

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CLAUDIO CONSOLO
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

GIUSEPPE CORASANITI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO
MESSINA**
UNIVERSITÀ DI VERONA

FRANCO RANDAZZO
UNIVERSITÀ DI CATANIA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

**Maggio-Giugno
2019**

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

LA “ENUNCIAZIONE” DI ATTI SCRITTI E DI CONTRATTI VERBALI

SOMMARIO: 1. Nozione di “enunciazione”. – 2. La enunciazione di atti e contratti verbali. – 3. La enunciazione di atti e contratti scritti. – 3.1. I presupposti per l'imponibilità della enunciazione. – 3.2. La enunciazione in/di un atto non contrattuale. – 3.3. La “sovrabbondanza” di parti nell'atto enunciato e nell'atto enunciante. – 3.4. La ripetizione delle enunciazioni. – 3.5. L'enunciazione dell'enunciazione. – 3.6. La enunciazione degli atti non soggetti a registrazione e di quelli soggetti a registrazione solo “in caso d'uso”. – 3.7. La enunciazione degli atti soggetti a imposizione sostitutiva dell'imposta di registro. – 3.8. La enunciazione degli atti formati all'estero. – 3.8.1. Gli atti formati all'estero allegati al verbale di deposito rogato da un notaio italiano. – 3.8.2. La enunciazione di una donazione stipulata all'estero. – 3.9. La enunciazione del “finanziamento-soci” nel verbale recante la deliberazione assembleare di ripianamento delle perdite. – 3.10. La enunciazione di atto per il quale si è verificata la decadenza della pretesa erariale. – 3.10.1. La enunciazione di eventi (non denunciati ai sensi dell'art. 19, t.u.r.) che avrebbero dato luogo a ulteriore liquidazione di imposta. – 3.11. La enunciazione contenuta in un atto dell'Autorità Giudiziaria.

1. – *Nozione di “enunciazione”*

L'articolo 22, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131⁽¹⁾, al ricorrere di dati presupposti, dispone la tassazione dell'atto che sia “enunciato” da altro atto⁽²⁾.

Per “enunciazione” si intende⁽³⁾ il riferimento a un atto (il c.d. atto “enunciato”) da parte di un altro atto, il c.d. atto “enunciante” (il quale,

⁽¹⁾ Al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, si farà d'ora innanzi riferimento con l'acronimo t.u.r.

⁽²⁾ Cfr. Cass., 14 gennaio 2011, n. 780, in *Notariato*, 2011, 3, 330, secondo cui “l'Amministrazione Finanziaria può legittimamente sottoporre a tassazione un atto non solo per le nuove disposizioni che ne costituiscono il contenuto ma anche per quelle che, in esso enunciate, costituiscono il contenuto di precedente atto intervenuto tra le stesse parti”.

⁽³⁾ Cfr. G. Aiello, *La tassazione delle disposizioni enunciate in un atto ex art. 22 del d.p.r. n. 131/1986 e la discutibile esclusione, da parte della Suprema Corte, del principio dell'alternatività*, in *Boll. trib.*, 2006, 632; A. Busani, *La “enunciazione” di contratti verbali e di atti scritti*, in *Corr. trib.*, 2009, 3851; A. Busani, *L'imposta di registro per il mutuo stipulato all'estero con garanzia su beni in Italia*, in *Corr. trib.*, 2010, 1711; A. Busani, *Presupposti per la imponibilità della “enunciazione” di atti non registrati*, in *Corr. trib.*, 2010, 141; C. Casalini – A. Chizzini, *L'atto contenente l'enunciazione deve avere gli stessi soggetti fra cui è intercorso quello enunciato*, in *Corr. trib.*, 2000, 1535; P. D'Orsogna, *Fideiussione ed enunciazione di atti – Criterio di applicazione dell'imposta di registro*, in *Fisco*,

non è imprescindibilmente un atto scritto, ma è abbastanza implausibile pensare, nel concreto, al caso di una enunciazione contenuta in un contratto verbale: di questa fattispecie si omette pertanto la trattazione); ad esempio, nel contratto di concessione di ipoteca da Tizio alla Banca Alfa si menziona il contratto di erogazione di credito chirografario precedentemente stipulato tra la Banca Alfa e Tizio a garanzia del quale sia poi, appunto, concessa quell'ipoteca⁽⁴⁾.

Della materia della enunciazione occorre occuparsi, nell'ambito dell'imposta di registro, in quanto, ai sensi del predetto art. 22, 1° comma, t.u.r.:

a) “[s]e in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta⁽⁵⁾ si applica anche alle disposizioni enunciate” (primo periodo); e che:

b) “[s]e l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'articolo 69” (secondo periodo).

La tematica disciplinata nell'art. 22, t.u.r., deve essere completata, per avere una completa panoramica della materia in esame, osservando anche

2005, 7194; P. D'Orsogna, *Sui riflessi fiscali nel fallimento della scrittura privata di cessione di immobili*, in *Fisco*, 2001, 1210; N. Madama, *Imponibili ai fini del Registro le enunciazioni contenute negli atti giudiziari – Nota a sentenza*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1999, 379; A. Montesano, *Scontano l'imposta di registro gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso enunciati in atti registrati*, in *Fisco*, 2007, 2913; A. Montesano, *L'istituto dell'enunciazione nell'imposta di registro*, in *Fisco*, 2010, 5808; R. Murer, *Comunione ereditaria e società di fatto*, in *Corr. trib.*, 1999, 3308; M. Pulcini, *Tassazione dei decreti ingiuntivi esecutivi – Problematice relative all'enunciazione delle fideiussioni*, in *Fisco*, 1999, 8660; C. Sacchetto, *Profili fiscali dell'arbitrato, retro*, 2000, I, 29.

⁽⁴⁾ Per una specifica fattispecie, cfr. Comm. centr., 18 febbraio 1980, n. 3333, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo la quale “un'obbligazione a contenuto patrimoniale, enunciata in un atto di costituzione d'ipoteca, va assoggettata all'imposta di registro indipendentemente dal tributo che si rende applicabile per la costituzione d'ipoteca”.

⁽⁵⁾ Parrebbe trattarsi di imposta principale, perché da applicare in sede di registrazione del contratto enunciante.

Cfr. però Comm. trib. prov. Brescia, 21 febbraio 2013, n. 13, in *Notariato*, 2013, 3, 350, secondo cui “il notaio che redige l'atto enunciante non è responsabile dell'imposta eventualmente dovuta per l'enunciazione essendo obbligato a richiedere la registrazione solo per gli atti da lui redatti ricevuti o autenticati”.

Di contro, cfr. Comm. trib. prov. Milano, 11 giugno 2015, n. 5261, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo cui “va assoggettato ad imposta di registro il finanziamento soci, menzionato nell'atto di ripianamento perdite attraverso la rinuncia dei soci a conseguire la restituzione delle somme prestate alla società e il notaio, quale responsabile di imposta, è tenuto a corrispondere all'erario quanto dovuto a fronte della registrazione dell'atto effettuato per il suo tramite”.

che “[i] pubblici ufficiali devono indicare⁽⁶⁾ negli atti da loro formati⁽⁷⁾ gli estremi della registrazione⁽⁸⁾ degli atti soggetti a registrazione⁽⁹⁾ in termine fisso⁽¹⁰⁾ menzionati negli atti stessi” (art. 64, t.u.r.)⁽¹¹⁾; e che “[i] pubblici ufficiali non possono menzionare negli atti non soggetti a registrazione in termine fisso da loro formati⁽¹²⁾, né allegare agli stessi, né ricevere in deposito, né assumere a base dei loro provvedimenti, atti soggetti a registrazione in termine fisso non registrati”.

(6) Questa norma, evidentemente, non impedisce di menzionare atti non registrati (un siffatto divieto è bensì disposto nell’art. 65, 1° comma, t.u.r., ma solo con riferimento alla menzione da effettuarsi in atti non soggetti a registrazione, mentre qui si verte in tema di atti soggetti a registrazione): nell’imporre di menzionare gli estremi di registrazione degli atti enunciati, l’art. 64, t.u.r., di contro, impone di menzionare la non avvenuta registrazione degli atti menzionati e che non siano stati registrati.

(7) Per “atto formato” dal pubblico ufficiale deve probabilmente intendersi sia l’atto pubblico che la scrittura privata autenticata; anche se un argomento in contrario (assai debole, perché meramente testuale) potrebbe essere tratto dal disposto dell’art. 66, 1° comma, t.u.r., ove si parla di atti “formati o autenticati”, ciò da cui potrebbe desumersi che il legislatore ben avesse presente la distinzione tra atto “formato” e atto “autenticato” e che, quindi, non sia possibile argomentare che il legislatore stesso nell’elaborare l’art. 64, 1° comma, e l’art. 65, 1° comma, *minus dixit quam voluit*. Per G. Arnao, *Manuale dell’imposta di registro con massimario*, Milano, 1997, 442, la norma in commento sarebbe invece da riferire ai soli atti pubblici e non anche agli atti autenticati.

(8) Occorre, pertanto, indicare l’ufficio in cui l’atto è stato registrato, la data di registrazione e il numero di registrazione; non pare l’indicazione richiesta dalla legge doversi estendere anche all’importo delle imposte versate. Quando il legislatore ha preteso l’indicazione dell’importo dell’imposta, l’ha esplicitamente affermato: cfr. l’art. 66, 1° comma, t.u.r.

(9) Quanto all’atto enunciato che non sia ancora stato registrato, perché non è ancora scaduto il termine per l’effettuazione della registrazione, la prassi professionale è nel senso di menzionare il fatto che la registrazione, appunto, non è ancora avvenuta, essendo ancora in corso il periodo prescritto dalla legge per effettuarla.

(10) Pertanto, la norma non riguarda gli atti soggetti a registrazione “in caso d’uso”, in quanto, ovviamente, se si tratta di menzione di atti da registrare solo “in caso d’uso”, non vi sono estremi di registrazione da riportare qualora il caso d’uso non si sia ancora verificato.

(11) *Ratio* di questa norma (che è peraltro priva di sanzione: ai sensi dell’art. 3, 1° comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (“Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione”) è, da un lato, quella di permettere agli Uffici di ricercare celermente gli atti menzionati mediante gli estremi di registrazione indicati nell’atto enunciante e, d’altro lato, di permettere agli Uffici stessi di conoscere la eventuale non avvenuta registrazione dell’atto enunciato. In sostanza, la norma serve come incentivo ad adempiere l’obbligo di registrazione e (cfr. sul punto L. Riccardi, *Commento all’articolo 64*, in N. d’Amati (a cura di), *La nuova disciplina dell’imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986, commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, 381) come indiretto “strumento organizzativo” per gli Uffici, apprestato al fine di scongiurare ipotesi di doppia imposizione.

(12) Sull’espressione “atto formato” contenuta nell’art. 65, 1° comma, t.u.r., può essere ripetuto quanto appena sopra osservato in ordine alla medesima espressione utilizzata nell’art. 64, t.u.r.

La norma di cui all'art. 22, t.u.r., concerne, dunque, sia la enunciazione di "contratti verbali" che la enunciazione di "atti scritti". Per ragioni di ordinata esposizione, è pertanto opportuno separare la trattazione della materia della enunciazione degli "atti scritti" da quella dei "contratti verbali".

2. – *La enunciazione di atti e contratti verbali*

Traendo spunto dalla quotidiana prassi professionale, si ha un "classico" caso di enunciazione di un contratto verbale in un contratto formato per iscritto quando si pone in essere un atto di concessione di ipoteca a garanzia di una posizione debitoria derivante da un contratto non sottoposto a registrazione (si pensi a un contratto verbale di finanziamento tra soggetti "privati", che non sia perciò stato sottoposto a registrazione, cui faccia appunto seguito, tra le stesse parti, un atto di concessione di garanzia ipotecaria nel cui ambito si enunci, dunque, il contratto verbale di finanziamento).

Un altro "classico" caso di enunciazione di un contratto verbale (che, però, attualmente ha perso pratico interesse, a fronte del fatto che, ad oggi, gli apporti in sede di costituzione di società sono stati tutti completamente detassati, fatta eccezione solo per i conferimenti immobiliari) è quello della enunciazione di una società di fatto (cfr. anche l'art. 4, lett. e) e Nota II, TP1); e, cioè, il caso in cui in un atto (si pensi a un contratto di appalto o a un contratto preliminare o definitivo di compravendita immobiliare) intervengano i soci della società di fatto enunciando il loro rapporto societario e, in tale qualità, stipolino appunto il contratto di appalto o il contratto preliminare o definitivo di compravendita⁽¹³⁾. In questo caso, la tassazione dell'atto enunciato concerne sia gli apporti effettuati in sede di costituzione della società (e, quindi, sulla base del valore cor-

⁽¹³⁾ Cfr. nella prassi amministrativa, la ris. 30 ottobre 1989, n. 310881; e la ris. 11 settembre 1979, n. 250452.

In giurisprudenza, cfr. Cass., 2 luglio 2003, n. 10447, in *BIG Suite*, Ipsosa; Comm. centr., 30 ottobre 2002, n. 7877, in *BIG Suite*, Ipsosa; Cass., 27 aprile 1984 n. 2648, in *Corr. trib.*, 1984, 1329; Cass., 19 aprile 1983, n. 2645, in *Corr. trib.*, 1983, 1310.

Cfr., in particolare, Comm. centr., 21 gennaio 1992, n. 331, in *BIG Suite*, Ipsosa, per un caso di enunciazione in un contratto preliminare dell'atto costitutivo della società di fatto, stipulato in forma verbale; in questa fattispecie il giudice ritenne (ma commettendo un grossolano errore) la non tassabilità dell'atto enunciato, in quanto appunto stipulato nella forma del contratto verbale. Per un caso di enunciazione di un contratto verbale di società di fatto in un contratto definitivo di compravendita cfr. Comm. centr., 21 marzo 1989, n. 2261, in *BIG Suite*, Ipsosa.

rente dei beni conferiti alla data in cui i conferimenti vennero effettuati e con l'applicazione delle regole di tassazione vigenti all'epoca del conferimento) sia gli altri conferimenti che i soci abbiano successivamente effettuato ad incremento del patrimonio sociale⁽¹⁴⁾.

Circa la tassazione dell'enunciazione di un'attività giuridica effettuata non in forma scritta, occorre osservare anzitutto che negli artt. 2, 3 e 22, t.u.r., si parla esclusivamente dell'enunciazione di "contratti verbali" e mai di "atti verbali" (quando invece negli artt. 2 e 22, t.u.r., si parla espressamente dell'enunciazione di "atti scritti"): se ne dovrebbe trarre, dunque (anche se, in effetti, è abbastanza forte l'impressione che il legislatore *minus dixit quam voluit*), che la legge di registro non intenda conferire rilevanza alcuna agli atti enunciati di natura "non contrattuale" (si pensi a una ricognizione di debito oppure a una rinuncia a un credito, eccetera; ma non a una fideiussione la quale, seppur si formi "unilateralmente", è

(14) Cfr. anche Cass., 6 giugno 1979, n. 3202, in *Corr. trib.*, 1980, 1147; Comm. centr., 2 giugno 1987, n. 5060, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo cui nella enunciazione di società di fatto costituiscono oggetto di imposizione, in via di principio, i conferimenti originari; in difetto di una prova inoppugnabile della consistenza dei beni conferiti, la base imponibile va legittimamente accertata con riguardo al patrimonio sociale esistente al momento della enunciazione, con esclusione dell'avviamento; Comm. centr., 6 giugno 1990, n. 4316, in *Corr. trib.*, 1990, 3434, secondo cui nella enunciazione di un contratto di società la base imponibile è costituita dal valore dei conferimenti alla data di costituzione della società e, in difetto di prova in ordine al predetto valore, dal valore del patrimonio al momento della enunciazione; Comm. centr., 24 aprile 1993, n. 1675, in *Corr. trib.*, 1993, 2138, secondo cui "è fuori discussione, dunque, che la determinazione del patrimonio imponibile di una società di fatto va effettuata con riferimento al momento della costituzione. In difetto di valida prova del valore di tale patrimonio, esso può essere accertato presuntivamente in base al patrimonio sociale al momento dell'enunciazione, salvo alla parte contribuente la possibilità di prova sull'effettiva entità dei conferimenti"; Cass., 11 novembre 1994, n. 9425, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo cui "in caso di regolarizzazione di una società di fatto in società in nome collettivo, l'imponibile ai fini dell'imposta di registro per l'enunciazione della società preesistente va determinato con riguardo al momento della costituzione della stessa e non a quello dell'enunciazione, sicché, di regola, non v'è spazio per la tassazione dell'avviamento, che non si configura, ovviamente, all'inizio dell'attività di impresa"; Comm. centr., 6 novembre 2002, n. 8038, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo cui la costituzione di una società di fatto è soggetta all'imposta di registro una sola volta, anche se la sua enunciazione è stata reiterata in più atti distinti e successivi e il termine di decadenza per l'esercizio della pretesa fiscale decorre sempre dal primo atto contenente tale enunciazione.

Secondo la ris. n. 300031 del 19 febbraio 1975, nel caso di enunciazione di società di fatto in sentenze dichiarative di fallimento, la determinazione dell'imponibile va effettuata con riguardo ai conferimenti iniziali alla data di costituzione del rapporto sociale sia pur risalendo ad essi in via di presunzione.

Cfr. anche la ris. n. 301632 del 5 maggio 1976, secondo cui, nel caso di regolarizzazione di società di fatto, si applica l'imposta con riferimento ai conferimenti effettuati al momento della costituzione della società di fatto. Nel medesimo senso cfr. pure la Risoluzione n. 300914 dell'8 gennaio 1976.

comunque un contratto). Pertanto, dall'osservazione secondo cui il legislatore non si occupa dell'enunciazione di "atti verbali", ma solo dell'enunciazione di "contratti verbali", dovrebbe discendersi che quando l'art. 22, t.u.r., parla di enunciazione di "contratti verbali", si riferisca esclusivamente ad atti di natura contrattuale e che, quindi, l'enunciazione di atti verbali di natura non contrattuale non dovrebbe avere alcuna rilevanza e non comportare alcuna tassazione a causa di enunciazione.

Passando, dunque, a esaminare la materia dell'enunciazione dei "contratti verbali", occorre iniziare dalla lettura dell'art. 3, t.u.r. (intitolato appunto "Contratti verbali"), il quale dispone:

a) al 1° comma, che "[s]ono soggetti a registrazione i contratti verbali":

a.1. "di locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite";

a.2. "di trasferimento e di affitto di aziende esistenti nel territorio dello Stato e di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite"; e:

b) al 2° comma, che "[p]er gli altri contratti verbali si applicano le disposizioni dell'articolo 22".

Quando la legge effettua questo rimando all'art. 22, t.u.r. per tali "altri contratti verbali", essa evidentemente allude ai contratti verbali diversi da quelli di cui all'art. 3, 1° comma, t.u.r., vale a dire, come appena visto, ai contratti verbali diversi (detto in sintesi) dai contratti di locazione o affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato e dai contratti di trasferimento e di affitto di aziende esistenti nel territorio dello Stato. Ebbene, per tutti questi "altri contratti verbali" (diversi, dunque, da quelli di cui all'art. 3, 1° comma, t.u.r.) si deve applicare quanto disposto dall'articolo 22, t.u.r., e cioè la normativa recante il predetto "principio di enunciazione".

