

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 25 ottobre 2023, n. 29618

Svolgimento del processo

1. L'agenzia delle Entrate propone quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe con la quale la commissione tributaria regionale della Toscana ha dichiarato ammissibile ed ha accolto il ricorso originario della Associazione Nazionale fra Mutilati de Invalidi di Guerra (cui d'ora in poi sarà fatto riferimento come Associazione) avverso il silenzio-diniego formatosi sulla istanza, presentata il 1 aprile 2010, di rimborso delle imposte di registro, ipotecaria e catastale versate il 7 ottobre 2009 in sede di registrazione di un atto notarile di permuta immobiliare tra la Associazione e il Comune di (Omissis) e dell'imposta di bollo, della maggior imposta ipotecaria e della maggior imposta catastale, corrisposte dal notaio rogante, destinatario dell'avviso di liquidazione notificatogli dall'Agenzia il 17 novembre 2009. L'istanza era basata sulla dedotta spettanza della esenzione di cui alla l. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 275. Per quanto più specificamente interessa nella prospettiva della decisione da assumersi da parte di questo Collegio, la commissione tributaria regionale ha dichiarato che il motivo di appello con cui l'Agenzia era tornata a far valere l'eccezione di inammissibilità del ricorso originario per essere lo stesso sostanzialmente volto a rimettere in discussione pretese ormai definitive, era infondata. Ad avviso della commissione regionale, la Associazione, in quanto non destinataria dell'avviso di liquidazione -"indirizzato esclusivamente al notaio", avrebbe sempre potuto chiedere il rimborso e quindi reagire contro il silenzio-rifiuto ("l'Associazione non aveva alcuna possibilità di impugnare un atto ad altri destinato... alla Associazione era rimasto pregiudicato il diritto di chiedere il rimborso di un'imposta indebitamente versata e/o richiesta").

2. La Associazione resiste con controricorso.

3. La Procura Generale ha chiesto accogliere il ricorso.

4. La Associazione ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Va esaminato per primo il secondo dei quattro motivi di ricorso proposti dall'Agenzia delle Entrate. Con tale motivo viene lamentata, ex art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ, "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 19 comma 1, lett. g) e 21, per avere la commissione tributaria regionale erroneamente dichiarato ammissibile il ricorso introduttivo".

2. Il motivo è fondato.

2.1. La questione deve essere risolta in base a quanto già più volte statuito da questa 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, poichè 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" (v. Cass. 7 marzo 2023, n. 6864; Cass. n. 15005/14, Cass. n. 4047/07 ed altre).

Con riguardo al fondamento della presunzione è stato affermato: "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).

E' 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. 2511/2020 cit.; Cass. 12 marzo 2015, n. 5016).

Le superiori statuizioni sono state rese o comunque ribadite dalla Corte specificamente in rapporto ad ipotesi di registrazione di atti in via telematica. La tesi della ricorrente per cui dette statuizioni non potrebbero valere che in riferimento alla procedura di registrazione cartacea in quanto con il sistema della registrazione telematica il notaio sarebbe divenuto l'unico destinatario dell'avviso di liquidazione, il titolare di una obbligazione propria, non potrebbe più essere definito come responsabile di imposta con la conseguenza che le parti contraenti sarebbero legittimate a presentare istanza di rimborso delle imposte pagate dal notaio facendo valere il carattere indebito del pagamento e ad impugnare l'eventuale rifiuto, è già stata vagliata e disattesa dalla Corte. L'introduzione della normativa della registrazione telematica di cui al D.Lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 463, art. 3 bis, 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 certo determinato un rilevante mutamento del meccanismo applicativo del tributo, essendo stato infatti previsto che la registrazione sia preceduta dal pagamento del tributo, autoliquidato dal notaio stesso, previa acquisizione della provvista nel rapporto con il cliente e tuttavia, la previsione di modalità telematiche di registrazione dell'atto e di versamento del tributo dietro autoliquidazione da parte del notaio, mediante il modello unico informatico, ha rappresentato "un'applicazione meramente strumentale - tecnologica ed evolutiva - propria della fase di registrazione dell'atto e riscossione dell'imposta, con obiettivi di velocizzazione e semplificazione" senza, con ciò, alterare il complessivo assetto del D.P.R. n. 131 del 1986, quanto alla responsabilità del notaio per il pagamento dell'imposta (principale) e, nello specifico, quanto al disposto di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 57, alla cui stregua il notaio è solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta con le parti dell'atto (v. Cass., 7 giugno 2019, n. 15450; v., altresì, Cass., 12 marzo 2015, n. 5016; Cass., 10 agosto 2010, n. 18493) e senza alterare la ridetta presunzione per cui il pagamento da parte del notaio della maggior imposta liquidata dall'ufficio avviene con l'assenso della parte dell'atto. E' stato così in particolare statuito: "In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione per



