioni che, pur connotate dal vincolo solidale, non sono caratterizzate dalla comunanza degli interessi tra i componenti della parte passiva o attiva del rapporto (come nel caso della fideiussione). Pertanto il vincolo solidale verrebbe assunto non già nel comune interesse dei coobbligati solidali, bensì – a seconda della funzione (del notaio) e dalla realizzazione dell’indice di capacità contributiva (la parte) - nell’interesse esclusivo di uno dei medesimi, essendo contraddistinta l’ulteriore obbligazione da un’accessorietà non soltanto funzionale, ma altresì ricollegabile al profilo dei differenti interessi dei soggetti obbligati. Pertanto sulla scorta di questa impostazione l’obbligazione soggettivamente complessa si verrebbe a qualificare come parziaria poiché la pluralità dei debitori dovrebbe essere tenuta ad effettuare soltanto una parte frazionaria della prestazione intera.

Nel caso di specie già una ricostruzione in questi termini consentirebbe di argomentare in termini di una diversa estensione della solidarietà così superando le impostazioni tradizionali, almeno secondo l’interpretazione accolta anche dalla Suprema Corte ⁽⁸⁾, per la quale residuerebbe comunque una solidarietà della parte, nonostante l’intervenuto versamento nella mani del notaio. Secondo un’ottica improntata a garantire il Fisco e ad attribuire una (giusta) tutela del notaio trascurando però la posizione del contribuente nei casi in cui abbia comunque corrisposto il *quantum* richiesto, estinguendo in tal modo la propria obbligazione ⁽⁹⁾. Impostazione che appare – con ogni evidenza – poco garantista della posizione del contribuente laddove per un verso nega

l'efficacia liberatoria al versamento delle somme al notaio per il rapporto di provvista e, dall'altro, legittima l'azione del fisco (anche) nei confronti del contribuente.

Infatti mentre il notaio può esercitare attraverso la provvista una sorta di rivalsa preventiva potendo rifiutare la redazione dell'atto in caso di suo mancato versamento ed essendo comunque tutelato (privilegio e tutela monitoria) qualora anticipi le somme, nessuna tutela residua per la parte che – da un lato – per legge sarebbe costretta ad eseguire il pagamento nelle mani del soggetto autorizzato dalla legge a riceverlo (ed in qualche modo scelto dal creditore come colui che è legittimato a riceverlo) e – dall'altro – non ne potrebbe controllare il comportamento, trovandosi anzi esposto agli effetti del suo inadempimento.

4. Il notaio come mandatario nell'interesse del fisco

La tesi dell'obbligazione soggettivamente complessa incontra il limite che discende dalla stessa scissione delle due posizioni soggettive. Infatti la circostanza per cui il notaio risponde della sua parte di obbligazione e la parte di quanto discende dalla sua manifestazione di capacità contributiva non consente di considerare la parte comunque liberata quando abbia versato nelle mani del notaio la c.d. provvista. Infatti si tratterebbe tutt'al più di un rapporto interno fra coobbligati al quale il credito fisco non sarebbe tenuto ad applicare l'art. 1188 c.c., a meno di non qualificare contemporaneamente il notaio come obbligato in proprio e persona indicata dal creditore o autorizzata dalla legge a riceverlo.

Prospettiva che ha indotto altra parte della dottrina ⁽¹⁰⁾ a qualificare il notaio come delegato al pagamento dell'imposta di registro autoliquidata. In altre parole il notaio opererebbe come il concessionario della riscossione quale persona incaricata dal creditore fisco di ricevere il pagamento della somma costituente l'oggetto dell'obbligazione ad adempiere.

Un *adiectus solutionis causa* limitato però alla sola imposta principale e che dunque rimarrebbe obbligato solo nei limiti di quanto ricevuto dalla parte e solo per la fase dell'imposta principale. Soluzione evidentemente inappagante poiché oltre a trascurare tutti gli obblighi per così dire strumentali che accompagnano il ministero notarile insieme all'autoliquidazione, lascia irrisolta la questione di un *adiecto* (gratuito) limitato ad una sola fase dell'obbligazione tributaria ⁽¹¹⁾ e per una sola tipologia di imposta di registro.