Dalla enunciazione, pertanto, consegue, oltre che la tassazione dell'atto enunciante, anche la tassazione dell'atto enunciato; quest'ultima si opera:

a) applicando alla base imponibile, risultante dal contratto verbale enunciato, la tassazione (in misura fissa o proporzionale) indicata nel t.u.r. e nella Tariffa a esso allegata per la tassazione del corrispondente contratto redatto in forma scritta (se si tratti, ad esempio, di un contratto di compravendita di beni mobili, l'aliquota sarebbe quella del 3 per cento, di cui all'art. 2, Tariffa Parte Prima⁽¹⁵⁾ allegata al t.u.r.; se si tratti, invece,

⁽¹⁵⁾ D'ora innanzi si farà riferimento alla Tariffa Parte Prima allegata al t.u.r. con l'acronimo TP1.

di un contratto verbale soggetto all'iva, non si dovrebbe scontare alcuna imposta per la sua enunciazione: invero, come oltre si sosterrà, se si ritengono non soggette a tassazione, per enunciazione, le scritture private non autenticate soggette all'iva – perché esse sono da registrare solo “in caso d'uso”, ai sensi dell'art. 5, 2° comma, t.u.r. – tanto meno, evidentemente, si dovrebbero ritenere soggetti a tassazione i contratti verbali soggetti a iva; se, d'altro canto, questa tesi non si renda invece plausibile, alla enunciazione del contratto verbale soggetto a iva dovrebbe conseguire la tassazione con l'imposta di registro nella misura fissa di euro 200, ai sensi dell'art. 40, 1° comma, t.u.r. (16));

b) applicando, inoltre, se il contratto verbale fosse stato da registrare “in termine fisso” (17) (ad esempio, perché si trattasse di un contratto verbale rientrante nel perimetro dell'art. 3, 1° comma, t.u.r.), ma non fosse stato registrato, la sanzione amministrativa per la sua mancata registrazione.

Ovviamente, né l'imposta (afferente le “disposizioni enunciate”) né la sanzione (afferente l'omessa registrazione) sono pretendibili se – con riguardo all'atto enunciato, che, appunto, fosse da registrare “in termine fisso” (18) – sia intervenuta la decadenza dell'Amministrazione dal potere di registrazione d'ufficio, per il decorso del termine quinquennale di cui all'art. 76, 1° comma, t.u.r.; com'è anche dimostrato dall'osservazione che l'art. 76, 5° comma, t.u.r., prevede un'eccezionale ipotesi di tassazione (e, cioè, in caso o di registrazione volontaria o di deposito dell'atto ai sensi dell'art. 6, t.u.r.) dell'atto per il quale si sia verificata la decadenza della pretesa erariale (19).

(16) Cfr. in quest'ultimo senso, Comm. trib. reg. Piemonte, 3 maggio 2010, n. 32, in *BIG Suite*, Ipsoa.

(17) Cfr. Comm. centr., 17 maggio 1991, n. 3923, in *Corr. trib.*, 1991, 2620, secondo cui nell'atto con cui viene deliberata la misura degli interessi di un finanziamento soci, nel quale si rileva che ciascun socio è creditore di una certa somma capitale verso la società, ricorrono i presupposti per l'imposizione *ex se* del debito per capitale oltre che del credito per interessi; infatti, la precisa enunciazione del credito dei soci e l'identità delle parti del rapporto obbligatorio con le parti dell'atto registrato legittimano l'imposizione della disposizione enunciata.

(18) Se il contratto enunciato è un contratto verbale non soggetto a registrazione in “termine fisso”, se ne fa tassazione per enunciazione qualunque sia la data della sua stipula, la quale, al fine che qui interessa, non ha pratica rilevanza: infatti, la registrazione d'ufficio dei contratti verbali “deve essere richiesta, a pena di decadenza, nel termine di cinque anni dal giorno in cui, [...] a norma dell'art. 15, lettere c), d) [...]”, si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio” (art. 76, 1° comma, t.u.r.).

(19) La stessa Amministrazione Finanziaria (ris. n. 260069 del 17 luglio 1992) ha escluso che possa farsi luogo a registrazione in caso di atti soggetti a registrazione in termine

Pertanto, occorre osservare che se è vero che, di regola, i contratti verbali (fatta eccezione per quelli di cui all'art. 3, 1° comma, t.u.r., i quali sono da registrare "in termine fisso") non sono soggetti all'applicazione dell'imposta di registro all'atto della loro formazione (per l'evidente ragione che la loro tassazione, da un lato, sarebbe percepita dai contribuenti come estremamente fastidiosa e contraria a esigenze di speditezza nella contrattazione e, dall'altro, la loro avvenuta stipulazione sarebbe di difficilissimo, se non di impossibile, controllo, con prevedibile fallimento operativo delle norme che disponessero nel senso della loro tassazione), è pure vero che essi, una volta "incorporati" (seppur per mera enunciazione) in un atto scritto, vengono, invece, con ciò, ad avere, anche se "indirettamente", quella "confezione" che costituisce – di regola – il presupposto applicativo dell'imposta di registro, vale a dire (ai sensi dell'art. 2, t.u.r.) la formazione per iscritto dell'atto da sottoporre a registrazione⁽²⁰⁾.

Invero, il "principio di enunciazione" è una disciplina che, con riferimento ai contratti verbali, deve essere osservata anche in chiave antielusiva⁽²¹⁾ in quanto, se la norma sulla enunciazione non esistesse, sarebbe gioco facile quello di stipulare il contratto (ove non vi siano prescrizioni di forma *ad substantiam*, e cioè richieste dalla legge per la validità dell'atto da stipulare) in forma di contratto verbale e poi riprodurlo ("per esteso" o "per sunto") in un altro contratto scritto, pretendendone con ciò la sua non tassazione.

In altri termini, se la registrazione dei contratti verbali appare essere, a prima vista, un'ipotesi eccezionale e sporadica, a ben guardare, invece, riflettendo sul fatto che la enunciazione comporta la tassazione del contratto verbale con la stessa imposizione che sarebbe applicabile

fisso, non registrati, ed enunciati ai sensi dell'art. 22, t.u.r., allorché le disposizioni enunciate siano di data anteriore al quinquennio in quanto l'art. 76, t.u.r., "limita espressamente l'applicabilità della registrazione d'ufficio oltre i termini di decadenza, solo alla ipotesi di registrazione in caso d'uso di cui all'art. 6". Infatti, solo in relazione alle "lettere c), d) ed e) il termine di decadenza di cinque anni decorre dal momento in cui si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio. Non richiamando anche la lettera b), [...] è precluso all'Amministrazione, decorso il quinquennio, procedere alla [...] registrazione d'ufficio» delle scritture private non autenticate soggette a registrazione in termine fisso e non registrate. L'enunciazione di tali atti non può essere interpretata nemmeno quale «registrazione volontaria, mancandone il presupposto ovvero la spontanea richiesta di registrazione da parte del contribuente».

⁽²⁰⁾ Cfr. la ris. n. 14/E del 6 febbraio 2001 e la ris. n. 71 del 25 maggio 2006, entrambe sulla enunciazione di un contratto di comodato verbale.

⁽²¹⁾ In tal senso Cass., 14 marzo 2007 n. 5946, in *Notariato*, 2007, 4, 375; e in *Fisco*, 2007, 2390.

se il contratto verbale fosse stato redatto per iscritto, se ne ha che il perimetro applicativo dell'imposta di registro, rispetto ai contratti verbali, è praticamente coincidente con il medesimo perimetro che concerne i contratti scritti. Dato che la enunciazione è intesa essere, in sostanza, una sorta di "riproduzione" in iscritto (completa o sommaria che sia) del contratto verbale, la conseguenza ne è che la enunciazione determina l'applicazione a quel contratto verbale, poi risultante per iscritto a causa della sua enunciazione, la stessa disciplina fiscale che sarebbe stata applicabile se, *ab origine*, quel contratto fosse stato stipulato per iscritto.

La legge, peraltro, offre (ai contratti verbali enunciati) un temperamento (non concesso, invece, ai contratti scritti enunciati): ai sensi dell'art. 22, 2° comma, t.u.r., "[l']enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione" (22) (e ciò, in quanto la cessazione degli effetti dell'atto enunciato dimostra, di per sé, che non ci sono ragioni per applicare la norma antielusiva, finalizzata, invero, a operare solo quando sia enunciato per iscritto – con ciò attestandone l'esistenza – un contratto ancora efficace) (23): si pensi, ad esempio, al caso dell'atto di rinuncia al credito enunciante il contratto da cui il credito rinunciato scaturiva (24); oppure all'atto di cessione di credito in pagamento di una precedente posizione debitoria (del soggetto cedente verso il soggetto cessionario) la quale venga appunto estinta, impedendosi con ciò la tassazione del contratto verbale dal quale il debito nacque (in tale fattispecie, tuttavia, si deve ipotizzare che potrebbe essere pretesa la tassazione della ricognizione del debito (25) la quale sia espressamente effettuata nell'atto di cessione del credito in pagamento; anche se, in linea pratica, non è difficile immaginarne invece la non sottoposizione a tassazione qualora tale ricognizione non sia espressa, ma sia solamente implicita).

(22) Per una fattispecie particolare di enunciazione di contratto verbale in tutto o in parte eseguito, cfr. Nota della Direzione Regionale del Veneto dell'Agenzia delle entrate 7 marzo 2001, n. 55316/2001/E.

(23) Cfr. in tal senso A. Berliri, *Le imposte di bollo e di registro: esposizione istituzionale della legislazione in materia*, Milano, 1970, 182.

(24) Cfr. Comm. trib. reg. Puglia, 6 maggio 2005, n. 31, in *BIG Suite*, Ipsoa.

(25) Cfr. la ris. 30 marzo 1984, n. 241239 in materia di atto di concessione di ipoteca a fronte di un debito di cui non sia enunciata la fonte ma del quale il debitore, nel contesto dell'atto di concessione di garanzia, faccia atto di ricognizione.

3. – *La enunciazione di atti e contratti scritti*

Con norma impregnata di evidente finalità antievasiva⁽²⁶⁾, viene prescritto che, al ricorrere di taluni presupposti, oltre illustrati, se in un atto soggetto a registrazione “sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti [...] non registrati”:

a) si deve far luogo alla tassazione sia dell’atto enunciante che delle “disposizioni enunciate” (art. 22, 1° comma, primo periodo, t.u.r.);

b) si deve applicare la sanzione amministrativa prescritta per la mancata registrazione qualora per le “disposizioni enunciate” vi fosse un obbligo di registrazione che non sia stato adempiuto (art. 22, 1° comma, secondo periodo, t.u.r.).

Anche in questo caso, né l’imposta (afferente le “disposizioni enunciate”) né la sanzione (afferente l’omessa registrazione) sono ovviamente pretendibili se – con riguardo all’atto enunciato, che, appunto, fosse da registrare “in termine fisso” – sia intervenuta la decadenza dell’Amministrazione dal potere di registrazione d’ufficio, per il decorso del termine quinquennale di cui all’art. 76, 1° comma, t.u.r.; com’è anche dimostrato dall’osservazione che l’art. 76, 5° comma, t.u.r., prevede un eccezionale caso di tassazione dell’atto per il quale si sia verificata la decadenza della pretesa erariale)⁽²⁷⁾.

3.1. – *I presupposti per l’imponibilità della enunciazione*

Affinché si verifichi il presupposto per la tassazione dell’atto enunciato non basta la sua mera enunciazione.

⁽²⁶⁾ Cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 208-2010/T del 14 dicembre 2011, *La registrazione d’ufficio e l’enunciazione nell’imposta di registro*, in *CNN Notizie* del 28 marzo 2012, secondo cui “La disposizione contenuta nell’articolo 22 TUR ha innegabile finalità antievasiva, perseguendo l’obiettivo di sottoporre a registrazione atti sottratti all’imposizione, tanto da rimarcare la necessità dell’irrogazione della sanzione laddove l’atto enunciato avrebbe dovuto essere registrato in termine fisso. Diversa pare la *ratio* della disposizione nell’ipotesi dell’enunciazione dei contratti verbali diversi da quelli espressamente menzionati nell’art. 3 del TUR, i quali, anche se originariamente non soggetti al tributo, devono scontare l’imposta di registro se enunciati in un atto portato alla registrazione. L’enunciazione in questo caso sembrerebbe integrare il presupposto dell’imposta in considerazione, atteso che consente all’atto verbale di ‘divenire’ disposizione di un atto scritto”.

Nella ris. n. 46/E del 5 luglio 2013 si parla di “rilevanza dell’atto enunciato quale autonomo indice rivelatore di ricchezza”.

⁽²⁷⁾ Cfr. anche in questa fattispecie la già richiamata ris. n. 260069 del 17 luglio 1992, la quale esclude che possa farsi luogo a registrazione in caso di atti soggetti a registrazione in termine fisso, non registrati, ed enunciati ai sensi dell’art. 22, t.u.r., allorché le disposizioni enunciate siano di data anteriore al quinquennio.

Anzitutto, vi è un presupposto implicito (tanto ovvio da non essere nemmeno considerato dal legislatore), vale a dire che si deve trattare dell'enunciazione contenuta in un atto soggetto a registrazione; quindi, l'enunciazione contenuta in un atto per il quale non vi è obbligo di registrazione (si pensi a un provvedimento del Giudice di pace di valore inferiore a 1.033 euro) resta completamente irrilevante per l'applicazione dell'imposta di registro⁽²⁸⁾.

Come già accennato, inoltre, la legge pone, quale condizione applicativa della normativa sull'enunciazione, il fatto che l'atto enunciato sia posto in essere "fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione"⁽²⁹⁾ (pertanto, la norma in esame sicuramente non si applica, ad esempio, nel caso in cui Caio conceda, con atto unilaterale, una garanzia alla Banca Alfa per un finanziamento da questa erogato a Sempronio). La ragione della norma risiede nella considerazione che, in tanto si può far luogo a tassazione, in quanto essa sia conseguenza diretta del comportamento del soggetto che la subisce⁽³⁰⁾.

⁽²⁸⁾ Posto che l'art. 5, TAB, esonera da registrazione le "garanzie richieste da leggi, anche regionali e provinciali" e gli "atti relativi alla loro cancellazione, comprese le quietanze da cui risulti l'estinzione del debito" (e ciò anche se si tratti di atti pubblici o di scritture private autenticate: art. 11, TP1), non è soggetta a registrazione, tanto meno per enunciazione, la fideiussione (obbligatoriamente menzionata nel contratto preliminare, ai sensi dell'art. 6, 1° comma, lett. g), d.lgs. n. 122 del 2005) che l'impresa costruttrice deve rilasciare al promissario acquirente di un edificio da costruire o in corso di costruzione, ai sensi dell'art. 2, d.lgs. 20 giugno 2005, n. 122, intitolato "Disposizioni per la tutela dei diritti patrimoniali degli acquirenti di immobili da costruire, a norma della l. 2 agosto 2004, n. 210" (cfr., sul punto, Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 154-2012/T, Contratto preliminare ed enunciazione di fideiussione ex d.lgs. n. n. 122 del 2005, in *CNN Notizie* del 10 luglio 2013).

⁽²⁹⁾ Cfr. Comm. centr., 17 maggio 1991, n. 3923, in *Corr. trib.*, 1991, 2620, per una fattispecie di enunciazione di un finanziamento soci in un successivo atto nel quale la società e i soci concordavano la misura degli interessi di quel finanziamento.

Cfr. anche Comm. trib. prov. Salerno, 24 febbraio 1997, n. 125, in *Corr. trib.*, 1997, 3453; e in *GT - Riv. giur. trib.*, 1997, 555, con nota di C. Glendi, secondo cui "si ha enunciazione di atti non registrati ogni qualvolta le parti, nel porre in essere un contratto ovvero un atto, fanno riferimento, dichiarano o richiamano le disposizioni contenute in un altro atto non registrato, sempre che esista una connessione tra gli atti stessi. Affinché trovino applicazione le disposizioni previste dell'art. 22 d.p.r. n. 131 del 1986 - applicazione dell'imposta di registro anche alle disposizioni enunciate e applicazione della pena pecuniaria di cui all'art. 69 del medesimo decreto nel caso in cui l'atto enunciato avrebbe dovuto essere soggetto a registrazione in termine fisso - occorre che gli atti, quello enunciante e quello enunciato, siano posti in essere tra le parti".

Per un'altra fattispecie, cfr. Cass., 2 febbraio 2000, n. 1125, in *Corr. trib.*, 2000, 1535, con nota di C. Casalini - A. Chizzini; e in *Giur. Imp.*, 2000, 359.

⁽³⁰⁾ Cfr. in tal senso Comm. centr., 27 febbraio 1941, n. 37870, in *Giur. Imp. Reg. Neg.*, 1942, 43, 141.

Invero, la *ratio* della legge, in tema di enunciazione, è assai chiara ed evidente: la disciplina della enunciazione è, come detto, finalizzata a essere una misura di contrasto all'elusione in quanto, altrimenti, sarebbe facile ai contraenti stipulare un contratto, non registrarlo e poi acclararne l'esistenza in un contratto successivo, pretendendo la salvezza da tassazione del contratto enunciato. Peraltro, se il contrasto all'elusione ben si attua tassando il contratto stipulato tra Tizio e Caio, non registrato, ma successivamente enunciato in altro contratto sempre stipulato dai medesimi Tizio e Caio, chiaramente la disciplina antielusiva non può giungere all'estremo di pretendere che Sempronio veda tassato il suo contratto con Mevio solo per il fatto che Mevio ne faccia menzione in un contratto da lui stipulato con Tullio (fermo sempre restando che la enunciazione del contratto non registrato, in qualsiasi contesto essa avvenga, può ovviamente attivare la ricerca, da parte dell'Ufficio, dell'atto non registrato e la conseguente esplicazione del procedimento di registrazione d'ufficio di cui all'art. 15, t.u.r.).

Oltre al descritto necessario presupposto soggettivo, per farsi luogo alla tassazione dell'enunciazione, essa deve ovviamente avere una consistenza tale da consentire un esatto riferimento all'oggetto dell'atto enunciato nonché alla sua base imponibile; cioè, deve essere tale da contenere i presupposti per l'esplicazione della potestà impositiva da parte dell'Ufficio⁽³¹⁾. In altre parole, occorre che le circostanze enunciate siano idonee

⁽³¹⁾ Cfr. in tal senso A. Uckmar, *La legge del registro: commento teorico pratico*, Padova, 1958, III, 470; e A. Berliri, *Le imposte di bollo e di registro: esposizione istituzionale della legislazione in materia*, Milano, 1970, 142.

