

Inefficacia del pagamento di imposte al notaio da parte del fallito e legittimazione passiva per la richiesta di restituzione

La fattispecie oggetto del quesito e' la seguente: viene stipulato un atto di acquisto di un immobile da parte di un soggetto nei cui confronti era stata, in precedenza, pronunciata sentenza di fallimento. A seguito della stipula dell'atto, il notaio – cui non e' nota la condizione di fallito dell'acquirente – riceve dallo stesso il pagamento degli onorari e delle spese dell'atto, ivi comprese le somme destinate al pagamento delle relative imposte indirette. Il giudice delegato dichiara quindi inefficace il pagamento al notaio di "ogni somma" dallo stesso percepita dal fallito.

L'art. 44 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267 (legge fallimentare) dichiara inefficaci rispetto ai creditori i pagamenti eseguiti dal fallito dopo la dichiarazione di fallimento; disposizione, questa, tendente, principalmente, a salvaguardare la *par condicio creditorum*¹. La disposizione riguarda qualsiasi tipo di pagamento, ed e' quindi applicabile, per pacifica giurisprudenza, anche al pagamento di imposte, tasse e tributi in genere².

Stante quanto sopra, occorre peraltro verificare se la peculiare posizione del notaio con riferimento alla fattispecie impositiva *de qua* non legittimi una soluzione almeno parzialmente diversa. Occorre, a tal uopo, rammentare che – secondo la dottrina assolutamente prevalente – il notaio, tenuto al pagamento dell'imposta di registro ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. 131/1986 (norma richiamata anche nell'ambito delle altre imposte indirette), assume la particolare qualifica di *responsabile d'imposta*, di soggetto, cioe', che "è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi" (secondo la definizione di cui all'art. 64, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, riferibile, per la sua portata generale, anche a tributi diversi dalle imposte dirette)³. Sotto il profilo della compatibilita' della disciplina della responsabilita' per debito tributario altrui con il principio costituzionale di capacita' contributiva (art. 53 Cost.), si e' evidenziato che l'imposizione trova, in questi casi, la propria

¹ Cfr., tra gli altri, PROVINCIALI-RAGUSA MAGGIORE, *Istituzioni di diritto fallimentare*, Padova, 1988, p. 228 ss.; DE FERRA, *Effetti del fallimento per il fallito*, in *Commentario alla legge fallimentare Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1986, p. 51 ss.

² Il principio generale della soggezione dei pagamenti di imposte all'art. 44 della legge fallimentare e' affermato, in diversi contesti, da Cass. 18 aprile 2000 n. 4957, in *Foro it.*, Rep. 2000, voce *Fallimento*, n. 93; App. Venezia 16 aprile 1993, in *Fallimento*, 1993, p. 1147, con nota di ANNI; Trib. Napoli 12 giugno 1990, in *Fallimento*, 1991, p. 199, ed in *Giur. it.*, 1991, I, 2, c. 714, con nota di PERROTTA. Analoga soluzione, con riferimento alla revocatoria fallimentare *ex art. 67 l.f.*, in Trib. Genova 25 ottobre 1984, in *Boll. trib.*, 1985, p. 767.

³ Sulla posizione del notaio quale responsabile d'imposta, cfr., tra gli altri, C.N.N. (estensore PURI), *La legittimazione del notaio responsabile d'imposta al rimborso dell'imposta erroneamente pagata* (16.7.1999), Studio n. 773-bis; COSTANZA, *Sulla legittimazione del notaio rogante al rimborso dell'imposta di registro dallo stesso versata*, in *Riv. giur. trib.*, 1994, p. 73; COPPA, *Responsabile d'imposta*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. comm.*, XII, Torino, 1996, p. 379 ss., spec. p. 389 ss.; POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1990, p. 1231 ss.; ID., *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995, p. 10. Per una posizione parzialmente divergente, cfr. PARLATO, *Responsabilita' d'imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma, 1991; ID., *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, III, Padova, 1994, p. 393 ss.

giustificazione in una “certa idoneità” a sopportare il prelievo subito ⁴; idoneità derivante dall’esistenza di “rapporti giuridico-economici” tra il soggetto passivo ed il responsabile d’imposta, che fanno sì che quest’ultimo abbia a propria disposizione – oltre all’azione di rivalsa – anche altre possibilità di avere in anticipo la provvista per il pagamento dei tributi ⁵. Più incisivamente, si è evidenziato che – grazie ad una “situazione di fatto che gli consenta di non risultare definitivamente gravato dal prelievo”, “il responsabile d’imposta deve essere in grado di scongiurare la perdita derivante dall’eventuale insolvenza del debitore principale” ⁶.

Ma se così è – come non si ha modo di dubitare – ne deriva che in nessun modo il notaio – soggetto estraneo al rapporto giuridico tributario principale – può essere tenuto a versare al fallimento le somme riscosse in qualità di responsabile d’imposta, nella misura in cui dette somme siano state regolarmente utilizzate per il pagamento delle imposte dovute per l’atto. Si verrebbe, altrimenti, ad alterare profondamente la posizione giuridica del responsabile d’imposta, assoggettando lo stesso all’alea del concorso fallimentare, laddove l’effettivo beneficiario del pagamento non era certamente il notaio, bensì l’ufficio tributario competente, con evidente incostituzionalità della norma dell’art. 44 della legge fallimentare, se interpretata in tal senso, alla luce dell’art. 53 della Costituzione. Occorre, a tal fine, tener conto del fatto che non sarebbe proponibile, in tal caso, una richiesta di rimborso da parte del notaio nei confronti dell’ufficio delle entrate: la legittimazione al rimborso da parte del notaio – giustificata nell’ipotesi in cui si sia trattato di pagamento oggettivamente non dovuto ⁷ – non potrebbe viceversa avere, quale propria giustificazione, l’inefficacia del pagamento ex art. 44 della legge fallimentare, non rivestendo, ovviamente, il notaio alcuna funzione di tutela degli interessi della procedura fallimentare.

In conclusione, nella fattispecie in oggetto il curatore fallimentare – sul presupposto della declaratoria di inefficacia del pagamento al notaio ex art. 44 della legge fallimentare – deve richiedere al notaio medesimo esclusivamente la restituzione degli onorari dallo stesso percepiti, mentre per la restituzione delle imposte – che il notaio abbia già versato in conformità alle norme tributarie applicabili, o che comunque ancora detenga in nome e per conto dell’Amministrazione finanziaria – il curatore dovrà rivolgersi direttamente all’ufficio (o agenzia) delle entrate competente.

Gaetano Petrelli

⁴ COPPA, *Responsabile d’imposta*, cit., p. 392; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, p. 163.

⁵ Sulla valenza dell’art. 28, ultimo comma, della legge 16 febbraio 1913 n. 89, sotto il profilo di cui trattasi, cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 163.

⁶ COPPA, *Responsabile d’imposta*, cit., p. 392.

⁷ C.N.N. (estensore PURI), *La legittimazione del notaio responsabile d’imposta al rimborso dell’imposta erroneamente pagata* (16.7.1999), Studio n. 773-bis.