Un ulteriore sforzo interpretativo è allora possibile sforzo che passa per la qualificazione del notaio come del mandatario nell'interesse del fisco ⁽¹²⁾.

Infatti con il mandato - determinatosi automaticamente per effetto della legge al momento della richiesta di avvalersi dell'imposta sostitutiva o nel momento in cui si deve ricorrere al notaio - il mandante (la parte venditrice o la parte *tout court*) programma il compimento di un atto giuridico (la determinazione e l'adempimento dell'obbligazione tributaria, oltre una serie di altri atti accessori) a beneficio del fisco. L'interesse del terzo (fisco) interviene, per volontà del mandante ed effetto della legge, nel contenuto del mandato ed il mandatario (il notaio) assume un corrispondente obbligo di compiere il negozio eteroregolato, per il soddisfacimento dell'interesse del terzo, nei modi e nei limiti stabiliti dalla legge più che dalla volontà del mandante. Nell'ambito di tale rapporto il notaio assume anche la posizione di *adiectus solutionis causa* per il pagamento dell'imposta. Diventerebbe, in sostanza anche una sorta di rappresentante del creditore (fisco) la cui legittimazione deriverebbe dalla legge ⁽¹³⁾.

Elementi a sostegno di tale tesi sembrano trovarsi, proprio, nella norma sulla registrazione telematica che prevede un rapporto diretto fra fisco e notaio stante l'impossibilità di chiedere il rimborso per le imposte versate (con obbligo di agire in compensazione con le "altre imposte per altri atti" dovute dal notaio) ed una responsabilità disciplinare del notaio per i casi di dolo e colpa grave oltre alla previsione della stessa sanzione prevista per i mancati versamenti diretti ⁽¹⁴⁾ quasi a sottolineare la divaricazione dei profili di responsabilità in ragione delle diverse colpe.

Tale ricostruzione non è incompatibile con lo stesso effetto della solidarietà da "responsabilità d'imposta" – se non per alcune ricadute – laddove quest'ultima non descrive tutti i diversi profili che si instaurano "trilateralmente", limitandosi piuttosto ad introdurre una diversa declinazione delle rispettive responsabilità. Per altro verso mi sembra indiscutibile che gli artt. 57 TUR e 64, comma 2 del D.P.R. n. 600/73 prevedono la solidarietà del notaio, non descrivendo esaurientemente una fattispecie ormai più ampia nella quale al notaio viene attribuito un diverso ruolo che lo porta ad assumere obblighi verso la parte, ma anche nei confronti del fisco di cui il pagamento dell'imposta è solo una parte.

5. Effetti discendenti dalla ricostruzione come mandatario nell'interesse del fisco

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

Pertanto se si accetta tale ricostruzione e si passa sul piano degli effetti si deve in primo luogo affermare che nel caso di mandato nell'interesse del fisco l'incarico resti sempre e

comunque irrevocabile, sopravvivendo in ogni caso anche alla morte e all'incapacità del mandante. Nel caso di specie la causa giustificatrice di una eventuale revoca dovrebbe infatti valutarsi in rapporto al soddisfacimento dell'interesse del fisco; appare, dunque, difficilmente ipotizzabile che vi possa essere un diverso interesse alla percezione dell'imposta essendo comunque preferibile per l'Amministrazione finanziaria procedere all'eventuale rimborso dopo aver valutato, essa stessa, le ragioni del rimborso, piuttosto che subire una revoca dove la valutazione dell'interesse è lasciata al mandante-contribuente.

La programmazione nell'interesse del fisco appare dunque "cristallizzata" restando insensibile al sopravvenuto disinteresse del mandante ed il notaio-mandatario è tenuto ad attuare il programma gestorio anche contro la volontà del mandante-contribuente. In modo non dissimile - ma per certi versi anche più forte, di quanto non avvenga civilisticamente per il mandato nell'interesse del terzo - il compimento dell'atto pubblico o la richiesta di avvalersi dell'imposizione sostitutiva si qualifica come l'atto-presupposto di un dovere del notaio che non trova più fondamento e correlazione nell'interesse del mandante, ma nella volontà della legge che impone al mandatario un dovere in funzione della realizzazione dell'interesse fiscale.