Cfr. anche la Relazione Ministeriale al d.p.r. n. 634 del 1972 (di perdurante attualità stante l'identica formulazione della norma), la quale afferma che "in tanto si può operare la tassazione di un negozio (anche per enunciazione), in quanto siano in esso presenti tutti gli elementi indispensabili per la sua validità, compreso quello soggettivo, cioè, in altri termini, in quanto si sia formato nella pienezza e completezza dei suoi requisiti sostanziali il titolo documentale che giustifica la tassazione stessa". Secondo la Nota della Direzione Regionale del Veneto dell'Agenzia delle entrate n. 55316/2001/E del 7 marzo 2001, per enunciazione si intende "la *relatio*, il riferimento, in un atto presentato per la registrazione (in termine fisso, in caso d'uso o volontariamente), di un altro atto nelle sue linee essenziali".

In giurisprudenza, cfr. Comm. centr., 23 aprile 1986, n. 3442, in *Fisco*, 1986, 4638; e in *Comm. Trib. Centr.*, 1986, I, 344, ove si legge che "la cosiddetta enunciazione va intesa con riguardo al tenore letterale dell'atto enunciante senza possibilità di integrare *aliunde* la volontà delle parti contraenti. È necessario pertanto tenere presenti gli specifici effetti giuridici dell'atto enunciato e di quello enunciante con esclusione di ogni astratta possibilità di reciproca presupposizione, che non trovi puntuale riscontro nelle dichiarazioni emergenti dalla convenzione nella disponibilità dell'Ufficio per la registrazione".

Cfr. anche Comm. trib. reg. Lazio, 21 aprile 2016, n. 2259, inedita, secondo cui il fatto che, in sede di verifica, nelle scritture contabili di una società venga rinvenuta una posta pari

di per sé stesse (e, quindi, senza che vi sia la necessità di ricorrere a elementi non contenuti nell'atto enunciante) a identificare il rapporto giuridico enunciato⁽³²⁾. Non è quindi sufficiente che l'atto enunciante contenga una mera "menzione" e, cioè, che le parti si riferiscano a circostanze dalle quali possa solo dedursi che esista tra di esse il rapporto giuridico non registrato, ma occorre che le circostanze enunciate siano idonee di per sé stesse (e, pertanto, senza necessità di ricorrere ad elementi non contenuti nell'atto enunciante) a dare certezza circa l'effettiva esistenza del rapporto giuridico enunciato; è necessario, in sostanza, che nell'atto enunciante siano contenuti elementi tali da consentire di identificare con precisione la convenzione enunciata sia in ordine ai soggetti che al suo contenuto oggettivo e alla sua reale portata in modo da fornire non solo la prova della sua esistenza ma da costituirne il titolo⁽³³⁾. Anzi, pare essere proprio questa la ragione in base alla quale è disposto che la tassazione per enunciazione sia possibile solo a condizione che vi sia identità delle parti dell'atto enunciante e di quello enunciato⁽³⁴⁾.

Peraltro, se non ricorrano i presupposti della tassazione per enunciazione, va da sé che, venuta a conoscenza dell'esistenza di un atto non

a 600mila euro riportata tra le attività dello stato patrimoniale, non consente all'Agenzia delle entrate, facendo applicazione dell'art. 22, d.p.r. n. 131 del 1986, di richiedere l'imposta di registro su di un atto di mutuo. Infatti, dalla posta citata non è possibile desumere chi siano le parti che hanno stipulato la caparra (al fine di verificare che esse siano le stesse dell'atto enunciante, come richiesto dalla norma) né è possibile ipotizzare, sulla base di una posta dello stato patrimoniale per "caparra confirmatoria su acquisti", una natura diversa rispetto a quella ivi indicata, né l'art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986 consente di ipotizzare effetti giuridici diversi rispetto a quelli propri del negozio costitutivo della caparra confirmatoria.

⁽³²⁾ Cfr. Cass., 30 marzo 1951, n. 714, in *Giur. Imp. Dir. Reg. Neg.*, 1951, 87, secondo cui è necessario, in sostanza, che nell'atto enunciante siano contenuti elementi tali da consentire di identificare la convenzione enunciata sia in ordine ai soggetti che al suo contenuto oggettivo e alla sua reale portata in modo da fornire non solo la prova della sua esistenza ma da costituirne il titolo.

Cfr. pure Comm. centr., 28 ottobre 1996, n. 5339, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo cui "la situazione patrimoniale della società allegata al verbale di assemblea straordinaria" (recante una deliberazione di fusione) "perciò soggetta anche essa a registrazione, si limita ad indicare tra le altre voci del passivo sociale, quella costituita dal Finanziamento soci per lire 1.901.000.000. Questa semplice indicazione, peraltro, non costituisce enunciazione di un contratto, o comunque di un atto avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale al quale si possono estendere gli effetti della registrazione dell'atto enunciante: manca l'indicazione degli estremi del contratto e dell'atto ed in particolare delle parti di esso".

⁽³³⁾ Cfr. in tal senso Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 208-2010/T del 14 dicembre 2011, *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*, in *CNN Notizie* del 28 marzo 2012.

⁽³⁴⁾ Cfr. in tal senso Cass., 2 febbraio 2000, n. 1125, in *Corr. trib.*, 2000, 1535, con nota di C. Casalini - A. Chizzini; e in *Giur. Imp.*, 2000, 359.

sottoposto a registrazione, l'Amministrazione può comunque sviluppare tutte le azioni che la legge consente ad essa di esplicitare per applicare d'ufficio l'imposizione di registro⁽³⁵⁾; in particolare, l'ufficio "può [...] procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto" (art. 51, 4° comma, t.u.r.), e può (ai sensi dell'art. 53-*bis*, 1° comma, t.u.r., secondo cui ora "possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro" – nonché delle imposte ipotecaria e catastale – "le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti" d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600) procedere "all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche a norma del successivo articolo 33" del d.p.r. n. 600 del 1973 (art. 32, 1° comma, n. 1), d.p.r. n. 600 del 1973):

a) invitare i contribuenti a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti "per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti" (art. 32, 1° comma, n. 2), d.p.r. n. 600 del 1973);

b) invitare i contribuenti "a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti" (art. 32, 1° comma, n. 3), d.p.r. n. 600 del 1973);

c) inviare ai contribuenti "questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti" (art. 32, 1° comma, n. 4), d.p.r. n. 600 del 1973);

d) richiedere ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili (di cui all'art. 13, d.p.r. n. 600 del 1973) "dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo" (art. 32, 1° comma, n. 8), d.p.r. n. 600 del 1973);

e) invitare "ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi" (art. 32, 1° comma, n. 8-*bis*), d.p.r. n. 600 del 1973).

⁽³⁵⁾ Cfr. sul punto Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 68-2007/T del 20 aprile 2007, *I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, in *CNN Notizie* del 1° giugno 2007.

Cfr. anche circ. 6 febbraio 2007, n. 6/E, secondo cui è consentito "ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria, muniti di apposita autorizzazione, di eseguire accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi ove viene esercitata un'attività commerciale, agricola, artistica o professionale, quando l'attività stessa abbia riflessi sull'imposta di registro. Tali poteri istruttori saranno pertanto finalizzati, oltre che all'accertamento di valore per le cessioni di aziende, anche: *i*) al controllo relativo alla sussistenza dei requisiti per la fruizione di agevolazioni fiscali; *ii*) al controllo concernente gli obblighi formali e sostanziali previsti in materia di imposta di registro".

3.2. – *La enunciazione in/di un atto non contrattuale*

Se la normativa sull'enunciazione appare di facile applicazione nel caso di enunciazione di un contratto (enunciato) in un altro contratto (enunciante) stipulato tra i medesimi contraenti (si pensi al contratto di locazione di un'autorimessa tra Tizio e Caio che sia enunciato nel contratto di compravendita con cui Tizio venda a Caio un appartamento), non è facile la esatta interpretazione della disciplina in commento nel caso in cui o l'atto enunciante o l'atto enunciato non abbiano natura contrattuale. Ad esempio, si pensi:

a) all'ipotesi dell'atto non contrattuale (formato da Tizio) che enunci un contratto (stipulato tra Tizio e Caio), come accade nel caso dell'atto di quietanza che enunci il mutuo oggetto della quietanza stessa⁽³⁶⁾ oppure nel caso dell'atto di concessione di una garanzia ipotecaria che enunci il rapporto contrattuale (di cui sia parte il datore di ipoteca) dal quale scaturisce l'obbligazione garantita, facendone ricognizione⁽³⁷⁾ (mentre non vi è di certo enunciazione imponibile del rapporto obbligatorio garantito⁽³⁸⁾ ove la garanzia sia unilateralmente concessa da un soggetto terzo, estraneo all'obbligazione garantita)⁽³⁹⁾;

⁽³⁶⁾ Nella Nota prot. n. 2011/114394 della Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle entrate del 16 settembre 2001 (intitolata "Questioni controverse in materia di imposta di registro"), si fa riferimento all'enunciazione del contratto da cui origina il debito nell'atto di ricognizione del debito successivamente posto in essere dal debitore: dopo aver stabilito che il riconoscimento di debito di cui all'art. 1988, codice civile, tanto astratto quanto titolato, sconta l'imposta di registro con l'aliquota dell'1 per cento, ha fatto salvo quanto previsto dall'art. 22, t.u.r., in tema di enunciazione e, in particolare, ha stabilito che "qualora risulti che il rapporto fondamentale non sia stato adeguatamente sottoposto a tassazione, sarà necessario verificare se sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 22 del TUR in punto di enunciazione di atti non registrati. Secondo il sopra citato art. 22, quando un atto presentato alla registrazione fa menzione di disposizioni, documentate in un atto scritto o intervenute verbalmente, non sottoposte a registrazione, l'Ufficio può, in presenza delle condizioni contenute nella norma, sottoporre a tassazione non solo l'atto attualmente presentato a registrazione, ma anche le disposizioni in esse 'enunciate'. In tal caso, se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso, sarà dovuta anche la sanzione per omessa registrazione (ai sensi dell'art. 69 del t.u.r.); negli altri casi troverà applicazione la sola imposta con esclusione di qualsivoglia sanzione".

⁽³⁷⁾ Non condivisibile è la decisione di Comm. centr., 3 novembre 2005, n. 863, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui "nell'ipotesi in cui i contribuenti effettuano un riconoscimento di debito nei confronti di un terzo e, a garanzia del pagamento, costituiscono una ipoteca volontaria su un immobile di loro proprietà, l'applicazione dell'imposta di registro va determinata nel modo seguente. In tale fattispecie è prevalente la garanzia di ipoteca, poiché il riconoscimento di debito, che non ha inciso sulla situazione patrimoniale dei contribuenti, rappresenta soltanto la premessa per la costituzione di ipoteca e pertanto tale atto è da assoggettare esclusivamente all'aliquota prevista dall'art. 6 della Tariffa".

⁽³⁸⁾ Cfr. in tale senso Comm. trib., 2° grado Ferrara, 25 settembre 1982, n. 135, in *Corr. trib.*, 1982, 2307.

⁽³⁹⁾ Se la concessione di garanzia sia infine effettuata con riferimento all'obbligo di

b) all'ipotesi dell'atto non contrattuale (formato da Tizio) che enunci un altro atto non contrattuale, formato sempre da Tizio (ad esempio, una quietanza che enunci un'altra quietanza);

c) all'ipotesi del contratto stipulato tra Tizio e Caio che enunci un atto non contrattuale formato da Tizio (ad esempio, la compravendita tra Tizio e Caio nel cui ambito sia enunciata una quietanza ad altro fine rilasciata da Tizio); oppure il contratto definitivo di compravendita tra Alfa e Gamma nel cui ambito sia enunciata la dichiarazione di nomina che Gamma ha ricevuto da Beta, quest'ultima non partecipante al contratto ma promissaria acquirente del contratto preliminare stipulato tra Alfa e Beta, per persona da nominare, ai sensi dell'art. 1401 ss. c.c.).

La soluzione di questi casi non è facile poiché la norma in questione:

1) si riferisce all'atto enunciante con l'espressione: "se in un atto sono enunciate disposizioni [...]" (e, quindi, non essendo granché esplicita circa la natura, contrattuale o meno, dell'atto enunciante, lasciando pertanto spazio per ritenere che l'espressione normativa possa essere riferita ad atti enunciati sia di natura contrattuale che non contrattuale; anche se, per il vero, l'osservazione che l'atto contenente l'enunciazione deve esser stato stipulato "fra le stesse parti" intervenute nell'atto enunciato fa indubbiamente propendere per la natura contrattuale dell'atto enunciante);

2) si riferisce all'atto enunciato con l'espressione: "[...] disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione" (in questo caso, invece, facendo riferimento a un atto posto in essere "fra le stesse parti", la norma in esame è più esplicita nell'alludere a un atto enunciato di natura contrattuale).

Ora, alla luce delle espressioni normative sopra riportate e della finalità chiaramente antielusiva della normativa in esame⁽⁴⁰⁾, pare inevitabile giungere a una sua interpretazione estensiva (nel senso che il legislatore *minus scripsit quam voluit*, probabilmente avendo avuto la mente rivolta –

pagamento incorporato in un titolo cambiario, l'astrattezza del titolo e il fatto che l'art. 11, 1° comma, TAB, esoneri da tassazione, tra l'altro, le cambiali e i vaglia cambiari, inducono a ritenere (cfr. ris. n. 200453 del 2 agosto 1985; ris. n. 260146 del 14 giugno 1991) che la tassazione debba concernere solo la concessione di garanzia e non riguardare il debito incorporato nel titolo. Non è rilevante che il titolo abbia o meno la clausola di non trasferibilità: cfr. in tal senso ris. n. 260146 del 14 giugno 1991.

⁽⁴⁰⁾ Cfr. ris. n. 260069 del 17 luglio 1992, secondo cui "l'imposta di registro si applica, oltre che all'atto che si presenta alla registrazione, anche alle disposizioni in esso enunciate che, sebbene soggette a registrazione non siano state a suo tempo registrate, allo scopo evidente di contrastare l'evasione fiscal".

mentre redigeva la normativa in questione – ai soli atti di natura contrattuale e non avendo rivolto il pensiero agli atti non contrattuali), cosicché non pare plausibile limitare il novero applicativo di detta norma al solo peculiare caso del contratto che enunci altro contratto non registrato e stipulato tra i medesimi contraenti ⁽⁴¹⁾.

Parrebbe, quindi, doversi concludere che l'atto enunciato debba essere tassato, unitamente all'atto enunciante anche:

a) qualora l'atto enunciante non abbia struttura contrattuale ed enunci un atto a struttura contrattuale in cui sia parte l'autore dell'atto enunciante (ad esempio, l'atto di concessione di garanzia da parte di Caio a cautela del finanziamento concesso da Sempronio allo stesso Caio) ⁽⁴²⁾;

⁽⁴¹⁾ La giurisprudenza ha mostrato un atteggiamento largheggiante: cfr. ad esempio Comm. centr., 6 maggio 1985, n. 4426, in *Comm. Trib. Centr.*, 1985, I, 416, per una fattispecie di enunciazione del finanziamento soci in un verbale assembleare nel quale si è dato atto della rinuncia al credito da parte dei soci a favore della società; Cass., 2 dicembre 1993, n. 11959, in *Giust. Civ.*, 1994, I, 337, sulla enunciazione in una deliberazione societaria di una pattuizione intervenuta tra i soci; Cass., 14 marzo 2008, n. 6956, in *BIG Suite*, Ipsa, per una fattispecie di enunciazione di un finanziamento soci nel contesto una delibera di aumento di capitale sociale; Cass., 30 giugno 2010, n. 15585 (sulla quale cfr. A. Busani, *Ricapitalizzare costerà di più*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 settembre 2010), in *Notariato*, 2011, 2, 228, con nota di G. Laurini; in *Boll. trib.*, 2011, 396, con nota di F. Staffieri; in *Corr. trib.*, 2010, 3182; *retro*, 2012, 1, 78, con nota di F. Sola, *L'imposizione fiscale sui finanziamenti soci: osservazioni teoriche e pratiche sul principio di enunciazione*; in *Corr. trib.*, 2010, 3491, con nota di R. Tombolesi, *L'imposta di registro proporzionale penalizza le operazioni societarie di ricapitalizzazione?*; e in *Società*, 2010, 1307, con nota di A. Busani, *Tassazione per enunciazione del finanziamento soci "passato" a capitale sociale*, sulla enunciazione di un contratto di finanziamento in un verbale recante una deliberazione di ripianamento perdite eseguita mediante rinuncia al finanziamento predetto.

Per una fattispecie, invece, nella quale pare invece si ritenga che l'enunciazione presupponesse due contratti stipulati tra le medesime parti, cfr. Cass., 28 ottobre 2000, n. 14251, in *Ced Cassazione*, rv. 541293, secondo cui "la registrazione d'ufficio di un contratto d'accollo, che l'Amministrazione sostenga stipulato mediante scrittura privata non autenticata, postula il possesso (o la visione) del documento sottoscritto dai contraenti, ossia dal debitore e dal terzo assunto dell'obbligazione (art. 1273 c.c.), e non è consentita sulla base di documenti diversi, ancorché idonei a fornire la certezza 'storica' di quella stipulazione. Né la legittimità di tale registrazione può essere sostenuta con il richiamo dell'art. 22 del d.p.r. n. 131 del 1986, in tema di tassazione dell'atto enunciato, posto che le relative disposizioni, ove inerenti a scritture negoziali, riguardano il caso in cui la scrittura soggetta a registrazione enunci l'esistenza di un altro contratto tra le stesse parti e, dunque, presuppongono che il documento enunciato abbia valenza contrattuale e sia dotato delle sottoscrizioni dei soggetti partecipanti alle due stipulazioni".

⁽⁴²⁾ Peraltro, con riferimento a un atto unilaterale di concessione di ipoteca in relazione ad un debito incorporato in una cambiale, nella ris. n. 200453 del 2 agosto 1985 si legge che "né d' altra parte, stante la natura meramente unilaterale dell'atto di consenso ad iscrizione ipotecaria, può applicarsi alla presente problematica il principio dell'enunciazione consacrato nell'art. 21 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634".

Invece, nella Nota prot. n. 114394 della Direzione Regionale delle entrate della Regione

b) qualora l'atto enunciante non abbia struttura contrattuale ed enunci un altro atto a struttura non contrattuale, entrambi avendo come autore lo stesso soggetto (ad esempio: la procura generale rilasciata da Tizio che menzioni l'accettazione di eredità effettuata dallo stesso Tizio);

c) qualora l'atto enunciante abbia struttura contrattuale ed enunci un atto a struttura non contrattuale, che abbia come autore una delle parti dell'atto enunciante (nel contratto tra Tizio e Mevio si enuncia la rinuncia a una servitù effettuata da Tizio);

fermo ovviamente restando che rimane escluso da tassazione il predetto caso della enunciazione del contratto tra Sempronio e Mevio, enunciato nel successivo contratto stipulato da Mevio con Tullio oppure in un atto unilaterale stipulato da Tullio.