l'integrazione dell'imposta versata, notificato al notaio rogante che, in sede di rogito di compravendita immobiliare, si sia avvalso della procedura di registrazione telematica, ai sensi del D.Lgs. n. 463 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 9 del 2000, ed in tale veste abbia provveduto alla relativa autoliquidazione ed al corrispondente versamento, può essere impugnato anche dalle parti contraenti in quanto la previsione dell'avviso di liquidazione al notaio vale solo a costituirlo quale responsabile d'imposta, tenuto all'integrazione del versamento, ex D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 13, ma non incide sul principio, fissato dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 57, per cui soggetti obbligati al pagamento dell'imposta restano le parti sostanziali dell'atto medesimo" (Cass. 25119 del 2020, cit.). Ed ancora: "In tema di imposta di registro, il notaio rogante opera quale mero responsabile d'imposta, cioè come soggetto obbligato al pagamento dell'imposta per fatti e situazioni esclusivamente riferibili ad altri, al solo fine di facilitare l'adempimento fiscale, di talchè egli, pur obbligato a richiedere la registrazione, rimane estraneo al presupposto impositivo, e terzo rispetto al rapporto di debito-credito tra l'Amministrazione finanziaria ed il soggetto passivo del tributo; ne consegue che il pagamento dell'imposta proporzionale di registro effettuato dal contribuente, costituendo adempimento dell'obbligazione tributaria, ha effetti liberatori anche per il notaio rogante, avendo la garanzia "ex lege" esaurito la sua funzione nel momento stesso in cui venne conseguita la prestazione garantita" (Cass. 24 marzo 2022, n. 9538).

3. Il secondo motivo di ricorso va accolto.

4. Gli altri motivi restano assorbiti: con il primo veniva lamentata la violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la commissione regionale omissa "di rilevare la fondatezza della pretesa erariale, quanto meno rispetto alla somma versata spontaneamente dal notaio" al momento della registrazione dell'atto; con il terzo motivo veniva lamentata la violazione o falsa applicazione della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 275, per avere la commissione affermato che "risultava pacifico" che alla Associazione spettasse l'esenzione prevista dal tale disposizione essendo l'ambito della norma stato esteso, "alla luce del disposto del D.L. 30/09/2005, n. 203, art. 11-quinquies... alla dismissione di tutti i beni pubblici senza limitazione di ordine oggettivo" e per avere così ritenuto che la cessione dei beni de quibus integrasse di per sè una loro valorizzazione laddove invece sarebbe stato da ritenere il contrario stanti, in primo luogo, la mancanza di un provvedimento comunale, ai sensi del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, art. 58, convertito con l. 6 agosto 2008, n. 133, di individuazione dei beni ceduti alla Associazione come "suscettibili di valorizzazione", in secondo luogo, il fatto che i beni trasferiti dal Comune alla Associazione erano già da tempo detenuti da quest'ultima e quindi non potevano risultare valorizzati "da una più proficua gestione" per effetto del trasferimento; con il quarto motivo di ricorso veniva lamentata la nullità della sentenza per difetto di discorso motivazionale effettivo in ordine alle ragioni di ritenuta applicabilità della esenzione di cui al l. 311 del 2004, art. 1, comma 275; l'esame dei tre motivi appena sintetizzati è reso inutile, avuto riguardo all'interesse della ricorrente, dall'accoglimento del secondo motivo.

5. La parte resistente, con la memoria depositata ex art. 378 c.p.c., solleva questioni di legittimità costituzionale "ai sensi della Cost, art. 24 e 113" e di compatibilità con "l'art. 1 del primo protocollo della CEDU" "dell'interpretazione del D.Lgs. n. 463 del 1997, art. 3 ter, secondo cui il pagamento da parte del notaio dell'imposta liquidata determina la definitività del rapporto anche nei confronti delle parti contraenti alla quali l'avviso di liquidazione non è stato notificato". L'art. 3 ter, cit. dispone che "Gli uffici controllano la



regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qua lora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. Il pagamento è effettuato, da parte dei soggetti di cui all'art. 10, lettera b), del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1981, n. 131, entro quindici giorni dalla data della suindicata notifica; trascorso tale termine, sono dovuti gli interessi moratori computati dalla scadenza dell'ultimo giorno utile per la richiesta della registrazione e si applica la sanzione di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13. 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". Sostiene la parte ricorrente che la ricordata interpretazione giurisprudenziale "ridurrebbe sostanzialmente a 15 giorni il termine per impugnare atteso che il pagamento deve essere effettuato entro 15 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione". Dacchè il dubbio di legittimità rispetto alla Cost., art. 24. Deduce inoltre la parte che tale interpretazione contrasterebbe con il medesimo art. 24 e con il successivo art. 113 in quanto toglierebbe "ad alcuni condebitori del tributo ogni possibilità di difesa autonoma del proprio interesse perchè fa espandere fino a loro gli effetti del giudicato ottenuto nei confronti di altro coobbligato". Si tratta di questioni le quali non sono rilevanti nel caso di specie ove non si è mai discusso della impugnazione dell'avviso di liquidazione e non è mai stato allegato che la ricorrente non abbia avuto tempo sufficiente per impugnare l'avviso essendosi invece discusso della possibilità per la parte di chiedere il rimborso dopo che la maggiore imposta liquidata dall'ufficio è stata pagata dal notaio ed ove va applicato il principio -da cui non vi sono ragioni per distaccarsi e che la parte neppure ha contestato nè in termini generali nè in riferimento alla concreta applicazione alla fattispecie- in base al quale la possibilità non sussiste in quanto il pagamento effettuato dal notaio comporta la definizione del rapporto tributario anche nei confronti delle parti del contratto, data la presunzione che esse sono state informate della notifica ed hanno deciso di non impugnare l'avviso di liquidazione. Peraltro, sotto il profilo delle possibilità di difesa, è stato anche già evidenziato che la parte del contratto ha titolo per far valere le proprie ragioni opponendosi all'azione di regresso o di rivalsa del notaio coobbligato adempiente (v. Cass. 7 marzo 2023, n. 6864; Cass. n. 15005/14, Cass. n. 4047/07 ed altre). La parte infine deduce che alla data in cui l'avviso fu notificato al notaio vi era una giurisprudenza, anche di legittimità, in base alla quale il contraente era ammesso a chiedere il rimborso. Cita la sentenza di questa Corte n. 4954 del 08/03/2006. Sostiene che negarle la legittimazione al rimborso in base all'orientamento giurisprudenziale già esistente prima di quella data ma definitivamente affermatosi solo dopo, significherebbe andare contro l'art. 1, primo protocollo aggiuntivo alla CEDU. Orbene, in disparte il fatto che la sentenza 4954/200 è stata resa con riguardo specifico non alla legittimazione della parte a chiedere il rimborso dell'imposta pagata dal notaio ma alla legittimazione del notaio ad impugnare la pretesa tributaria avanzata direttamente nei suoi confronti quale soggetto che l'ufficio aveva assunto obbligato al pagamento dell'imposta, è da sottolinearsi che la contribuente non ha mai allegato di non



essere stata informata dal notaio della notifica dell'avviso cosicchè non vi è che da rimarcare ancora che il pagamento del notaio comporta la definizione del rapporto tributario anche nei confronti della parte "dovendosi presumere che sia stata informata della notifica ed abbia deciso di non impugnare l'avviso di liquidazione" (v. Cass. 7 marzo 2023, n. 6864; Cass. n. 15005/14, Cass. n. 4047/07 ed altre). La preclusione della legittimazione, rectius della possibilità, di chiedere il rimborso discende dalla definitività del rapporto per non essere stato l'avviso di liquidazione impugnato, In concreto, dunque, per la ricorrente la dedotta questione di contrasto con "l'art. 1 del primo protocollo della CEDU" non si pone.

6. La sentenza impugnata deve essere cassata. Non vi sono accertamenti in fatto di svolgere. La causa può essere decisa nel merito con rigetto del ricorso originario.

7. Le spese del merito devono essere compensate in ragione dell'evolversi della vicenda processuale. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, dichiara assorbiti gli altri motivi, cassa la sentenza impugnata e decide nel merito rigettando il ricorso originario;

compensa le spese del merito;

condanna la parte controricorrente a rifondere alla Agenzia delle Entrate le spese del giudizio di legittimità, liquidate in Euro 6000.00, oltre spese prenotate a debito.