In tal senso si può sostenere che la norma stessa istituisca un rapporto legale anche tra mandatario e fisco i cui termini appaiono rappresentati dal dovere a curare l'interesse fiscale all'applicazione, al versamento dell'imposta ed alla conseguente comunicazione nei modi stabiliti dalla stessa amministrazione finanziaria e laddove tali modi manchino, secondo l'ordinaria diligenza. Si tratterebbe della diligenza necessaria alla tutela e realizzazione di interessi altrui; interessi convergenti, quanto agli atti da compiersi, sulla programmazione del mandante. Cosicché è quest'ultima a costituire per il mandatario il parametro cui attenersi tanto verso il mandante (circoscrivendo gli atti da compiersi con effetti nella sua sfera giuridica) che verso il terzo (segnando il limite della cura diligente dell'interesse protetto dalla norma).

In sostanza a differenza di quanto accade nel modello legale del mandato nell'interesse del terzo (ex art. 1723, comma 2 cod. civ.), dove è escluso che il terzo possa pretendere la prestazione gestoria per conto del mandante, è qui ipotizzabile che il terzo (fisco) divenga *ex lege* parte del mandato.

Ne deriverebbe che:

a) da un lato, il mandatario resta comunque obbligato nei confronti del mandante al compimento della prestazione gestoria che forma oggetto del mandato;

b) dall'altro, che il mandatario risulta obbligato *ex lege* verso il terzo a curarne l'interesse nei limiti non tanto del mandato ricevuto, ma delle prescrizioni di legge e regolamentari e, laddove mancanti, secondo il canone dell'ordinaria diligenza. Ciò vale anche nella registrazione telematica non potendosi imporre al notaio un'indagine ulteriore rispetto a quanto emerga dall'atto in sé e rendendo così coerente la norma che limita la responsabilità del notaio al pagamento dell'imposta principale o della c.d. principale postuma.

c) Si è detto che la previsione normativa che addossa al mandatario-notaio anche il versamento dell'imposta arricchisce con ogni probabilità la fattispecie di un ulteriore elemento. In altre parole sembra potersi sostenere che il mandato nell'interesse del terzo appare integrato da una vera e propria legittimazione dell'*adiectus*, laddove anche quest'ultima nasce dalla legge alla richiesta della parte venditrice di avvalersi dell'imposizione sostitutiva ovvero dal compimento di un atto pubblico. L'inserimento nel rapporto di una forma di rappresentanza del notaio rispetto al Fisco consente di superare i problemi che invece tradizionalmente si accompagnano alla mera delegazione di pagamento. Quest'ultima, infatti, potrebbe essere ritenuta insufficiente a far scaturire l'obbligo del notaio verso il fisco al pagamento dell'imposta per la quale si sia ricevuta regolare provvista; in altri termini se il notaio fosse configurato come delegato da ciò non discenderebbe necessariamente che l'ente impositore potrebbe pretendere direttamente e solo dallo stesso delegato il pagamento dell'imposta. Al riguardo è infatti sufficiente ricordare che, sulla base della dottrina civilistica, caratteristica della delegazione è proprio la mancanza di un vincolo obbligatorio tra delegato e creditore e "ciò comporta che il creditore non potrebbe mai rivolgersi al terzo, come se fosse suo debitore; egli può solo sollecitare l'accettazione dell'incarico, o, se questa è già avvenuta, il pagamento. Ma tale richiesta, non essendo rivolta all'effettivo debitore, non è idonea a produrre effetti sostanziali." ⁽¹⁵⁾

Tuttavia proprio l'interesse pubblico a introdurre nel rapporto con il contribuente un indicatario di pagamento (il c.d. *adiecto*) oltre ad attribuire al Fisco il potere di rivolgersi direttamente al notaio consente di risolvere alcune questioni lasciate aperte dai vuoti legislativi quale la liberazione del mandante che abbia adempiuto all'obbligo di provvista.

d) Come noto il notaio può esigere la provvista in forza della legge notarile (esimente alla inderogabilità della funzione quindi di stretta interpretazione), ebbene con il nuovo sistema la provvista non ha più solo la funzione di "rivalsa preventiva" nell'interesse del notaio, ma soprattutto adempimento dell'obbligo del mandante rispetto alla funzione del mandatario-*adiecto*. Assume così un ruolo decisivo per liberare il contribuente mandante nei limiti della

provvista con la conseguenza che con il suo versamento nelle mani del notaio non residuerà più una coobbligazione della parte se non per le imposte complementari (mentre per le suppletive vedi più avanti).