3.3. – *La “sovrabbondanza” di parti nell’atto enunciato e nell’atto enunciante*

Anche alla luce di quanto osservato nel paragrafo precedente (in taluno dei casi ivi esaminati vi è una sola parziale coincidenza soggettiva tra atto enunciante e atto enunciato) dovrebbero rientrare nel perimetro della tassazione per enunciazione pure:

a) il caso del contratto enunciante “sovrabbondante” rispetto al contratto enunciato (si pensi al contratto di locazione di un’autorimessa tra

Lombardia del 16 settembre 2011, paragrafo 8, sembra darsi abbastanza per scontato che una fattispecie di enunciazione tassabile possa verificarsi nel caso di atto ricognitivo di debito (che è atto unilaterale) il quale faccia riferimento al rapporto obbligatorio da cui origina il debito riconosciuto: “La ricognizione (o riconoscimento) di debito, disciplinata dall’art. 1988 c.c., consiste nella dichiarazione del debitore nell’ambito di un rapporto obbligatorio (definito “rapporto fondamentale” o sottostante) con la quale egli riconosce l’esistenza del proprio debito, con ciò dispensando il creditore a favore del quale è fatta, dall’onere di provare il rapporto fondamentale, la cui esistenza si presume fino a prova contraria. Il rapporto fondamentale può essere indicato o meno nell’atto ricognitivo. Nel primo caso si parla di riconoscimento “titolato”, nell’altro di riconoscimento “puro”. Si ritiene, al riguardo, di poter seguire anche amministrativamente tale orientamento, fatte salve le seguenti osservazioni in tema di enunciazione di atti. Qualora risulti che il rapporto fondamentale non sia stato adeguatamente sottoposto a tassazione, sarà necessario verificare se sussistono i presupposti per l’applicazione dell’art. 22 del t.u.r. in punto di enunciazione di atti non registrati. Secondo il sopra citato art. 22, quando un atto presentato alla registrazione fa menzione di disposizioni, documentate in un atto scritto o intervenute verbalmente, non sottoposte a registrazione, l’Ufficio può, in presenza delle condizioni contenute nella norma, sottoporre a tassazione non solo l’atto attualmente presentato a registrazione, ma anche le disposizioni in esse “enunciate”. In tal caso, se l’atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso, sarà dovuta anche la sanzione per omessa registrazione (ai sensi dell’art. 69 del t.u.r.); negli altri casi troverà applicazione la sola imposta con esclusione di qualsivoglia sanzione”.

Tizio e Caio che sia enunciato nel successivo contratto di compravendita con cui Tizio venda a Caio e a Mevia un appartamento nel medesimo edificio; oppure all'atto costitutivo di una società "regolare" stipulato tra Tizio, Caio e Sempronio che enunci la società "di fatto" contratta tra Tizio e Caio);

b) il caso del contratto enunciato "sovrabbondante" rispetto al contratto enunciante (si pensi al contratto di compravendita con cui Tizio abbia venduto un appartamento a Caio e a Mevia enunciato nel successivo contratto di locazione di un'automobile tra Tizio e Caio; oppure all'atto costitutivo di una società "regolare" stipulato tra Tizio e Caio che enunci la società "di fatto" contratta tra Tizio, Caio e Sempronio).

Pare, infatti, difficile sostenere in questi casi che il principio di tassazione per enunciazione non si applichi, per il solo fatto che non vi è esatta coincidenza soggettiva tra il contratto enunciante e il contratto enunciato (43).

3.4. – *La ripetizione delle enunciazioni*

Può accadere che un contratto non registrato sia oggetto di enunciazione in una pluralità ricorrente di occasioni, l'una successiva all'altra (e vi siano i presupposti per la tassazione dell'enunciazione: ad esempio, la coincidenza di parti e la non intervenuta decadenza dell'azione del Fisco per la tassazione dell'atto enunciato).

Si pone, in tal caso, il problema di capire se la non avvenuta tassazione del contratto enunciato in occasione di una precedente sua enunciazione impedisca la sua tassazione in una successiva sua enunciazione; e, pure, se l'avvenuta sua tassazione in occasione di una precedente sua enunciazione impedisca l'applicazione di una ulteriore tassazione in occasione di una sua successiva enunciazione.

Al riguardo, pare di potersi fondatamente ritenere che:

a) in caso di pluralità di enunciazioni, l'avvenuta tassazione (a causa di sua precedente enunciazione) dell'atto poi nuovamente enunciato impedisce ovviamente (per la ragione che non può essere tassata più volte la medesima espressione di capacità contributiva) l'applicazione di una nuo-

(43) Nella circ. n. 12/E dell'8 aprile 2016, paragrafo 9.2, si sostiene la verifica del presupposto dell'identità di parti nel caso del contratto di *leasing* (stipulato tra la società di *leasing* e il soggetto utilizzatore) nel contratto di compravendita con il quale la società di *leasing* acquista il bene indicato dal soggetto utilizzatore (stipulato tra il venditore, la società di *leasing* acquirente e il soggetto utilizzatore).

va tassazione a quell'atto nelle sue enunciazioni successive rispetto a quella che ha dato luogo alla tassazione per enunciazione⁽⁴⁴⁾;

b) in caso di pluralità di enunciazioni, la non avvenuta tassazione dell'atto enunciato in occasione di una precedente sua enunciazione non parrebbe essere un argomento utile per sostenere la non applicabilità della sua tassazione per enunciazione in occasione di una successiva sua enunciazione⁽⁴⁵⁾;

c) se la tassazione dell'atto enunciante non comprenda la tassazione dell'atto enunciato, l'Ufficio ha tempo tre anni (dalla registrazione dell'atto enunciante) per pretenderla (art. 76, 2° comma, t.u.r.), sempre che, quando sia notificato l'avviso di liquidazione dell'imposta relativa all'atto enunciato, non sia decorso il termine di decadenza concesso all'Amministrazione per pretendere l'imposta relativa all'atto enunciato (in relazione al fatto che esso avrebbe dovuto essere presentato per la registrazione e, tuttavia, non lo sia stato); più oltre, infatti, si argomenterà sul punto che l'enunciazione non può comportare tassazione di fattispecie per le quali sia maturata la decadenza del potere dell'Amministrazione di pretendere una imposizione;

d) in caso di pluralità di enunciazioni, la non avvenuta tassazione dell'atto enunciato in occasione di una precedente sua enunciazione non

(44) Cfr. Comm. centr., 7 dicembre 1983, n. 4470, in *Comm. Trib. Centr.*, 1983, I, 1148; e in *Fisco*, 1984, 2204, secondo cui "l'art. 21 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634 consente di colpire un atto che non è stato sottoposto ad imposta di registro allorquando venga enunciato in altro atto, anche se giudiziale, intercorso tra gli stessi soggetti; ma una volta colpito in tal modo l'atto, che non era stato sottoposto a suo tempo a registrazione, non è concepibile che l'imposta sia percepita più di una volta, e cioè anche in occasione di ulteriori successive enunciazioni dell'atto medesimo". Nello stesso senso, cfr. Comm. centr., 27 aprile 1979, n. 1705, in *BIG Suite*, Ipsosa; e Comm. centr., 5 maggio 1989, n. 3084, in *BIG Suite*, Ipsosa.

(45) Cfr. M. Nussi, *Commento all'art. 21, d.p.r. 131/1986*, in G. Marongiu (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, Padova, 2011, 798, secondo cui "non vi è ragione di vietare il potere di recupero alla amministrazione, nel rispetto dei termini prescrizionali a seguito di una nuova e diversa enunciazione che venga a riguardare un atto che al momento in cui la finanza esercita la sua potestà impositiva si presenta come la legge richiede per l'insorgenza di quel potere quale manifestazione della esistenza di un precedente negozio intervenuto fra le parti, non sottoposto a registrazione anche se identica enunciazione ebbe ad effettuarsi in precedente atto registrato".

Per Cass., 3 gennaio 1991, n. 13, in *Foro it.*, 1991, I, 2450, "una ulteriore enunciazione dello stesso atto già in precedenza enunciato senza che la finanza abbia rilevato l'enunciazione stessa per esercitare su di esso il proprio potere impositivo ben" può determinare che l'atto enunciato sia "assoggettato a tributo se la enunciazione viene reiterata all'atto della registrazione del documento che contiene la nuova enunciazione dell'identico negozio. [...] Il solo limite ipotizzabile è quello prescrizionale".

impedisce (con riguardo all'atto enunciato) il decorso del termine di decadenza dell'azione del Fisco per la tassazione dell'atto enunciato, cosicché l'applicazione della tassazione per enunciazione in occasione di una successiva enunciazione (dell'atto in passato enunciato ma non tassato in occasione di detta sua enunciazione) potrebbe essere impedita dal compimento del periodo di decadenza (concesso all'Amministrazione per la tassazione dell'atto enunciato)⁽⁴⁶⁾.

3.5. – *L'enunciazione dell'enunciazione*

Occorre, poi, riflettere anche sul caso dell'enunciazione di un atto recante un'enunciazione non sottoposta a tassazione. In questo ambito, pare di potersi concludere che:

a) se si enuncia un atto non registrato (e si enuncia pure l'enunciazione che esso contiene), si rientra nella regola generale, per la quale la registrazione del contratto enunciante comporta la tassazione dell'atto enunciato (e delle enunciazioni che esso contenga);

b) se si enuncia un atto bensì registrato, ma contenente un'enunciazione che non è stata tassata (e si enuncia pure tale enunciazione) si verte nella materia trattata nel paragrafo precedente, sulla ripetizione delle enunciazioni.

3.6. – *La enunciazione degli atti non soggetti a registrazione e di quelli soggetti a registrazione solo "in caso d'uso"*

Quando la legge, all'art. 22, 1° comma, t.u.r., si riferisce agli "atti scritti [...] non registrati" utilizza una espressione assai generica, la quale, pertanto, necessita di una approfondita riflessione.

⁽⁴⁶⁾ Per Comm. centr., 30 ottobre 2002, n. 7877, in *BIG Suite*, Ipsoa, vale il "principio che la costituzione della società va tassata una volta sola, ancorché la sua enunciazione venga reiterata. Non è indispensabile che l'ufficio esiga l'imposta in occasione della prima enunciazione, ma se non lo fa si espone al rischio che la pretesa fiscale risulti già decaduta (o prescritta) nel momento in cui l'ufficio la fa valere in relazione ad un nuovo atto di enunciazione. Se tutto ciò si dice nell'ipotesi che la prima enunciazione sfugga all'attenzione del Fisco, a maggior ragione va esclusa la reiterabilità dell'imposizione, una volta che (come nel caso in esame) in occasione della prima enunciazione l'imposta sia stata regolarmente liquidata e pagati". Cfr. pure Comm. centr., 21 marzo 1989, n. 2261, in *Comm. Trib. Centr.*, 1989, I, 271, secondo cui l'Ufficio del registro cui sia stato presentato per la registrazione un atto, se lascia trascorrere il triennio senza promuovere il recupero dell'imposta di registro relativa alla costituzione di una società enunciata nell'atto stesso, decade dall'azione di recupero dell'imposta e non può promuoverla in occasione della registrazione di un atto successivo.

Per comprenderne il novero applicativo, si può, anzitutto, sgombrare il campo dalla fattispecie più semplice e ovvia, e cioè dal fatto che la norma in questione evidentemente riguarda l'ipotesi dell'atto scritto che avrebbe dovuto essere registrato "in termine fisso" e che, in effetti, non è invece stato registrato (caso nel quale, tra l'altro, la norma medesima espressamente commina una sanzione pecuniaria)⁽⁴⁷⁾.

Ci si deve, poi, domandare se la predetta espressione ("atti scritti [...] non registrati") concerne anche:

a) gli atti non registrati in quanto non soggetti *ab origine* a imposta di registro; si pensi (oltre che ai contratti verbali, della cui registrazione per enunciazione si è appena parlato) agli atti esenti da registrazione⁽⁴⁸⁾, in particolare quelli di cui alla Tabella allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131;

b) gli atti non (ancora) registrati perché da registrare solo "in caso d'uso" (art. 5, 1° comma, t.u.r.), perimetro nel quale rientrano, ad esempio, le scritture private non autenticate recanti disposizioni interamente soggette a iva (art. 5, 2° comma, t.u.r.), taluni atti formati mediante corrispondenza (art. 1, lett. a), Tariffa Parte Seconda⁽⁴⁹⁾ allegata al t.u.r.), nonché gli atti stipulati all'estero (i quali, infatti, a meno che si tratti degli atti di cui all'art. 2, lett. d), t.u.r., sono anch'essi soggetti a registrazione "in caso d'uso": art. 11, TP2).

Per rispondere a queste domande, un ragionamento facile da svolgere potrebbe essere senz'altro quello per il quale, prendendosi spunto dall'art. 22, 1° comma, secondo periodo, t.u.r. ("Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'articolo 69"), si giungerebbe agevolmente alla conclusione secondo cui, dato che la norma si occupa, come "caso specifico", degli atti soggetti a registrazione "in termine fisso", essa dovrebbe giocoforza applicarsi, in via generale, anche a qualsiasi altro atto diverso da quelli (i quali sono, per così dire, un "di cui") soggetti a registrazione "in termine fisso"⁽⁵⁰⁾.

⁽⁴⁷⁾ Cfr. Comm. centr., 17 maggio 1991, n. 3923, in *BIG Suite*, Ipsoa, per un caso di enunciazione di un finanziamento soci in un successivo contratto tra soci e società nel quale si convenne la determinazione della aliquota degli interessi dovuti dalla società ai soci.

⁽⁴⁸⁾ Per un caso di enunciazione di un atto esente da registrazione, si pensi alla fideiussione rilasciata *ex lege* nel contesto di un contratto preliminare di immobile da costruire (il quale dunque la enuncia), ai sensi dell'art. 2, d.lgs. n. 122 del 2005.

⁽⁴⁹⁾ D'ora innanzi si farà riferimento alla Tariffa Parte Seconda allegata al t.u.r. con l'acronimo TP2.

⁽⁵⁰⁾ È questo il semplicistico ragionamento svolto da Cass., 14 marzo 2007, n. 5946, in *Notariato*, 2007, 4, 375; e in *Fisco*, 2007, 2390, secondo cui "se il legislatore ha specificato, nella parte finale del comma 1, che "Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69", è evidente che ha inteso

Seguendo questo ragionamento, si giungerebbe, ad esempio, alla conclusione che, nell'ipotesi di enunciazione di un atto soggetto a registrazione solo "in caso d'uso", si avrebbe la conseguenza della tassazione sia dell'atto enunciante che dell'atto enunciato (e ciò, anche se il "caso d'uso" non si sia ancora verificato).

Ora, nell'ipotesi del contratto scritto ma non registrato perché da registrare solo "in caso d'uso" (e, in specie, delle scritture private non autenticate soggette a iva: art. 5, 2° comma, t.u.r.), la conclusione pare dover essere diversa: in effetti, in queste ipotesi (facendo sempre riferimento ai contratti soggetti a iva) si ha un contratto scritto, stipulato in Italia e ben noto al Fisco, che il legislatore ha dispensato da registrazione fino al momento in cui si verifichi un determinato evento (il "caso d'uso", appunto), al cui ricorrere (e solo al cui ricorrere) la legge connette l'attivazione dell'obbligo di registrazione: ebbene, che senso avrebbe esonerare da registrazione questi contratti fino al verificarsi del "caso d'uso" quando

includere anche gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso e poiché l'enunciazione di tali ultimi atti non configura, ai sensi dello stesso art. 6, come innanzi rilevato, un "uso" deve concludersi per l'assoggettamento di tali atti all'imposta a prescindere dall'"uso" ex art. 6 citato dei medesimi e sulla base della sola enunciazione. In caso contrario invero, sarebbe da considerare *inutiliter data* la specificazione che assoggetta a pena pecuniaria solo gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, in quanto non concretando l'enunciazione un "uso", sarebbero stati imponibili solo gli atti soggetti a registrazione a termine fisso enunciati nell'atto registrato e quindi sarebbe stato superfluo specificare che solo per tali atti è dovuta oltre all'imposta anche la pena pecuniaria». Questo ragionamento è semplicistico poiché, come oltre si vedrà nel testo, dal riferimento fatto dalla norma in esame agli atti soggetti a registrazione e non registrati, non pare potersi acriticamente trarre la tassabilità per enunciazione dei contratti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso", ove il caso d'uso non si sia verificato.

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità è stato da ultimo confermato in Cass., 30 ottobre 2015, n. 22243, in *Ced Cassazione*, rv. 637177, secondo cui "sono assoggettati a tributo, ai sensi dell'art. 22 del d.p.r. n. 131 del 1986, anche gli atti sottoposti a registrazione solo in caso d'uso ove enunciati in atti soggetti a registrazione, dovendosi individuare il soggetto obbligato, in tale evenienza, in base alle regole operanti per l'imposizione dell'atto enunciante e non di quello enunciato".

Anche Corte cost., 18-21 gennaio 1999, n. 7, in *Fisco*, 1999, 1841, in modo assai sbrigativo, e senza alcuna motivazione (come se fosse un'affermazione oltremodo "scontata") ha scritto che "se [...] il provvedimento enunciato è soggetto a tassazione in caso d'uso, è proprio la sua allegazione in giudizio che, rappresentandone una forma d'uso, ne legittima la sottoposizione all'imposta di registro". Questa affermazione, seppur colorata dall'autorevolissima fonte dalla quale promana, non appare decisiva: e non solo perché, leggendo la sentenza, non v'è chi non possa accertare le già accennate sbrigatività dell'affermazione e la mancanza di alcuna motivazione, ma anche perché si tratta di un breve e non indispensabile passaggio argomentativo nell'ambito di una decisione vertente su tutt'altra questione, vale a dire quella della pretesta contrarietà alla Costituzione della norma del t.u.r. che assoggetta a registrazione che atti che siano enunciati in provvedimenti giudiziari.

poi, invece, questi contratti dovrebbero essere registrati per effetto della loro enunciazione ? (nell'ambito di questo discorso, è bene sottolineare che l'enunciazione non rappresenta, di per sé, una fattispecie di verifica- zione del "caso d'uso")⁽⁵¹⁾.

La domanda pare rimanere senza risposta.

Da un lato, pensando ai contratti soggetti a iva (che costituiscono la massima parte di quelli complessivamente formati "in caso d'uso"), essi sono ben conosciuti al Fisco, in quanto essi "movimentano" la "sfera iva" di uno o di entrambi i loro contraenti e, quindi, la loro contabilità, il loro bilancio e la loro dichiarazione dei redditi.