Parimenti il mandato della parte, proprio per l'esistenza dell'interesse del fisco, oltre ad essere irrevocabile è vincolato nella destinazione della provvista al fine di adempiere l'imposta principale richiesta. Proprio per la sua funzione la provvista che il notaio è legittimato a chiedere dovrà rispondere a criteri legali nel senso che non può essere lasciata alla libera determinazione, ma dovrà rispondere all'imposta che verrà presumibilmente applicata in relazione agli elementi che emergono dall'atto e dall'interpretazione che la stessa A.F. è solita dare a tali fattispecie.

L'adempimento dell'obbligo di provvista diviene così l'adempimento dell'obbligazione tributaria che grava sulla parte dell'atto fino all'esaurimento della fase dell'imposta principale. Il notaio quale mandatario nell'interesse del fisco preleva l'imposta attraverso la provvista (salvo rispondere verso il fisco per il non riscosso come riscosso secondo moduli tipici della riscossione).

e) L'effetto forse più importante della ricostruzione che identifica nel notaio tenuto agli obblighi previsti per l'autoliquidazione e il pagamento della sostitutiva sulle plusvalenze un mandatario nell'interesse del fisco consiste nel ritenere applicabile l'art. 1188 del codice civile ovvero liberazione del debitore che paghi nelle mani del notaio ⁽¹⁶⁾. Si tratta di una conseguenza naturale dell'indicazione che la legge fa del notaio quale indicatario del Fisco per il pagamento dell'imposta. Infatti una volta che la legge configuri il notaio quale indicatario di pagamento non può escludersi l'effetto liberatorio del pagamento che il contribuente mandante faccia nelle sue mani. Un effetto che discende dalla stessa indicazione poiché "a fronte del diritto del creditore di disporre della legittimazione a ricevere vi è la previsione dell'effetto liberatorio per il debitore disposto dalla legge" ⁽¹⁷⁾ effetto che non risente neppure del mancato adempimento da parte del notaio. E' infatti noto che l'effettiva trasmissione delle somme al creditore "non pregiudica la liberazione del debitore la quale avviene in ragione del pagamento al legittimato: quest'ultimo, tramite la ricezione, è appunto investito del potere di liberare il debitore" ⁽¹⁸⁾. Il che risolve una delle questioni più delicate che nascono dal sistema dell'autoliquidazione per i fenomeni di peculato del notaio.

Problema di un certo rilievo se allo stesso risultato – pur con un percorso argomentativo diverso – giungono sia la dottrina ⁽¹⁹⁾ che una recente giurisprudenza di merito ⁽²⁰⁾ per la quale "il versamento effettuato dal contraente nelle mani del notaio della somma occorrente per il pagamento del tributo (somma determinata dal notaio) ha efficacia liberatoria per il contribuente

che non può pertanto essere costretto ad un nuovo pagamento”. D'altra parte l'applicabilità dell'art. 1188 esprimerebbe un principio “espressione della doverosità della funzione notarile, del raccordo che il pubblico ufficiale rogante assicura tra autonomia costituzionalmente garantita dei privati e apparato pubblico; collegamento che necessita della guarentigia della giusta tutela dei consociati, il cui affidamento è – di per sé – meritevole di essere salvaguardato”⁽²¹⁾.

f) Con il pagamento dell'imposta principale il notaio è dunque liberato dagli obblighi verso il fisco. La responsabilità della parte “rivive” invece nel momento in cui trascorso il termine per richiedere l'imposta principale quest'ultima diviene “postuma” o complementare o suppletiva. Specularmente quelle somme a titolo di provvista che il notaio aveva percepito nell'interesse del fisco e che residuano dalla fase dell'autoliquidazione ritornano nella disponibilità della parte con conseguente obbligo di restituzione a carico del notaio, così come ritornano nella disponibilità della parte le eventuali somme che il notaio ha versato in eccesso e che è obbligato a compensare rispetto al fisco.

Va peraltro rilevato che in occasione del recupero di imposta principale postuma il ruolo del notaio come mandatario nell'interesse del fisco si è esaurito e pertanto la provvista residua potrà essere utilizzata solo a seguito di nuovo apposito mandato della parte.