D'altro lato, nemmeno si può ricorrere, per giustificare la tassazione, per enunciazione, degli atti scritti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso" (qualora il "caso d'uso" non si sia ancora verificato), a un ragiona- mento che prenda in considerazione la natura anti-elusiva della normativa in tema di enunciazione (e cioè alla *ratio* che, come detto, presiede alla tassazione per enunciazione dei contratti verbali): invero, mentre è ben possibile, come già osservato, che un contratto sia stipulato – a fini elusivi – in forma verbale (salvo poi riprodurlo, mediante enunciazione, in uno scritto successivo, al fine di procurarsene una prova), nell'ipotesi dei con- tratti scritti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso" questa eventualità di elusivo confezionamento del contratto con modalità che lo rendono registrabile solo "in caso d'uso" pare non configurarsi (a meno di non ipotizzare una abusiva condotta del contribuente, il quale, ad esempio, ne organizzi una artificiosa stipula al di fuori del territorio nazionale, quando invece il contratto non abbia alcun presupposto di internazionalità), in quanto:

a) nell'ipotesi dei contratti soggetti a iva, è la natura stessa delle pat- tuizioni che il contratto contiene a collocarlo tra quelli soggetti a registra- zione solo "in caso d'uso";

b) nell'ipotesi dei contratti formati all'estero, è l'oggettivo luogo in cui la stipula del contratto avviene a far sì che esso sia ricompreso nella categoria di quelli da non registrare "in termine fisso", ma, appunto, solo "in caso d'uso";

⁽⁵¹⁾ Cfr. Cass., 14 marzo 2007, n. 5946, in *Notariato*, 2007, 4, 375; e in *Fisco*, 2007, 2390, per la quale non integra il "caso d'uso" la enunciazione che di un atto sia fatta in altro atto successivo, sottoposto a registrazione. La enunciazione è, in certe ipotesi (di cui all'art. 22, t.u.r.), un presupposto di tassazione; la enunciazione può riguardare anche atti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso" (sollevando la questione se tale enunciazione provochi la tassabilità degli atti in caso d'uso che siano "enunciati") ma, appunto, non è essa stessa un "caso d'uso".

c) nell'ipotesi dei contratti formati "mediante corrispondenza", è il legislatore stesso a conferire rilievo (e, quindi, a legittimarne l'utilizzo) a questa modalità di formazione del contratto.

Nulla quaestio, invece, per l'ipotesi di enunciazione di contratti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso" quando il "caso d'uso" si sia verificato ed essi non siano stati registrati: in tali fattispecie, la enunciazione ne comporta non solo la tassazione, ma anche (ove si renda dovuta) l'irrogazione della sanzione per omessa registrazione.

Anche nell'ipotesi, infine, degli atti di cui alla Tabella allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, pare improbabile che il legislatore dapprima (al momento della loro formazione) li esoneri da registrazione e poi, invece, li attiri a tassazione per il solo fatto della loro enunciazione in un atto soggetto a registrazione; ed è, pertanto, implausibile pensare che essi siano affrancati da imposizione solo fintantoché non siano enunciati⁽⁵²⁾.

In conclusione, quando la norma di cui all'art. 22, 1° comma, t.u.r., dopo aver fatto riferimento alla enunciazione di atti soggetti a registrazione "in termine fisso" ma, in effetti, non registrati, opera un evidente, anche se implicito, riferimento alla enunciazione di atti diversi da quelli soggetti a registrazione "in termine fisso", essa va probabilmente intesa come riferentesi solo alla enunciazione:

a) dei contratti verbali da non sottoporre a registrazione all'atto della loro formazione (salvo che si tratti di contratti soggetti a iva, i quali, se redatti per iscritto, sono soggetti a registrazione solo "in caso d'uso", ai sensi dell'art. 5, 2° comma, t.u.r.);

b) dei contratti verbali soggetti a registrazione "in termine fisso" e non registrati;

c) degli atti scritti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso", qualora il "caso d'uso" bensì si sia verificato, ma l'atto non sia stato registrato (quindi, non si può argomentare⁽⁵³⁾ che "sarebbe da considerare *inutiliter data* la specificazione [di cui all'art. 21, 1° comma, secondo periodo, t.u.r.]

⁽⁵²⁾ Cfr. in tal senso Cass., 18 aprile 2018, n. 9502, in *BIG Suite*, Ipoa, ove si legge: "il d.p.r. n. 131 del 1986, art. 22, che disciplina la imposizione degli atti 'enunciati' e non registrati, non riguarda la enunciazione di atti esenti, né, tanto meno, riguarda gli atti soggetti ad imposizione sostitutiva, i quali, avendo già scontato detta imposta non possono essere nuovamente assoggettati ad imposizione, in assenza di diverso ed autonomo presupposto di imposta".

⁽⁵³⁾ Come fa M. Nussi, *Commento all'art. 21, d.p.r. 131/1986*, in G. Marongiu (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, Padova, 2011, 799.

che assoggetta a pena pecuniaria solo gli atti soggetti a registrazione in termine fisso”, qualora si ritenesse che la enunciazione di un atto scritto, soggetto a registrazione solo “in caso d’uso”, non ne comporti, *ex se*, la registrazione, poiché, invero, tale norma può appunto essere riferita alla enunciazione degli atti soggetti a registrazione solo “in caso d’uso”, non registrati nonostante il “caso d’uso” si sia verificato).

In altre parole, la norma inerente alla tassazione per enunciazione degli atti scritti non registrati (e non soggetti a registrazione “in termine fisso”) non può intendersi riferita anche:

- 1) ai contratti verbali soggetti a iva;
- 2) agli atti non soggetti a registrazione e, in particolare, degli atti esonerati dalla registrazione di cui alla Tabella⁽⁵⁴⁾;
- 3) agli atti da registrare solo “in caso d’uso” quando il “caso d’uso” non si sia ancora verificato.

Ritenere che la mera enunciazione di queste ultime tre categorie di atti ne comporti *ex se* la tassazione, significa, in effetti, compiere una erronea equiparazione⁽⁵⁵⁾ della “enunciazione” alla “registrazione volontaria” (di cui all’art. 8, t.u.r.); ma non v’è chi non veda come si tratti di due fattispecie che per nulla possono essere equiparate o sovrapposte.

⁽⁵⁴⁾ Cfr. Cass., 8 ottobre 2013, n. 22829, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui l’art. 22 t.u.r., che disciplina la imposizione degli atti enunciati e non registrati, non riguarda la enunciazione di atti esenti, né, tanto meno, riguarda gli atti soggetti ad imposizione sostitutiva, i quali, avendo, già, scontato detta imposta non possono essere nuovamente assoggettati ad imposizione, in assenza di diverso ed autonomo presupposto di imposta.

⁽⁵⁵⁾ In C. Casalini – A. Chizzini, *L’atto contenente l’enunciazione deve avere gli stessi soggetti fra cui è intercorso quello enunciato*, in *Corr. trib.*, 2000, 1537, si legge invece che “se l’atto enunciato non era soggetto a registrazione in termine fisso, sarà dovuta solamente l’imposta afferente, senza alcuna sanzione; se l’atto enunciato non era soggetto a registrazione, sarà percepita solo l’imposta in misura fissa, alla stregua dell’ipotesi di registrazione volontaria”.

Anche A. Pischetola, *Commento all’art. 22, d.p.r. 131/1986*, in A. Fedele – G. Mariconda - V. Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Torino, 2014, 127, ritiene “indubitabile che la formulazione del disposto suppone e sottende l’intenzione del legislatore di colpire in tal modo anche gli atti enunciati e soggetti a registrazione solo in caso d’uso”. L’Autore però si contraddice perché a pag. 128 esclude da tassazione per enunciazione gli “atti non registrati, formati all’estero, compresi quelli dei consoli italiani, che però non comportino trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato né abbiano per oggetto la locazione o l’affitto di tali beni” (invero, si tratta di atti soggetti a registrazione “in caso d’uso”, ai sensi dell’art. 11, TP2; quindi, se l’enunciazione comportasse tassazione degli atti soggetti a registrazione solo “in caso d’uso”, anche se il caso d’uso non si sia verificato, anche gli atti di cui all’art. 11, TP2, dovrebbero ricevere tassazione per enunciazione).

Peraltro, con riferimento a questa tesi (e cioè la qui asserita estraneità alla tassazione per enunciazione degli atti soggetti a registrazione solo “in caso d’uso” quando il “caso d’uso” non si sia ancora verificato)⁽⁵⁶⁾, deve essere – per correttezza di ragionamento e onestà intellettuale – rimarcato che essa palesemente si scontra (ed è, quindi, difficilmente destinata ad avere successo) con l’incontrastato orientamento, della prassi amministrativa⁽⁵⁷⁾ e della giurisprudenza⁽⁵⁸⁾, secondo cui, quando in un atto sia enunciato un rapporto soggetto a iva⁽⁵⁹⁾ (e, perciò, da registrare solo “in caso d’uso”: come accade nel caso del decreto ingiuntivo nel quale si enunci uno scoperto di conto corrente bancario⁽⁶⁰⁾; oppure nel caso

⁽⁵⁶⁾ A questa tesi aderiscono anche O. Di Paola, *Commento all'articolo 22*, in N. d'Amati (a cura di), *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986, commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, 186; A. Montesano, *L'istituto dell'enunciazione nell'imposta di registro*, in *il fisco*, 2010, I, 5808.

Nel medesimo senso cfr. anche Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 208-2010/T del 14 dicembre 2011, *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*, in *CNN Notizie* del 28 marzo 2012.

⁽⁵⁷⁾ Cfr. la circ. n. 12/E dell'8 aprile 2016, paragrafo 9.2, nella quale si è presa in considerazione l'enunciazione del contratto di *leasing* (soggetto a registrazione solo “in caso d’uso”, ai sensi della Nota I all'art. 1, TP2) nel contratto di compravendita con il quale la società di *leasing* compra il bene indicato dall'utilizzatore.

⁽⁵⁸⁾ Cfr. Comm. centr., 10 gennaio 2001, n. 135, in *Fisco*, 2001, 1599, nella quale, dopo essersi sancito che le “lettere di fideiussione” devono essere registrate in caso d’uso, in quanto formate per corrispondenza, si decide che dette lettere sono da tassare per enunciazione se poste a fondamento di un decreto ingiuntivo; Cass., 14 marzo 2007, n. 5946, in *Notariato*, 2007, 4, 375; e in *Fisco*, 2007, 2390, già sopra menzionata, in una fattispecie di enunciazione di un finanziamento infruttifero stipulato mediante corrispondenza; Cass., 14 marzo 2012, n. 4096, in *Ced Cassazione*, rv. 621463, per una fattispecie di enunciazione in un decreto ingiuntivo di un contratto d’opera intellettuale formato per scrittura privata non autenticata e soggetto a iva; Cass., 30 ottobre 2015, n. 22243, in *Ced Cassazione*, rv. 637177, secondo cui “sono assoggettati a tributo, ai sensi dell'art. 22 del d.p.r. n. 131 del 1986, anche gli atti sottoposti a registrazione solo in caso d’uso ove enunciati in atti soggetti a registrazione”.

In materia, cfr. anche: Corte cost., 18-21 gennaio 1999, n. 7, in *Fisco*, 1999, 1841; Cass., 8 settembre 2005, n. 17899, in *Fisco*, 2005, 5869; e *retro* 2005, II, 1512; e pure Cass., 12 marzo 2008, n. 6585, in *Ced Cassazione*, rv. 602743.

⁽⁵⁹⁾ Sulla tesi secondo cui qualora la enunciazione si riferisca a cessioni di beni o a prestazioni di servizi soggette ad iva, la loro enunciazione comporta l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, cfr., ad esempio, Cass., 7 aprile 1998, n. 3572, in *BIG Suite*, Ipsoa; e Cass., 10 giugno 2004, n. 11026, in *BIG Suite*, Ipsoa.

⁽⁶⁰⁾ Cfr. in tal senso Comm. centr., 21 febbraio 1996, n. 731, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 21 febbraio 2003, n. 2696, in *Giur. it.*, 2004, 210; in *Fisco*, 2003, 1891; e *retro*, 2003, II, 1080; Comm. trib. reg. Lazio, 27 maggio 2009, n. 137, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lazio, 16 novembre 2011, n. 728, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lombardia, 24 aprile 2012, n. 48, in *L'iva*, 2012, 6, 69; Comm. trib. prov. Roma, 19 ottobre 2015, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Molise, 15 febbraio 2016, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Lombardia, 26 febbraio 2016, in *BIG Suite*, Ipsoa.

dell'atto con il quale si concedano garanzie a cautela di obbligazioni derivanti da contratti bancari, stipulati per scrittura privata non autenticata⁽⁶¹⁾), la registrazione dell'atto enunciante (tassato con l'imposizione ad esso caso per caso applicabile) comporta anche la tassazione (peraltro, con l'imposta di registro nella misura fissa di euro 200, in ossequio al principio di alternatività tra iva e imposta di registro: art. 40, 1° comma, t.u.r.; art. 11, 1° comma, TP1) del rapporto enunciato⁽⁶²⁾.

La infondatezza della tesi secondo cui l'enunciazione di un atto soggetto a registrazione solo "in caso d'uso" ne comporta la tassazione è, infine, dimostrata anche dal rilievo che, come oltre verrà specificato, il deposito in Italia di un atto formato all'estero (e, perciò, soggetto a registrazione solo "in caso d'uso" ai sensi dell'art. 11, 1° comma, TP2) non dovrebbe comportare alcuna tassazione di tale atto, in quanto ancora non si sia appunto verificato il "caso d'uso". Invece, curiosamente, se il medesimo atto sia solamente enunciato in un atto soggetto a registrazione, questo solo fatto dell'enunciazione dovrebbe – secondo la tesi dominante, qui contestata – comportare la tassazione dell'atto enunciato.

3.7. – *La enunciazione degli atti soggetti a imposizione sostitutiva dell'imposta di registro*

In caso di enunciazione di atti per i quali sia previsto l'assolvimento di una imposta sostitutiva (si pensi ai finanziamenti a medio-lungo termine e a tutte le operazioni ad essi connesse, sottoposti al prelievo di un'unica imposta sostitutiva commisurata all'importo erogato, e ciò ai sensi degli artt. 15 ss., d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601), la loro enunciazione, ovviamente, non ne comporta un'autonoma tassazione (essendo, per essi, appunto prevista l'imposta sostitutiva predetta), e ciò a prescindere dal fatto

Cfr. anche la ris. n. 220890 del 24 febbraio 1988, secondo cui "la restituzione delle somme mutate costituisce una delle prestazioni che formano l'oggetto del contratto di finanziamento, da considerarsi attratto nell'orbita dell'imposta sul valore aggiunto, anche se dichiarato esente da imposta, ai sensi dell'art. 10 del d.p.r. n. 633 del 1972. Ne consegue che la condanna a carico del debitore inadempiente, per la restituzione della somma anticipata con l'apertura di credito in conto corrente, integra il presupposto, per quanto innanzi detto, previsto dalla nota II dell'art. 8 citato, trattandosi di condanna e prestazioni (restituzione della somma) relative ad operazioni rientranti nella sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto".

⁽⁶¹⁾ Cfr. sul punto la ris. n. 302136 del 21 febbraio 1975.

⁽⁶²⁾ In tal senso (ma molto brevemente, e senza motivazione) anche A. Berliri, *Le imposte di bollo e di registro: esposizione istituzionale della legislazione in materia*, Milano, 1970, 142, il quale osserva che la legge parifica l'enunciazione di un atto soggetto a registrazione solo in caso d'uso alla presentazione dell'atto stesso alla registrazione o alla inserzione del suo contenuto nell'atto presentato per la registrazione.

che gli atti enunciati siano stati, o meno, registrati, nonché a prescindere dal fatto che l'imposta sostitutiva sia stata, o meno, assolta.

3.8. – *La enunciazione degli atti formati all'estero*

Ai sensi dell'art. 2, lett. *d*), t.u.r., sono soggetti a registrazione (“in termine fisso”) gli “atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani”⁽⁶³⁾:

a) “che comportano” “trasferimento della proprietà” di “beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato”;

b) “che comportano” “costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia” “su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato”;

c) “che hanno per oggetto la locazione o l'affitto” di “beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato”.

Fatta eccezione per gli atti menzionati nel predetto art. 2, lett. *d*), t.u.r., l'atto stipulato al di fuori del territorio nazionale si sottrae, dunque (salvo l'eccezione di cui oltre), all'imposta di registro (ai sensi dell'art. 2, lett. *a*), t.u.r., il quale delimita, infatti, il perimetro dell'applicazione dell'imposta di registro agli “atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato”).

A questa regola, peraltro, fa, a sua volta, eccezione l'ipotesi in cui si verifichi il “caso d'uso”, poiché, in questa evenienza, vale invece il disposto dell'art. 11, TP2, secondo il quale gli atti “formati all'estero diversi da quelli indicati alla lettera *d*) dell'articolo 2 del Testo unico” (i quali ultimi sono da registrare “in termine fisso”) scontano, appunto “in caso d'uso”:

a) l'imposta in misura fissa di euro 200, qualora si tratti di contratti “che se formati nello Stato sarebbero soggetti all'imposta fissa ai sensi dell'art. 40 del Testo Unico” (si pensi, ad esempio, al mutuo bancario, soggetto a iva, perché concesso nell'ambito dell'esercizio dell'attività d'impresa del soggetto mutuante);

b) “in ogni altro caso: le stesse imposte previste per i corrispondenti atti formati nello Stato” (si pensi al mutuo concesso da un “soggetto privato”, il quale non agisca nell'ambito dell'esercizio di una attività d'impresa, per il quale è disposta la tassazione di registro con l'aliquota del 3

⁽⁶³⁾ Cfr. la Nota prot. n. 26156/96 del Ministero delle Finanze del 1° ottobre 1999, secondo la quale non rileva il fatto che l'atto formato all'estero sia formato da un console italiano all'estero, in quanto il regime fiscale degli atti formati all'estero prescinde dalla modalità con la quale essi siano formati.

per cento, ai sensi dell'art. 9, TP1; oppure alla compravendita di un bene immobile sito al di fuori del territorio nazionale⁽⁶⁴⁾).

Con riguardo, dunque, agli atti formati all'estero che sono soggetti a registrazione solo "in caso d'uso", ci si pone il tema della loro enunciazione in atti sottoposti a registrazione in Italia (si pensi al caso del contratto di finanziamento stipulato all'estero⁽⁶⁵⁾ enunciato in un atto di costituzione di garanzie stipulato in Italia).

Evidentemente, le conclusioni di questa indagine sono diverse a seconda che si aderisca, o meno, alla tesi che, come sopra osservato, è dominante in giurisprudenza, ma è fortemente contestabile, per la quale l'enunciazione di un atto soggetto a registrazione solo "in caso d'uso" ne provocherebbe la tassazione anche se il "caso d'uso" non si sia ancora verificato.

Cosicché:

a) se si ritenga che l'enunciazione di un atto soggetto a registrazione solo "in caso d'uso" ne provochi la tassazione anche se il "caso d'uso" non si sia verificato, allora gli atti formati all'estero (e non soggetti a registrazione in Italia "in termine fisso") che siano enunciati in un atto soggetto a registrazione in Italia, devono scontare la tassazione come se fossero stati originariamente stipulati in Italia;

b) se, invece, si ritenga – come pare dover essere – che l'enunciazione di un atto soggetto a registrazione solo "in caso d'uso" non ne provochi la tassazione per il solo fatto dell'enunciazione (ma occorra, per la sua tassazione conseguente all'enunciazione, che il "caso d'uso" si sia verificato), allora gli atti formati all'estero (e non soggetti a registrazione in Italia "in

⁽⁶⁴⁾ L'art. 1, TP1, non distingue (più) tra immobili siti in Italia e immobili siti all'estero: di modo che se sia compravenduto, con atto stipulato in Italia, un immobile sito all'estero, si applica la medesima imposizione di registro che sarebbe applicabile se l'immobile fosse sito in Italia.