Infine in assenza di un termine previsto dalla legge tributaria per la restituzione della somma/e non utilizzata/e si deve ipotizzare spazio all'autonomia privata e in assenza le ordinarie regole civilistiche.

6. Il diverso ambito dell'imposta suppletiva

Il ruolo del notaio che agisce nell'interesse del fisco come suo delegato impone di rileggere anche la tradizionale distinzione fra imposta principale e suppletiva. Il notaio, infatti, deve richiedere la provvista nei limiti degli elementi desumibili dall'atto e dalle indicazioni interpretative che provengono dall'A.F.. Si può dunque dire che in sede di richiesta della provvista il notaio agisca in luogo dell'ufficio (o come già l'ufficio agiva) in sede di liquidazione. E' dunque possibile qualificare come imposta suppletiva non solo quella “applicata successivamente se diretta a correggere errori ed omissioni dell'ufficio”, ma anche quella che successivamente ai 60 giorni venga richiesta per correggere un errore del notaio in sede di liquidazione dell'imposta principale, a condizione che si tratti di un errore scaturente da un'erronea valutazione giuridica degli elementi desumibili dall'atto o da un'erronea applicazioni delle interpretazioni dell'A.F.. Tale qualificazione ha un duplice effetto, poiché da un lato la parte potrà considerarsi liberata nei limiti della

provvista già versata anche per la richiesta dell'imposta suppletiva e, dall'altro, che il notaio continuerà a non rispondere in solido con la parte oltre l'importo della provvista medesima.

7. Riflessi processuali

Dalla giurisprudenza di cassazione emergono alcune determinazioni che devono essere vagliate alla luce della ricostruzione del notaio come mandatario nell'interesse del fisco:

a) la giurisprudenza della S.C. è allo stato ferma nel sostenere che la legittimazione ad impugnare l'imposta principale postuma spetterebbe *iure proprio* alle parti contraenti. Soluzione evidentemente non soddisfacente alla luce della ricostruzione fin qui operata, ma che ha anche il difetto di esporre la parte ad una posizione di scarsa tutela. Infatti il notaio che abbia esercitato il suo diritto alla provvista avrà tutto l'interesse a pagare quanto richiesto costringendo la parte – nel migliore dei casi ovvero quando sia stata tempestivamente informata della pretesa erariale e non si siano verificate preclusioni temporali – ad esercitare la tutela dei propri diritti attraverso un'azione di rimborso. Con l'ulteriore rischio che in caso di pagamento (anche se non preceduto da provvista) e mancata impugnazione il notaio non possa esercitare la rivalsa successiva e la parte non possa esercitare l'azione di rimborso per la definitività dell'atto impositivo. La soluzione di tali questioni processuali nell'ambito della ricostruzione fin qui operata imporrebbe invece di considerare il notaio l'unico destinatario e l'unico legittimato ad impugnare l'imposta principale postuma all'interno dei 60 giorni (con litisconsorzio facoltativo della parte) e la parte destinataria dell'atto impositivo per l'imposta principale postuma notificata oltre i 60 giorni con possibilità di chiedere l'intervento del notaio per la parte di provvista che abbia già versato nelle sue mani anche qualora voglia avvalersi dell'effetto liberatorio ex art. 1188 c.c. ⁽²²⁾.

b) sempre secondo la giurisprudenza il notaio non è legittimato al rimborso dell'imposta erroneamente pagata; affermazione accettabile rispetto alla ricostruzione del notaio come mandatario nell'interesse del fisco non essendo ipotizzabile che chi ha agito nell'interesse del fisco poi eserciti un'azione di rimborso verso lo stesso fisco. Residuerrebbe l'ipotesi in cui il notaio abbia adempiuto senza provvista, situazione che però potrebbe essere considerata superata dalla possibilità di esercitare l'azione in surroga ex art. 58 TUR. Si tratta però di una tesi troppo estrema che finisce per identificare il notaio con l'amministrazione finanziaria oltre la volontà della stessa legge. Pertanto una volta affermato che il notaio si colloca nello schema del mandato nell'interesse del fisco si dovrebbe anche riconoscere al notaio che abbia ricevuto la provvista – almeno nei limiti di questa (salvo notifica di un atto anche alle parti per la parte non coperta dalla

provvista) – rimanga l'unico legittimato passivo per il recupero dell'imposta principale e della principale postuma.

c) infine rispetto all'orientamento che legittima il notaio ad impugnare tutti gli atti a lui notificati si deve ritenere che il meccanismo della provvista dovrebbe limitare l'interesse del notaio all'impugnazione residuando un interesse per le sole ipotesi di notifica di richieste *ultra* provvista ed attribuendo comunque alla parte il diritto di impugnare anche se l'atto non le è stato notificato. Inoltre si dovrebbe riconoscere che il soggetto non notificato e *adiectus* può comunque legittimamente intervenire nel processo con intervento adesivo.

Paolo Puri

-
- 1) PURI, *Il mandato nell'interesse del fisco*, Roma 2013, pp. 108-112.
 - 2) Il notaio, infatti, si trova nella possibilità di esercitare la rivalsa non perché debitore del contribuente sostituito, ma per la legittimazione a rifiutare la propria prestazione se non abbia ricevuto la provvista intesa come il preventivo deposito delle somme dovute a titolo di imposte ed onorari. Tuttavia, una volta ultimata la stipula ha l'obbligo di concludere le operazioni iniziate sia nei confronti dei clienti che del fisco e dei terzi senza che sussista un obbligo di rivalsa.
 - 3) PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1962; FEDELE, *La tassa*, Siena, 1974, 182 ss.
 - 4) TABET, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema di registrazione telematica*, Rass. Trib., 2013, 94 ss.
 - 5) SALANITRO, *L'"autoliquidazione" nella disciplina dell'imposta di registro*, in Riv. Dir. Trib., 2004, I, 1264.
 - 6) In verità si potrebbe addirittura dubitare che una vera e propria forma di solidarietà si generi per l'imposta sostitutiva non essendo il notaio tenuto al pagamento insieme al contribuente, ma solo *"a seguito della richiesta"* della parte *"all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva.....ricevendo la provvista dal cedente"*. Il notaio non è infatti soggetto passivo per l'imposta sulla plusvalenza, ma – nei limiti e nei modi che vedremo fra poco - titolare di una serie di obblighi che possiamo dire strumentali all'applicazione ed all'adempimento dell'obbligazione tributaria.
 - 7) BUSNELLI, *Obbligazioni soggettivamente complesse*, in Enc. Dir, p.331.
 - 8) Si veda Cass., sez. V, 12 giugno 2009, n. 13653.
 - 9) Si pensi al caso del notaio che registri a tassa fissa un atto sottoposto ad imposta proporzionale per il quale si sia anticipare l'imposta in questione dalla parte. Ovvero al caso in cui dopo aver ricevuto la provvista ometta il versamento dell'imposta sostitutiva.
 - 10) PAPPÀ MONTEFORTE, *Il notaio tra adempimento unico, obbligo di pagamento dell'imposta e "contestazione" della pretesa erariale*, in Notariato, 2014.
 - 11) Coerentemente con la teoria del delegato si dovrebbe, altrimenti, immaginare che il notaio rimanga quale soggetto indicato (magari in concorrenza con le banche) dal creditore fisco di ricevere tutti i pagamenti (e dunque anche per le imposte complementari e suppletive) inerenti e conseguenti il suo atto.
 - 12) In generale per la ricostruzione della figura del mandato conferito nell'interesse altrui si rinvia a M. NUZZO, *Il mandato conferito nell'interesse altrui*, Milano, 2003.
 - 13) Vedi Cass. 83/568 nel senso che la figura dell'*adiectus solutionis causa* presupporrebbe proprio l'innesto sul rapporto obbligatorio di un rapporto trilaterale in virtù del quale il creditore abbia indicato al debitore chi è legittimato a ricevere.
 - 14) Con riferimento alle sanzioni va rilevato che la disciplina della registrazione telematica prevede una specifica sanzione in capo al notaio. La particolare configurazione del ruolo attribuito al notaio sembra invece escludere la quasi totalità delle fattispecie sanzionatorie attualmente previste dal D.Lgs. n. 471/1997 in quanto riguardanti il contribuente-dichiarante o il sostituto. Residua, con ogni probabilità, la sola sanzione di cui all'art. 15 del citato decreto per incompletezza dei documenti di versamento. Anche laddove manchi una specifica sanzione tributaria per il comportamento del notaio, potrebbe tuttavia ipotizzarsi una responsabilità nascente dalla violazione del dovere di comportamento volto a tutelare una specifica sfera giuridica altrui. Così la preventiva ricezione della provvista alla quale non segua l'adempimento della delegazione di pagamento nei confronti dell'ente impositore potrebbe addirittura costituire un'ipotesi di appropriazione indebita. L'emersione di una fattispecie da reato potrebbe far scattare la copertura del Fondo di Garanzia istituito dal Consiglio Nazionale del Notariato ai sensi dell'art. 21 della legge notarile così come modificato dal D.Lgs. 4 maggio 2006, n. 182. Ed anzi proprio per la particolare posizione dell'Amministrazione finanziaria quale terzo del negozio di mandato lascerebbe supporre la possibilità che sia anche quest'ultima a richiedere il risarcimento. Il fondo – costituito dai contributi degli stessi