⁽⁶⁵⁾ Cfr. la ris. n. 45/E del 10 aprile 2000, secondo la quale "per la chiara connessione operata dal legislatore tra imposta sostitutiva e di registro ed in considerazione che quest'ultima colpisce gli atti formati nello Stato italiano, alle operazioni di finanziamento poste in essere dagli istituti di credito italiani fuori dal territorio nazionale non torna applicabile il regime fiscale della imposta sostitutiva ma quello in vigore nello Stato estero interessato". Viceversa, sono soggetti a imposta sostitutiva in Italia il mutuo concesso in Italia dalla filiale italiana di una banca estera (cfr. ris. n. 250745 del 30 giugno 1980) nonché (per ragioni di non discriminazione tra le imprese comunitarie) il mutuo concesso in Italia da banca estera avente sede nella Unione Europea senza stabile organizzazione in Italia (cfr. circ. n. 246 dell'8 ottobre 1996).

Cfr. anche Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 22/2003/T del 21 febbraio 2003, *Contratto di mutuo ipotecario stipulato all'estero. Imposta di registro*, in *CNN Notizie* del 21 marzo 2003.

termine fisso”) che siano enunciati in un atto soggetto a registrazione in Italia, non devono scontare alcuna tassazione fino a quando non si verificherà il “caso d’uso”; in quest’ultima ipotesi (e solo in questa ipotesi), essi dovranno essere sottoposti a tassazione come se fossero stati *ab origine* formati in Italia.

3.8.1. – *Gli atti formati all'estero allegati al verbale di deposito rogato da un notaio italiano*

La materia appena sopra trattata induce a compiere anche una riflessione circa il fatto che l’atto formato all’estero, “prima di farne uso⁽⁶⁶⁾ nel

⁽⁶⁶⁾ Questa espressione, apparentemente comprensiva di qualsiasi atto provenga dall’estero, di solito si intende circoscritta a quella categoria di atti provenienti dall’estero che è identificata dal fatto di essere la categoria degli atti destinati a essere introdotti in Pubblici Registri italiani (e, in particolare, i Registri Immobiliari e i Registri delle Imprese). In altri termini, non si può “far uso” (nel senso che non possono essere effettuate le attività e, in particolare, gli adempimenti conseguenti al negozio stipulato – quali la pubblicità nei Registri Immobiliari e nel Registro delle Imprese – che in Italia presuppongono la formazione di un atto pubblico o di una scrittura privata autenticata) di un atto rogato o autenticato all’estero senza che prima ne sia fatto il predetto deposito presso un notaio o un Archivio Notarile. “Fare uso” dovrebbe essere un sinonimo del dare “attuazione” di cui agli articoli 67 e 68, legge 31 maggio 1995, n. 218 (intitolata “Riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato”) in tema di esecuzione in Italia di atti formati all’estero.

Si tratta di una norma è prescritta al fine di sottoporre l’atto rogato o autenticato all’estero allo stesso vaglio di legittimità cui sarebbe sottoposto se fosse stato rogato o autenticato in Italia in Italia (nel senso che non possono essere effettuate le attività e, in particolare, gli adempimenti conseguenti al negozio stipulato – quali la pubblicità nei Registri Immobiliari e nel Registro delle Imprese – che in Italia presuppongono la formazione di un atto pubblico o di una scrittura privata autenticata) di un atto rogato o autenticato all’estero senza che prima ne sia fatto il predetto deposito presso un notaio o un Archivio Notarile: l’inserzione di atti nei Pubblici Registri è informata, di regola, al principio in base al quale sono pubblicabili solo gli atti di provenienza “qualificata”, come sono quelli “provenienti” da un pubblico ufficiale, come il notaio, il quale ha il divieto, pesantemente sanzionato (art. 28, l. n. 89 del 1913), di “ricevere o autenticare atti” “se essi sono espressamente proibiti dalla legge, o manifestamente contrari al buon costume o all’ordine pubblico”.

Cfr. ris. 23 maggio 1980, n. 250433 in tema di necessità di preventivo deposito in Italia dell’atto estero destinato ad essere inserito in un Registro tavolare.

Cfr. anche Cass., 28 marzo 2006, n. 7089, in *Vita Not.*, 2006, 907; e in *Giust. Civ.*, 2007, I, 2540, secondo la quale “con riferimento alla disciplina degli atti formati all’estero, ed in tema di sanzioni disciplinari per i notai, il deposito presso un notaio, o presso l’archivio notarile distrettuale di un atto, ai sensi dell’art. 106 n. 4 legge 16 febbraio 1913 n. 89 (legge notarile), il quale prescrive il deposito degli atti notarili “rogati”, in un Paese estero prima di farne uso nello Stato, è richiesto allorquando la sua produzione si renda necessaria ai fini della registrazione e della trascrizione di atti notarili diretti a farne valere gli effetti nei confronti dei terzi, non anche in relazione al conferimento di poteri da far valere avanti all’autorità giudiziaria, in quanto, in tal caso, è il giudice a valgiarne la contrarietà all’ordine pubblico” (nella specie, gli atti esteri consistevano in denunce di prima iscrizione

territorio dello Stato italiano”, deve essere depositato presso un notaio o presso l’archivio notarile distrettuale (art. 106, n. 4), l. 16 febbraio 1913, n. 89⁽⁶⁷⁾), di modo che da ciò conseguono:

- a) il tema della tassazione del verbale di deposito;
- b) il tema della tassazione dell’atto depositato quale allegato del verbale di deposito;
- c) il tema di verificare se il deposito di un atto formato all’estero o la sua pubblicazione nel Registro delle imprese e nei Registri immobiliari (o in altro registro, come quello tenuto dall’Ufficio Italiano Brevetti e Marchi) concretino la verifica del “caso d’uso”.

Il punto a) è di facile evasione: al verbale di deposito dovrebbe, invero, essere applicata l’imposta di registro in misura fissa, rientrando esso nel novero degli “atti pubblici [...] non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale” che nella TP1 e nella TP2 non ricevono una specifica

di veicoli al Pubblico Registro Automobilistico, con firme autenticate da notaio inglese: la Suprema Corte ha confermato la sentenza del giudice di merito che aveva rigettato l’appello del notaio avverso il provvedimento del Consiglio Notarile che gli aveva inflitto la sanzione disciplinare della censura per avere egli ricevuto in deposito dal notaio estero i documenti non legalizzati né muniti di apostille). Cfr. pure Cass., 10 giugno 2003, n. 9257, in *Vita Not.*, 2003, 1572, secondo la quale “qualora la procura negoziale rilasciata all’estero per la stipulazione di un contratto sia stata allegata al relativo atto pubblico non è necessario il previo suo deposito presso un notaio o l’archivio notarile atteso che in tal modo – con la necessaria consegna al notaio rogante – sono assicurate le esigenze di conservazione e di custodia alle quali tende il deposito previsto in caso d’uso dall’art. 106 legge 89/1913 per gli originali e le copie degli atti notarili rogati in Paese estero”.

Cfr. Consiglio Notarile di Milano, massima n. 84, secondo cui “Dal complesso di norme riguardanti le formalità necessarie per “utilizzare” in Italia l’atto notarile redatto all’estero si desume la funzione che il notaio italiano svolge nel procedimento, funzione pacifica in dottrina e in giurisprudenza, che consiste nel verificare la conformità dell’atto alla normativa nazionale; non sembra infatti possibile presumere a priori che una simile funzione sia esercitata dal notaio estero con effetto anche per il nostro ordinamento e per tale motivo la normativa nazionale individua nel notaio italiano il soggetto preposto al controllo. La fondatezza di una simile interpretazione è stata da ultimo confermata dall’art. 12 l. 246/2005 che, in materia di trasferimenti immobiliari, ha previsto che l’atto estero carente delle menzioni o della documentazione urbanistica venga ‘sanato dall’inserimento delle menzioni o della documentazione mancanti nell’atto di deposito, così ribadendo come attraverso il vaglio del notaio italiano concesso al deposito l’atto estero possa acquisire quelle caratteristiche che lo rendano conforme alla normativa italiana”.

In argomento cfr. anche F. Di Fabio, *Art. 68 – Attuazione ed esecuzione di atti pubblici ricevuti all’estero*, in F. Preite (diretto da), *Atti notarili. Diritto comunitario e internazionale, I. Diritto internazionale privato*, Utet Giuridica, 2011, 1309; C.A. Marcoz, *Il deposito in Italia degli atti provenienti dall’estero*; e P. Pasqualis, *Il deposito in Italia degli atti provenienti dall’estero. Considerazioni generali*; entrambi in AA.VV., *Casi e materiali di diritto comunitario di interesse notarile: atti, famiglia e successioni*, in *I Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato*, n. 4/2009.

⁽⁶⁷⁾ Intitolata “Sull’ordinamento del notariato e degli archivi notarili”.

menzione (art. 11, 1° comma, TP1). Senonché, nel caso del deposito “necessitato” ai sensi dell’art. 106, n. 4), l. n. 89 del 1913, il verbale di deposito è ritenuto esente da imposizione, essendo invece ritenuto soggetto all’imposta di registro l’atto depositato.

Circa il termine per effettuare la registrazione, quello di trenta giorni, decorrente dalla stipula dell’atto di deposito (specificamente previsto per la registrazione in via telematica dall’art. 4, d.p.r. 18 agosto 2000, n. 308⁽⁶⁸⁾), dovrebbe essere superato da quello di sessanta giorni, dettato per il precipuo caso della richiesta di registrazione “dell’atto [...] formato all’estero” (art. 13, 1° comma, t.u.r.).

Con riguardo poi all’iscrizione nel Registro delle Imprese, l’art. 1, 2° comma, l. 13 maggio 1980, n. 73⁽⁶⁹⁾, prescrive che per gli “atti ricevuti o autenticati all’estero per i quali sia prevista la pubblicità nel registro delle imprese, i termini decorrono dalla data stabilita nel comma 1, ma il deposito per l’iscrizione deve avvenire entro il quarantacinquesimo giorno successivo al compimento dell’atto” (o, se anteriore, entro il trentesimo giorno successivo alla data dell’atto di deposito: art. 2436, 1° comma, c.c.); in detto comma 1 è inoltre prescritto che per gli “atti ricevuti od autenticati all’estero, i termini di cui all’art. 2671 del codice civile decorrono dalla data del deposito effettuato a norma dell’art. 106, n. 4, della l. 16 febbraio 1913, n. 89”;

Quanto alla tassazione dell’atto formato all’estero e depositato in Italia:

a) se si tratta di una delle “operazioni di società ed enti esteri di cui all’art. 4 del Testo unico”, l’art. 4, lett. f), TP1, ne dispone la tassazione con l’imposta di registro in misura fissa;

b) se si tratta di un atto soggetto a registrazione “in termine fisso” ai sensi dell’art. 2, lett. d), t.u.r. (e cioè avente a oggetto “trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato” oppure avente a “oggetto la locazione o l’affitto di tali beni”) (ad esempio, un atto di concessione di pegno su un’azienda sita in Italia o di un’ipoteca su un immobile ubicato in Italia), ai sensi dell’art. 2, lett. d), t.u.r., a esso è applicabile la medesima tassazione dell’atto formato in Italia, come se come se fosse stato stipulato dal pubblico ufficiale che ne è il depositario⁽⁷⁰⁾ (e la sua eventuale registrazione effettuata in ritardo rispetto al

⁽⁶⁸⁾ Intitolato “Regolamento concernente l’utilizzazione di procedure telematiche per gli adempimenti tributari in materia di atti immobiliari”.

⁽⁶⁹⁾ Intitolata “Adeguamento dei termini in materia di pubblicità di atti formati all’estero”.

⁽⁷⁰⁾ Cfr. ris. n. 250571 del 12 dicembre 1981, secondo cui “è convinzione della

termine prescritto dalla legge comporta l'irrogazione della applicabile sanzione);

c) se si tratta di un atto che, se fosse formato in Italia, sarebbe soggetto a registrazione in Italia solo "in caso d'uso" (ad esempio, un contratto di finanziamento stipulato con una banca avente sede in uno Stato UE), ai sensi dell'art. 11, 1° comma, TP2, non dovrebbe applicarsi alcuna imposta⁽⁷¹⁾, in quanto il "caso d'uso" non si è ancora verificato; a meno che non si consideri questa fattispecie come un caso di enunciazione (ma non pare possibile equiparare un "deposito" a una "enunciazione") e si aderisca alla tesi, sopra contestata, circa la tassabilità per enunciazione degli atti non registrati perché soggetti a registrazione solo "in caso d'uso", ove il "caso d'uso" ancora non si sia ancora verificato)⁽⁷²⁾;

Scrivente che il pubblico ufficiale, nel redigere il verbale di deposito dell'atto formato all'estero e le copie conformi in lingua italiana di quest'ultimo, trasformi formalmente tale atto in un atto proprio ed è perciò obbligato a chiedere la registrazione, ai sensi dell'art. 10, n. 2 della legge di registro, ed a pagare l'imposta principale, in solido con le parti contraenti e con i soggetti nell'interesse dei quali viene richiesta la registrazione ai sensi dell'art. 55, primo comma, della citata legge".

Cfr. anche Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle entrate, Nota prot. n. 130662/2012 del 21 dicembre 2012 (intitolata "Questioni controverse in materia di imposta di registro"), secondo cui "con la Risoluzione n. 250751 del 12 dicembre 1981 l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che 'il pubblico ufficiale, nel redigere il verbale di deposito dell'atto formato all'estero e le copie conformi in lingua italiana di quest'ultimo, trasformi formalmente tale atto in un atto proprio ed è perciò obbligato a chiedere la registrazione, ..., ed a pagare l'imposta principale, in solido con le parti contraenti ...'. Più di recente, peraltro, tale indirizzo ha trovato conferma in una risposta fornita dalla Direzione Centrale Normativa ad un interpello ordinario relativo alla registrazione di un atto di costituzione di pegno redatto all'estero (interpello n. 954-399/2009). Pertanto, per la richiesta di registrazione di un verbale di deposito relativo ad un atto formato all'estero è dovuta l'imposta applicabile ad un atto di medesimo contenuto formato in Italia. Gli Uffici, quindi, avranno cura di verificare se le disposizioni recate in atto abbiano o meno contenuto patrimoniale nel senso chiarito dalla richiamata Circolare n. 44/E del 7 ottobre 2011, e di controllarne la corretta tassazione. Ove con il verbale di deposito venga chiesta la registrazione di più atti formati all'estero ciascuno sarà assoggettato a tassazione in relazione al proprio contenuto. Deve ritenersi escluso da autonoma tassazione il detto verbale di deposito che costituisce solo il 'veicolo' per la richiesta di registrazione degli atti formati all'estero, redatto dal pubblico ufficiale sulla base di un obbligo stabilito dal citato articolo 106 della legge n. 89 del 1913".

(71) Con riferimento a un atto, stipulato all'estero e poi depositato agli atti di un notaio italiano, recante liberazione di una quota di s.r.l. da un pegno, Comm. trib. reg. Lazio, 18 settembre 2017, n. 5268, inedita, ha ritenuto che l'atto depositato non è soggetto a tassazione in Italia, in occasione del suo deposito, per la sola e semplice (*recte*: simplicistica) considerazione che si tratta di atto "non riferibil[e] a beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato".

(72) Peraltro, se si segua questa contestabile tesi, dominante in giurisprudenza e nella prassi amministrativa, della tassabilità, per enunciazione, dell'atto non registrato perché soggetto a registrazione solo in caso d'uso, anche se il "caso d'uso" non si sia ancora

d) se si tratta di un atto diverso dai precedenti (si pensi, ad esempio, all'atto – destinato ad essere pubblicato nei Registri Immobiliari e nel Registro delle Imprese – con il quale la società estera, avente sede secondaria in Italia e proprietaria di immobile in Italia, cambi la sua denominazione)⁽⁷³⁾, la sua tassazione con l'imposta di registro (ai sensi dell'art. 11, TP2) si ha solo nell'ipotesi in cui si formi il “caso d'uso” (a meno che, anche in questo caso, non si consideri questa fattispecie come un caso di enunciazione e si aderisca alla tesi, sopra contestata, circa la tassabilità per enunciazione degli atti non registrati perché soggetti a registrazione solo “in caso d'uso”, ove il “caso d'uso” ancora non si sia ancora verificato); qualora, dunque, si verifichi il “caso d'uso, ai sensi del medesimo art. 11, TP2:

d.1. si applica l'imposta in misura fissa di euro 200, qualora si tratti di contratti “che se formati nello Stato sarebbero soggetti all'imposta fissa ai sensi dell'art. 40 del Testo Unico”;

d.2. “in ogni altro caso: [si applicano] le stesse imposte previste per i corrispondenti atti formati nello Stato” (si pensi al mutuo concesso da un “soggetto privato”, il quale non agisca nell'ambito dell'esercizio di una attività d'impresa, per il quale è disposta la tassazione di registro con l'aliquota del 3 per cento, ai sensi dell'art. 9, TP1).

Al riguardo, poi, della verifica del “caso d'uso”, è opportuno, a questo punto domandarsi anche se:

a) realizzi il “caso d'uso” il deposito presso l'Agenzia delle entrate, quale allegato di un atto soggetto a registrazione “in termine fisso” (e cioè quale allegato del verbale di deposito), di un atto per il quale non vi è obbligo di richiedere la registrazione (in quanto formato all'estero); la risposta pare dover essere negativa, in quanto il “caso d'uso” si verifica, ai sensi dell'art. 6, t.u.r., “quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso [...] le amministrazioni dello Stato” e detto deposito “sia

verificato, è inevitabile concludere nel senso che il deposito in Italia dell'atto formato all'estero genera un caso di enunciazione comportante la tassazione dell'atto enunciato anche se il “caso d'uso” non si sia ancora verificato; e ciò in quanto, altrimenti, vi sarebbe un'insanabile contraddizione tra il caso dell'atto estero solo enunciato (che sarebbe tassabile) e il caso dell'atto estero materialmente depositato (che non sarebbe tassabile). Vero è che, nel caso dell'atto di deposito, per sua stessa natura, è oltremodo difficile che ricorra il presupposto della tassazione per enunciazione, e cioè la coincidenza soggettiva tra le parti dell'atto enunciato e le parti dell'atto enunciante.

⁽⁷³⁾ Cfr. la ris. n. 250413 del 15 giugno 1977, secondo cui la trasformazione di una società straniera (con atto redatto all'estero) che abbia la proprietà di immobili in Italia non sconta imposta di registro in Italia (nella specie, si trattava di una Anstalt del Liechtenstein che si trasformava in società di capitali).

obbligatorio per legge o regolamento”: nel caso in esame, si ha appunto un deposito “necessitato” per legge (art. 106, n. 4, l. n. 89 del 1913) il quale, quindi, non dovrebbe determinare il venire in essere del “caso d’uso”;

b) realizzi il “caso d’uso” il successivo deposito del verbale (e relativo allegato) presso i Pubblici Registri (si pensi, ad esempio, al caso del pegno di quote di s.r.l. stipulato all’estero e al suo deposito presso il Registro delle Imprese italiano)⁽⁷⁴⁾: la risposta è che l’effettuazione della pubblicità non dovrebbe essere considerata quale ipotesi di verifica del “caso d’uso” per il motivo, anche qui, dell’obbligatorietà del deposito effettuato ai fini dell’esecuzione della pubblicità, quando invece il “caso d’uso” si verifica, come detto, qualora «un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso [...] le amministrazioni dello Stato [...] salvo che il deposito [...] sia obbligatorio per legge o regolamento»; invero, con riferimento all’atto costitutivo del pegno, l’art. 2470, 2° comma, c.c., dispone che tale atto, “con sottoscrizione autenticata, deve essere depositato entro trenta giorni, a cura del notaio autenticante, presso l’ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale”.