notai - è infatti destinato al risarcimento dei danni patrimoniali di origine penale – da chiunque subiti e non coperti da assicurazioni notarili – imputabili ai notai nell'esercizio della loro attività professionale. Tuttavia per ottenere il risarcimento il richiedente deve attendere il passaggio in giudicato della sentenza che accerti la responsabilità penale del notaio o la chiusura del procedimento ai sensi degli artt. 444 ss. c.p.p. e surrogare il Consiglio Nazionale del Notariato nel credito vantato nei confronti del notaio responsabile del danno, nei limiti dell'importo del contributo erogato, ai sensi dell'art. 1201 c.c..

- 15) GIACOBBE-GIACOBBE, *Delegazione, espromissione, accollo Artt. 1268-1276*, Commentario al cod. civ. Scialoja-Branca, Bologna, 1992. Occorre peraltro rilevare che tale affermazione va letta alla luce della particolarità del caso di specie nel quale – come detto – il rapporto è con un soggetto pubblico ed eteroregolato dalla legge. Pertanto pur essendo indiscutibile che la delegazione di pagamento del settore pubblicistico tragga il suo *nomen iuris* dalla delegazione di pagamento del settore civilistico, occorre andare cauti nel ritenere applicabili sempre e comunque al primo i principi che regolano il secondo, in quanto i due istituti si inquadrano in due regimi giuridici diversi.
- 16) Quale logica conseguenza di tale previsione va poi considerata l'esclusione della solidarietà della parte anche per gli interessi moratori dovuti sui ritardati (oltre i 15 giorni di legge) pagamenti del notaio.
- 17) GIORGINI, *L'indicazione di pagamento come fattispecie*, Napoli, 2012, 37.
- 18) GIORGINI, *L'indicazione, cit.*, 45.
- 19) TABET, *Spunti sulla figura del notaio, cit.*, che argomenta sul principio generale del "*ne bis in idem*" ex art. 35 D.P.R. n. 602/1973 che limita la solidarietà del sostituto nei soli casi in cui il sostituto non abbia effettuato le prescritte ritenute a titolo d'imposta né i relativi versamenti. PAPPÀ MONTEFORTE, *Il notaio tra adempimento, cit.*, che, pur non accogliendo la figura del notaio come mandatario nell'interesse del fisco, lo qualifica come un indicatario di pagamento.
- 20) Comm. Trib. Prov. Campobasso, sez. II, 3 marzo 2011, n. 74/2/2011.
- 21) Così PAPPÀ MONTEFORTE, *Pagamento dell'imposta di registro – La (dubbia) efficacia liberatoria del versamento al notaio, in Echi di diritto dalla prassi contrattuale*, 79 ss., Napoli, 2011.
- 22) Potrebbe inoltre avvalersi dell'art. 35 D.P.R. n. 602/1973 laddove – come ritiene TABET – tale disposizione sia ritenuta un principio generale dell'ordinamento secondo cui la responsabilità è sempre esclusa, in base al principio *ne bis in idem*, quando il patrimonio di un soggetto sia stato già decurtato per l'operare del meccanismo della rivalsa preventiva esercitata dal soggetto legalmente tenuto al pagamento nei confronti della amministrazione finanziaria.