Quanto, infine, al tema se sia interpretabile come richiesta di “registrazione volontaria” il deposito, presso l’Agenzia delle entrate, quale allegato di un atto soggetto a registrazione “in termine fisso” (e, cioè, quale allegato del verbale di deposito), di un atto per il quale non vi è obbligo di richiedere la registrazione (e ciò, ai sensi dell’art. 1, t.u.r.; e dell’art. 8, 1° comma, t.u.r., secondo il quale “[c]hiunque vi abbia interesse può richiedere in qualsiasi momento, pagando la relativa imposta, la registrazione di un atto”), la risposta appare negativa, per almeno due ragioni: da un lato, come appena ripetuto, il deposito in questione è, invero, un caso di registrazione non “volontaria” ma “obbligatoria”; d’altro lato, quando la norma sulla tassazione degli allegati (art. 11, 7° comma, t.u.r., secondo cui la “richiesta di registrazione di un atto vale anche per gli atti ad esso allegati”) sancisce che l’allegazione “non importa applicazione dell’imposta se si tratta” dell’allegazione “di [...] atti non soggetti a registrazione”, essa implicitamente (ma evidentemente) esclude che l’allegazione di un atto non soggetto a registrazione costituisca un caso di “registrazione volontaria” ai sensi dell’art. 8, t.u.r.

Inoltre, occorre osservare che l’art. 11, 7° comma, t.u.r., sancisce che gli allegati non sono tassati quando “costituiscono parte integrante dell’at-

⁽⁷⁴⁾ Cfr. in materia Q.W. Imbimbo, *L’imposta di registro sui pegni su quote di s.r.l. nelle operazioni di “leveraged buy out”*, in *Corr. trib.*, 2011, 3381.

to” cui sono annessi; ebbene, è *in re ipsa* che il documento allegato a un verbale di deposito sia da ritenere rientrante a pieno titolo tra i “documenti che costituiscono parte integrante dell’atto» cui l’allegato in questione è annesso, il quale, come tale, è sottratto alla «applicazione dell’imposta”, ai sensi del medesimo art. 11, 7° comma, t.u.r.: invero, non ci sarebbe lo stesso “atto di deposito”, se non vi fosse l’“atto depositato”.

3.8.2. – *La enunciazione di una donazione stipulata all'estero*

L’art. 55, 1° comma, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, dispone che “[g]li atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del testo unico sull’imposta di registro, [...] concernenti gli atti da registrare in termine fisso”.

Ci si deve porre, quindi, il tema se una donazione stipulata al di fuori del territorio nazionale italiano e non tassabile⁽⁷⁵⁾ in Italia divenga invece imponibile per effetto di enunciazione, dato che l’art. 11, TP2, assoggetta a registrazione “in caso d’uso” gli atti formati all’estero (e dato che, secondo la tesi come sopra avversata, l’enunciazione di un atto soggetto a registrazione solo “in caso d’uso” ne provocherebbe la tassazione).

La conclusione pare dover essere in senso negativo.

Come già sopra osservato, quando l’art. 22, t.u.r., dispone la tassazione per effetto di enunciazione, detta con ciò una disciplina antielusiva specificamente mirata all’applicazione dell’imposta di registro; e quando l’art. 11, TP2, dispone la tassazione degli atti formati all’estero, evidentemente

⁽⁷⁵⁾ Ai sensi dell’art. 2, d.lgs. n. 346 del 1990, è imponibile in Italia, con l’imposta di donazione, la donazione, ovunque stipulata e ovunque siano situati i beni oggetto di donazione, se si tratta di una donazione posta in essere da un donante residente in Italia (senza che sia prevista alcuna detrazione, dall’imposta “italiana”, delle imposte pagate all’estero).

Inoltre, ai sensi dell’art. 55, comma 1-bis, d.lgs. n. 346 del 1990, “[s]ono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all’estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato”.

Quest’ultima norma è interpretata dall’Amministrazione (abbastanza inspiegabilmente, a suo svantaggio: cfr. la risposta della Direzione Regionale della Lombardia dell’Agenzia delle entrate, Settore Servizi e Consulenza, Ufficio Consulenza, alla richiesta, datata 20 maggio 2015, di consulenza giuridica n. 904-3/2015) nel senso che la donazione stipulata all’estero (da un donante non residente in Italia) deve essere tassata in Italia (senza che sia prevista alcuna detrazione, dall’imposta “italiana”, delle imposte pagate all’estero) solo se la donazione abbia a oggetto i beni di cui all’art. 2, lett. d), t.u.r. (vale a dire “beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato”) se, invece, la donazione abbia a oggetto beni diversi da quelli predetti, essa deve essere bensì registrata in Italia (e ciò, a meri fini di monitoraggio), ma senza che essa rappresenti un presupposto di imponibilità. Cfr. in materia A. Busani, *La tassazione delle donazioni “indirette” e delle donazioni “informali” (stipulate in Italia e all’estero)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 553.

si riferisce all'applicazione dell'imposta di registro (e non certo all'imposta di donazione).

Incrociando, dunque, queste due osservazioni con la considerazione secondo cui, quando il legislatore ha voluto tassare le donazioni stipulate all'estero, evidentemente l'ha disposto in modo espresso (si veda, al riguardo, l'art. 55, comma 1-*bis*, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346), se ne dovrebbe derivare che, se in un atto da registrare in Italia sia enunciata una donazione stipulata all'estero e di per sé non imponibile in Italia, questa enunciazione non vale ad applicare a quella donazione né l'imposta di registro né l'imposta di donazione.

3.9. – *La enunciazione del “finanziamento-soci” nel verbale recante la deliberazione assembleare di ripianamento delle perdite*

La peculiare fattispecie del contratto di “finanziamento-soci” enunciato in un verbale dell'assemblea dei soci della società da essi finanziata è stata analizzata dalla giurisprudenza⁽⁷⁶⁾, anche di legittimità⁽⁷⁷⁾, ove è

(76) Cfr. Comm. trib. prov. Milano, 11 giugno 2015, n. 5261, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo cui “va assoggettato ad imposta di registro il finanziamento soci, menzionato nell'atto di ripianamento perdite attraverso la rinuncia dei soci a conseguire la restituzione delle somme prestate alla società e il notaio, quale responsabile di imposta, è tenuto a corrispondere all'erario quanto dovuto a fronte della registrazione dell'atto effettuato per il suo tramite”. Sulla tassabilità del finanziamento soci menzionato in una deliberazione di assemblea societaria adottata al fine del ripianamento delle perdite conseguite dalla società stessa, cfr. Comm. trib. prov. Pesaro, 10 marzo 2017, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Cfr., in materia, A. Conte – F. Pannella, *Imposta di registro: finanziamento soci enunciato nell'atto di ripianamento delle perdite*, in *Azienda & Fisco*, 2012, 12, 23; F. Leone, *Finanziamento da soci persone fisiche: quando è dovuta l'imposta di registro?*, in *Azienda & Fisco*, 2011, 12, 46; A.M. Silicato, *Assoggettamento a tassazione del finanziamento soci richiamato nel verbale di assemblea*, in *Azienda & Fisco*, 2010, 11, 36; F. Sola, *L'imposizione fiscale sui finanziamenti soci: osservazioni teoriche e pratiche sul principio di enunciazione*, retro, 2012, 1, 79; R. Tombolesi, *L'imposta di registro proporzionale penalizza le operazioni societarie di ricapitalizzazione?*, in *Corr. trib.*, 2010, 3493.

(77) Cass., 30 giugno 2010, n. 15585 (sulla quale cfr. A. Busani, *Ricapitalizzare costerà di più*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 settembre 2010), in *Notariato*, 2011, 2, 228, con nota di G. Laurini, *Verbale assembleare e enunciazione dei finanziamenti dei soci*; in *Boll. trib.*, 2011, 5, 396, con nota di F. Staffieri; in *Corr. trib.*, 2010, 3182; in *Corr. trib.*, 2010, 3491, con nota di R. Tombolesi, *L'imposta di registro proporzionale penalizza le operazioni societarie di ricapitalizzazione?*; e in *Società*, 2010, 1307, con nota di A. Busani, *Tassazione per enunciazione del finanziamento soci “passato” a capitale sociale*.

La sentenza n. 15585 del 2010 si dichiara in termini con le precedenti decisioni di Cassazione n. 17899 del 2005, n. 5946 del 2007 e n. 11756 del 2008. Ma Cass., 8 settembre 2005, n. 17899 (in *Corr. trib.*, 2005, 3095), concerne l'enunciazione di una fideiussione in una sentenza di condanna del debitore principale e del fideiussore; Cass., 14 marzo 2007, n. 5946, in *Notariato*, 2007, 4, 375; e in *Fisco*, 2007, 2390, concerne un finanziamento soci (evidentemente formato per corrispondenza, perché indicato come soggetto a registrazione

stato deciso che deve essere assoggettato a imposta di registro il contratto di finanziamento-soci menzionato in un verbale assembleare contenente una deliberazione di ripianamento perdite, eseguita mediante la rinuncia dei soci finanziatori a conseguire la restituzione della somma erogata, mandando tale rinuncia ai crediti a copertura di dette perdite.

Il finanziamento preso in considerazione nella sentenza n. 15585 del 2010 era stato effettuato – com'è dato rilevare dalla lettura della sentenza – in assenza di un accordo scritto, ma in presenza di una lettera, inviata dalla società finanziata ai suoi soci (evidentemente, si trattava di soggetti non agenti nell'esercizio di un'attività imprenditoriale)⁽⁷⁸⁾, con la quale essi

solo in caso d'uso) enunciato in un contratto di trasferimento di unità immobiliari tra la società finanziata e il socio finanziatore, ad estinzione del debito della società verso il socio per l'effettuato finanziamento; Cass., 12 maggio 2008, n. 11756, in *Rep. Foro it.*, 2008, voce *Registro (imposta)*, n. 57, concerne la tassazione di un finanziamento soci (anche qui probabilmente formato mediante corrispondenza) enunciato in una deliberazione di trasformazione di una società in nome collettivo in una società a responsabilità limitata.

Si è deciso invece per la tassazione del finanziamento soci enunciato in un verbale assembleare in Comm. centr. 6 maggio 1985, n. 4426, in *BIG Suite*, Ipsosa.

La remissione del debito effettuata dal socio in funzione del passaggio a capitale sociale di una somma di importo corrispondente a quello del finanziamento effettuato dal socio stesso alla società è stata invece ritenuta tassabile come conferimento da Cass., 6 ottobre 1976, n. 3286, in *Ced Cassazione*, rv. 382076-01, in *Giur. it.*, 1977, I, 1, 258, con nota di P. Filippi; in *Rass. Adv. Stato*, 1977, I, 6, 161; in *Riv. Not.*, 1977, II, 390; e in *Riv. Leg. Fisc.*, 1977, III, 297. Si veda, in materia, anche la Risoluzione n. 250638 del 1° marzo 1978.

⁽⁷⁸⁾ Invero, il finanziamento concesso (a titolo oneroso) da un soggetto che agisce nell'esercizio della propria attività imprenditoriale è soggetto a iva, seppur esente dall'applicazione di detta imposta (art. 10, 1° comma, n. 1), d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633); pertanto, esso è da registrare con l'imposta fissa e solo in caso d'uso (art. 5, 2° comma, t.u.r.; art. 40, 1° comma, t.u.r.; art. 1, 1° comma, lett. b), Tariffa, Parte Seconda, allegata al t.u.r.). Cfr. sul punto Comm. trib. prov. Treviso, 7 giugno 2012, n. 36, in *BIG Suite*, Ipsosa, secondo cui “il contratto di finanziamento tra socio e società è soggetto ad iva (ma esente ex art. 10, 1° comma, n. 1, d.p.r. n. 633 del 1972) e non è soggetto ad imposta di registro se redatto con scrittura privata non del autentica (nella specie scambio di corrispondenza) neppure in misura fissa poiché soggette ai sensi dell'art. 5, d.p.r. n. 131 del 1986 solo in caso d'uso”.

Fuoriesce invece dal campo applicativo dell'iva, per rientrare in quello dell'imposta di registro, il finanziamento soci “gratuito”, cioè senza corresponsione di interessi da parte della società finanziata. In senso sorprendentemente contrario cfr. però Cass., 27 novembre 2015, n. 24268, in *Notariato*, 2016, 1, 64 (sulla quale cfr. A. Busani – G. Iaselli, *Prestito soci, Cassazione a “sorpresa”*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 dicembre 2015; e R. Parisotto, *Finanziamenti infruttiferi, un orientamento opinabile della Suprema Corte sul principio di alternatività tra iva e imposta di registro*, in *Strum. Fin. Fisc.*, 2016, 73), secondo cui “il finanziamento infruttifero stipulato per corrispondenza a mezzo scrittura privata non autenticata sconta l'imposta di registro in misura fissa e non proporzionale. In tale caso infatti trova applicazione il combinato disposto dell'art. 5 comma secondo del d.p.r. n. 131 del 1986 e del successivo art. 40 del medesimo d.p.r. n. 131 del 1986 rientrando tale operazione nell'ambito di applicazione dell'iva seppur esente”.

erano stati richiesti di finanziare la società stessa senza pretendere interessi; essi poi avevano aderito a tale richiesta (senza rispondere formalmente alla lettera, ma) effettuando materialmente i versamenti occorrenti e tali somme versate dai soci erano state poi appostate nel bilancio della società come “debiti verso soci” (79).

La sentenza appare criticabile sotto diversi aspetti.

In primo luogo, con riferimento alla particolare natura dell'atto enunciante (un verbale assembleare⁽⁸⁰⁾ che reca menzione della esecuzione della deliberazione di ripianamento perdite mediante rinuncia dei soci al credito derivante dal finanziamento) e al fatto che tra l'atto enunciante e l'atto enunciato (il contratto di “finanziamento-soci”) dovrebbe esistere identità di “parti” (81). Invero, se il concetto di “parti” è ovviamente appropriato per il contratto di finanziamento-soci (ne sono controparti la società finanziata e i soci finanziatori), esso è altamente inappropriato per il verbale, che, per sua natura, è pacificamente concepito come un “atto senza parti” (82).

(79) Secondo il Principio Contabile OIC 19, “i ‘versamenti a titolo di finanziamento’ sono rilevati nella voce ‘D3’ del bilancio la quale contiene l’importo di tutti i finanziamenti concessi dai soci alla società sotto qualsiasi forma, per i quali la società ha un obbligo di restituzione. Non è rilevante la natura fruttifera o meno di tali debiti, né l’eventualità che i versamenti vengano effettuati da tutti i soci in misura proporzionale alle quote di partecipazione. L’elemento discriminante va individuato esclusivamente nel diritto dei soci alla restituzione delle somme versate. Per questa tipologia di versamenti il loro eventuale passaggio a capitale necessita della preventiva rinuncia dei soci al diritto alla restituzione, trasformando così il finanziamento in apporto”.

(80) Sul verbale inteso come atto enunciante, cfr. ad esempio Comm. centr., 6 maggio 1985, n. 4426, in *Comm. Trib. Centr.*, 1985, I, 416, per una fattispecie di enunciazione del finanziamento soci in un verbale assembleare nel quale si è dato atto della rinuncia al credito da parte dei soci a favore della società; Cass., 2 dicembre 1993, n. 11959, in *Giust. Civ.*, 1994, I, 337, sulla enunciazione in una deliberazione societaria di una pattuizione intervenuta tra i soci; Cass., 14 marzo 2008, n. 6956, in *BIG Suite*, Ipsosa, per una fattispecie di enunciazione di un finanziamento soci nel contesto una delibera di aumento di capitale sociale.

(81) Avendo ritenuto che, nel caso specifico, “le parti dell’atto enunciato” (un contratto di finanziamento soci) “sono diverse da quelle dell’atto enunciante” (un atto di modifica di patti sociali e di aumento di capitale), Comm. trib. prov. Piacenza, 18 febbraio 2014, n. 71, in *Notariato*, 2014, 2, 211, ha deciso per l’inapplicabilità a detto contratto di finanziamento soci della normativa sulla tassazione per enunciazione.

(82) G. Laurini, *Commento all’articolo 2375*, in Picciau (a cura di), *Assemblea (articoli 2363 – 2379-ter)*, in AA.VV., *Commentario alla riforma delle società*, Milano, 2008, 234.

Nel medesimo senso cfr. Consiglio Notarile di Milano, Massima n. VIII, *Redazione non contestuale del verbale assembleare (art. 2375 c.c.)*, 3 luglio 2001; e Consiglio Notarile di Milano, Massima n. 45, *Tempi e regole per la formazione del verbale di assemblea (art. 2375 c.c.)*, 19 novembre 2004; si leggono entrambe in A. Busani, *Massimario delle operazioni societarie*, Milano, 2016, 871.

In secondo luogo, deve essere osservato che il “finanziamento-soci” in questione era frutto di un contratto verbale, la cui tassazione per enunciazione, come sopra osservato, presuppone che i suoi “effetti” non siano “già cessati o cess[i]no in virtù dell’atto che contiene l’enunciazione” (articolo 22, 2° comma, t.u.r.). Ebbene, il verbale assembleare “racconta” una serie di eventi (nell’ordine: l’apertura di un’assemblea societaria, la trattazione degli argomenti in agenda, la discussione, la votazione, la proclamazione del risultato) nell’ambito dei quali vi sono ampi riferimenti al fatto che i soci dapprima preannunciano la rinuncia ai loro crediti in vista dell’assunzione da parte dell’assemblea della deliberazione di aumento del capitale sociale e poi, una volta assunta questa delibera, accettano l’offerta in opzione e, infine, danno corso a detta rinuncia ai loro crediti, permettendo all’assemblea di prendere atto che l’operazione di aumento del capitale sociale è da considerarsi eseguita (è poi ovvio che l’assemblea potrebbe limitarsi a deliberare il ripianamento delle perdite, senza menzionare alcunché del “finanziamento-soci” e della rinuncia ad esso da parte dei soci finanziatori, rimandando le operazioni di copertura perdite ad epoca successiva alla chiusura del verbale assembleare, caso nel quale evidentemente non vi sarebbe materia per discutere di enunciazione).

In altri termini, se è da escludere che “gli effetti delle disposizioni enunciate” siano “già cessati” prima “dell’atto che contiene l’enunciazione”, nemmeno può sostenersi che “gli effetti delle disposizioni enunciate” non cessino “in virtù dell’atto che contiene l’enunciazione”: invero, l’atto che contiene l’enunciazione (il verbale assembleare) è un “resoconto” dell’accadimento di una pluralità di attività giuridiche, e precisamente (i) di una manifestazione di volontà (la deliberazione) di un consesso assembleare; (ii) di un contratto tra soci e società (il contratto di sottoscrizione del deliberato aumento di capitale sociale, servente alla copertura delle perdite) e (iii) dell’esecuzione di questo contratto mediante un’ulteriore attività giuridica, e cioè l’atto unilaterale di rinuncia al credito da parte del socio sottoscrittore il quale, con ciò, esegue l’obbligazione derivante dal contratto di sottoscrizione dell’aumento di capitale a copertura delle perdite. Dunque, se anche è assai problematico adattare⁽⁸³⁾ l’espressione normativa di cui all’art. 22, 2° comma, t.u.r. (evidentemente pensata per un negozio enunciato i cui effetti cessano prima o in coincidenza con la venuta in essere del negozio enunciante), al caso dell’enunciazione di un negozio (il contratto verbale di finanziamento) in un verbale assembleare

(83) Lo nega Comm. centr., 6 maggio 1985, n. 4426, in *BIG Suite*, Ipsoa.

(quello che dà conto dello svolgimento dell'assemblea), non appare possibile pensare che, una volta effettuata (mediante la rinuncia al credito derivante dal "finanziamento-soci") la liberazione dell'aumento di capitale sociale a copertura delle perdite, il contratto di "finanziamento-soci" non abbia perciò cessato i suoi effetti⁽⁸⁴⁾.

In definitiva, laddove le delibere societarie si limitino a menzionare i crediti da pregressi finanziamenti effettuati dai soci al solo fine di ricostituire o aumentare, attraverso la loro rinuncia, il capitale sociale, sembrerebbero non integrati i presupposti per l'applicazione della normativa sulla tassazione per enunciazione⁽⁸⁵⁾.

3.10. – *La enunciazione di atto per il quale si è verificata la decadenza della pretesa erariale*

Già si è osservato che l'art. 15, 1° comma, lett. e), t.u.r., dispone l'obbligo di registrazione d'ufficio degli "atti soggetti a registrazione in termine fisso rispetto ai quali è intervenuta la decadenza di cui all'art. 76, comma primo" nel caso in cui "siano depositati a norma [dell'] articolo" 6, t.u.r.; e che, specularmente, l'art. 76, 5° comma, t.u.r., stabilisce che "[l']intervenuta decadenza non dispensa dal pagamento dell'imposta in caso di registrazione volontaria o quando si faccia uso dell'atto ai sensi dell'art. 6".

In altri termini, la normativa in esame significa che, nonostante l'intervenuta decadenza del potere di registrazione d'ufficio di un atto non registrato (si pensi al decorso di un quinquennio dal giorno in cui per l'atto in questione si originò l'obbligo di registrazione), l'obbligo tributario risorge se l'atto, che non è stato originariamente registrato, sia poi fatto oggetto:

a) di registrazione volontaria; oppure:

b) di quel deposito che l'art. 6, t.u.r., descrive come il presupposto per la tassazione degli atti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso".

Questi atti non registrati, rispetto ai quali sia "intervenuta la decadenza" dell'azione della finanza "di cui all'art. 76, comma primo", t.u.r., sono, dunque, soggetti all'obbligo di registrazione (e, in caso di inadempimento

⁽⁸⁴⁾ Nel senso che il contratto di finanziamento-soci cessa i suoi effetti in sede di assemblea dei soci, in cui si delibera di passare il credito a patrimonio, cfr. Comm. trib. prov. Verbania, 14 marzo 2014, n. 20, inedita.

⁽⁸⁵⁾ Cfr. in tal senso anche Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 208-2010/T del 14 dicembre 2011, *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*, in *CNN Notizie* del 28 marzo 2012.

di quest'obbligo, a registrazione d'ufficio) per il fatto di essere volontariamente sottoposti a registrazione oppure per il fatto di esser stati "depositati" (come descrive l'art. 6, t.u.r., e cioè) al fine di essere acquisiti agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempiimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento.

Da quanto precede si può anche desumere che se, in un atto successivamente stipulato, sia (solamente) enunciato un atto (non registrato e che avrebbe però dovuto esserlo) per il quale sia maturata la decadenza della pretesa erariale, l'enunciazione non vale a rimettere in termini il Fisco.

Anche se è indubbiamente forte (in ragione della *ratio* sottesa alla normativa del t.u.r. sull'enunciazione) la tentazione di equiparare la "registrazione volontaria" con la "enunciazione", se tuttavia si procedesse a questa equiparazione della enunciazione con la "registrazione volontaria" oppure con il "caso d'uso", si opererebbe un ragionamento che la legge pare non legittimare: se, invero, il legislatore avesse voluto che la enunciazione fosse da considerare come una fattispecie di rimessione in termini dell'Amministrazione (alla stessa stregua di quanto accade per la "registrazione volontaria" oppure per il "caso d'uso") avrebbe potuto e dovuto esplicitarlo, essendo al legislatore ben note le caratteristiche distintive della "enunciazione" rispetto a quelle della "registrazione volontaria" e a quelle del "caso d'uso".

Inoltre, appare assorbente la considerazione secondo cui le norme che disattivano la intervenuta decadenza dovrebbero essere interpretate in senso restrittivo, per la loro evidente eccezionalità: e, se questo è vero, deve allora essere anche vero che la enunciazione non può provocare tassazione se sia intervenuta la decadenza dell'Amministrazione dal potere di pretendere l'applicazione di una imposizione⁽⁸⁶⁾.

(86) Cfr. la ris. n. 260069 del 17 luglio 1992, per la quale qualora siano enunciate "disposizioni [...] di data anteriore al quinquennio non è possibile per l'Amministrazione applicare l'imposta e la relativa pena pecuniaria atteso che l'art. 76 nel richiamare l'art. 15, lettera e) limita espressamente l'applicabilità della registrazione d'ufficio oltre i termini di decadenza, solo all'ipotesi di registrazione in caso d'uso di cui all'art. 6".

Per Comm. centr., 30 ottobre 2002, n. 7877, in *BIG Suite*, Ipsoa, vale il "principio che la costituzione della società va tassata una volta sola, ancorché la sua enunciazione venga reiterata. Non è indispensabile che l'ufficio esiga l'imposta in occasione della prima enunciazione, ma se non lo fa si espone al rischio che la pretesa fiscale risulti già decaduta (o prescritta) nel momento in cui l'ufficio la fa valere in relazione ad un nuovo atto di enunciazione". Cfr. pure Comm. centr., 21 marzo 1989, n. 2261, in *Comm. Trib. Centr.*, 1989, I,

3.10.1. – *La enunciazione di eventi (non denunciati ai sensi dell'art. 19, t.u.r.) che avrebbero dato luogo a ulteriore liquidazione di imposta*

L'art. 19, 1° comma, t.u.r., dispone che “[l']avveramento della condizione sospensiva apposta ad un atto, l'esecuzione di tale atto prima dell'avveramento della condizione e il verificarsi di eventi che, a norma del presente testo unico, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro venti giorni, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono”. Ai sensi dell'art. 76, 1° comma, t.u.r., con il decorso di un quinquennio (dalla scadenza di detto termine di venti giorni), si compie la decadenza del potere dell'Amministrazione di liquidare l'imposta derivante da detti eventi che non siano stati denunciati. La norma di cui all'art. 76, 5° comma, t.u.r., infine, sancisce che “[l']interventuta decadenza non dispensa dal pagamento dell'imposta in caso di registrazione volontaria o quando si faccia uso dell'atto ai sensi dell'art. 6”.

Ci si pone, dunque, il tema dell'enunciazione, compiuta dopo il compimento del predetto periodo quinquennale, di un evento di cui all'art. 19, 1° comma, t.u.r., che non sia stato denunciato: si pensi, ad esempio, alla menzione, in un atto successivo, di un precedente atto sottoposto a condizione sospensiva, la quale si sia bensì verificata, ma il cui avveramento non sia appunto stato denunciato.

Ebbene, dato che l'art. 76, 5° comma, t.u.r., rimette in termini l'Amministrazione nel caso in cui sia fatta la “registrazione volontaria” di un atto non registrato oppure di esso sia fatto “uso [...] ai sensi dell'art. 6”, nel concetto di “‘registrazione volontaria’ di un atto non registrato” non pare rientrare – per le ragioni esposte nel precedente paragrafo – il caso dell'atto che faccia enunciazione di un evento di cui all'art. 19, 1° comma, t.u.r., che non sia stato denunciato⁽⁸⁷⁾.

271, secondo cui l'Ufficio del registro cui sia stato presentato per la registrazione un atto, se lascia trascorrere il triennio senza promuovere il recupero dell'imposta di registro relativa alla costituzione di una società enunciata nell'atto stesso, decade dall'azione di recupero dell'imposta e non può promuoverla in occasione della registrazione di un atto successivo.

⁽⁸⁷⁾ Cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Quesito n. 178-2015/T, *Atto avveramento condizione sospensiva – Denuncia ex art. 19 Tur – Decorrenza termine quinquennale – Decadenza art. 76 comma 2 Tur*, in *CNN Notizie* del 21 luglio 2016.

3.11. – *La enunciazione contenuta in un atto dell’Autorità Giudiziaria*

Il principio in base al quale, al ricorrere di certi presupposti, la registrazione dell’atto “enunciante” (nel caso dell’atto giudiziario, si parla della cosiddetta “tassa di sentenza”), comporta la tassazione (cosiddetta “tassa di titolo”) dell’atto enunciato, è riprodotto dalla legge di registro anche nel caso in cui l’atto “enunciante” promani dall’Autorità giudiziaria⁽⁸⁸⁾. Nell’art. 22, 3° comma, t.u.r., è dettata, infatti, la regola in base alla quale “[s]e l’enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell’autorità giudiziaria indicati nell’art. 37⁽⁸⁹⁾, l’imposta si applica sulla parte dell’atto enunciato non ancora eseguita”⁽⁹⁰⁾.

In questa materia occorre, anzitutto, notare che la norma qui osservata non si occupa degli atti (enunciati) soggetti a registrazione “in termine fisso”. La ragione è che, per questi ultimi, vale la regola di cui all’art. 22, 1°

⁽⁸⁸⁾ Per una fattispecie di enunciazione di un accordo transattivo in un decreto ingiuntivo, cfr. Comm. trib. prov. Milano, 30 marzo 2017, in *Fisco*, 2017, 1989, con nota di A. Piccolo, *L’accordo transattivo va assoggettato all’imposta di registro*.

⁽⁸⁹⁾ Secondo la ris. n. 77 del 31 marzo 2003 (in riforma della circ. n. 34/E del 30 marzo 2001, che aveva concluso in senso contrario), se il provvedimento giurisdizionale non è soggetto a registrazione (si pensi ai provvedimenti del Giudice di Pace in controversie di valore non superiore a euro 1.033: l. 21 novembre 1991, n. 374), esso resta estraneo a registrazione anche se enuncia un atto soggetto a registrazione “in termine fisso” e che non è stato registrato; peraltro, resta fermo in tal caso l’obbligo del cancelliere di attivare la procedura della registrazione d’ufficio dell’atto enunciato; nel medesimo senso pare anche la circ. n. 34 del 30 marzo 2001.

Il valore predetto (secondo la circ. n. 34/E del 30 marzo 2001) va inteso riferito al *decisum* (e cioè al contenuto del provvedimento) e non al *petitum* (e cioè al valore della causa).

⁽⁹⁰⁾ La Corte costituzionale, 21 gennaio 1999, n. 7, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1999, 379, con nota di N. Madama; in *Giust. Civ.*, 1999, I, 1265, con nota di M. Vitale, *Il processo civile e l’“incubo fiscale”*; in *Giur. Cost.*, 1999, 48, con nota di L. Antonini, *L’imposta “di titolo” non è incostituzionale. Cenni sul “dovere tributario” e sulla argomentazione costituzionale in diritto tributario*; in *Cons. Stato*, 1999, II, 18; in *Fisco*, 1999, 1841; in *Fin. Loc.*, 1999, 1115; e in *Giur. Imp.*, 1999, 608, ha ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale dell’articolo 21, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634 (riprodotto nell’art. 22, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131) sollevata in riferimento agli artt. 76, 77, 24 e 55 Cost., nella parte in cui prevede che siano sottoposte ad imposta di registro le disposizioni enunciate negli atti dell’autorità giudiziaria. Secondo questa sentenza, infatti, la tassazione in esame fa riferimento, non a qualsiasi generica menzione, in un provvedimento giudiziario, di un atto, ma alla “enunciazione” degli atti posti dal giudice alla base della propria decisione. Conseguentemente non si ravvisa alcun ostacolo fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio al fine di tutelare i propri diritti ed interessi legittimi, né alcuna violazione al principio di capacità contributiva che deve sempre essere intesa in senso oggettivo e non in riferimento a situazioni concrete del contribuente.

comma, t.u.r., per effetto della quale, se vi è identità di “parti” (nel caso specifico: identità tra le parti del giudizio e le parti del negozio enunciato nel provvedimento giurisdizionale), la tassazione dell’atto enunciante comporta la tassazione dell’atto enunciato⁽⁹¹⁾.

Ovviamente, se sia enunciato un atto soggetto a iva, ne consegue la tassazione con l’imposta di registro in misura fissa⁽⁹²⁾; se sia enunciata una fideiussione (la quale non sia, a sua volta, un’operazione soggetta all’iva) a garanzia di una operazione soggetta a iva (ad esempio, il rimborso di un finanziamento bancario), essa è tassata con l’imposta di registro proporzionale in quanto la natura accessoria della fideiussione, ben rilevante in campo civilistico, non ha rilievo, invece, in materia fiscale, ove vige il principio della autonoma tassazione di ogni singolo negozio presentato alla registrazione o enunciato in un atto presentato alla registrazione (a meno che, in caso di pluralità di negozi, vi sia tra essi una intrinseca e inscindibile connessione)⁽⁹³⁾.

Se il provvedimento giurisdizionale (ad esempio, un decreto ingiuntivo) enunci un contratto (ad esempio, una fideiussione bancaria) che non sia stato registrato e per il quale fosse applicabile l’imposta sostitutiva di

⁽⁹¹⁾ Cfr. Comm. centr., 2 maggio 1994, n. 1371, in *Corr. trib.*, 1994, 2530, secondo cui l’“enunciazione” di un atto in una sentenza passata in giudicato, dalla quale emerga che il negozio enunciato era soggetto alla condizione risolutiva piuttosto che a quella sospensiva, legittima la percezione dell’imposta proporzionale da parte dell’Ufficio del Registro.

Cfr. pure Cass., 22 giugno 2000, n. 8481, in *Rep. Foro it.*, 2000, voce *Spese giudiziali civili*, n. 74, secondo cui “tra le spese giudiziarie da porre a carico della parte soccombente ai sensi dell’art. 91 c.p.c. va compresa l’imposta di registrazione della sentenza, la quale è riscossa per la fruizione del servizio pubblico dell’amministrazione della giustizia e trova quindi causa immediata nella controversia, mentre resta escluso il tributo riguardante atti da registrare in ‘termine fisso’ che risulti dovuto in sede di registrazione della sentenza con riguardo agli atti in essa enunciati, in relazione ai quali l’obbligo del pagamento dell’imposta sorge direttamente dalla legge di registro e dalla stipulazione del negozio e non dall’uso che degli atti stessi si faccia in giudizio. Pertanto, il soggetto che abbia provveduto all’adempimento dell’obbligazione tributaria è tenuto a far valere il suo diritto al rimborso proponendo una specifica domanda giudiziale, così da provocare il contraddittorio sull’obbligo e sui limiti di tale rimborso”.

⁽⁹²⁾ Secondo la circ. n. 34/E del 30 marzo 2001, se il decreto ingiuntivo enuncia un rapporto soggetto a iva, a quest’ultimo va applicata per enunciazione l’imposta fissa di registro. Nel medesimo senso la Nota dell’Agenzia delle entrate prot. n. 55316/2001/E del 7 marzo 2001.

⁽⁹³⁾ Cfr. Cass., 12 luglio 2013, n. 17237, in *Notariato*, 2013, 5, 556; e in *Vita Not.*, 2013, 1324, la quale ha enunciato il seguente principio di diritto: “la natura accessoria del contratto di fideiussione in campo civilistico (artt. 1939 e 1941 c.c.) non può essere riportata nell’ambito tributario, e segnatamente nell’ambito della disciplina dell’imposta di registro, per la quale, ai sensi del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, art. 22, vale invece il principio dell’autonomia dei singoli negozi; la relativa tassazione non resta, quindi, attratta nella disciplina tributaria dell’iva per il solo fatto che il creditore sia un soggetto iva”.

cui agli artt. 15 e seguenti, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, il pagamento dell'imposta sostitutiva non sottrae il decreto ingiuntivo dall'applicazione dell'imposta proporzionale (in altri termini, l'imposta sostitutiva non "copre" anche gli atti giudiziari formati in dipendenza di un atto soggetto a imposta sostitutiva)⁽⁹⁴⁾, ma l'atto "enunciato" non sconta comunque alcuna imposizione, poiché essa fu applicata quando venne erogato il finanziamento⁽⁹⁵⁾.

La ragione del fatto che la norma si occupa solo dell'enunciazione di un atto "non soggetto a registrazione in termine fisso" è che essa, per questa fattispecie, intende dettare una regola particolare (rispetto alla predetta regola generale di cui all'art. 22, 1° comma, t.u.r.), e cioè tassare la "parte dell'atto enunciato non ancora eseguita"⁽⁹⁶⁾. Invero, la norma (nel contesto del carattere antielusivo dell'art. 22, t.u.r.) intende significare che, quando l'esistenza di un atto non soggetto a registrazione "in termine fisso" (in special modo: di un contratto verbale) viene "consacrata" in un altro atto, come il provvedimento giurisdizionale, soggetto invece a registrazione, quest'ultimo comporta la tassazione anche dell'atto enunciato non per l'intero suo valore ma per la sola parte del suo valore che coincide con la parte ancora "attiva" dell'atto enunciato⁽⁹⁷⁾.

⁽⁹⁴⁾ Cfr. in tal senso Cass., 8 ottobre 2013, n. 22829, in *BIG Suite*, Ipsoa.

⁽⁹⁵⁾ Cfr., in tal senso, Cass., 29 marzo 2002, n. 4586, in *Arch. Civ.*, 2003, 113; e Cass., 8 ottobre 2013, n. 22829, in *BIG Suite*, Ipsoa, secondo la quale "il fatto che l'art. 15, secondo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, non estenda l'assoggettamento delle operazioni di credito ad un'unica imposta sostitutiva anche per gli atti giudiziari ad esse relativi (i quali perciò sono soggetti ad imposizione secondo il regime ordinario), non comporta che le operazioni in questione, per essere enunciate in sede di quegli atti giudiziari, divengano soggette anche ad imposta di registro ai sensi dell'art. 22 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, che disciplina l'imposizione degli atti 'enunciati' e non registrati e non riguarda né l'enunciazione di atti esenti, né gli atti soggetti ad imposizione sostitutiva, i quali, avendo già scontato detta imposta, non possono essere nuovamente soggetti ad imposizione".

⁽⁹⁶⁾ Per una fattispecie di enunciazione di un contratto (di transazione) le cui prestazioni erano completamente eseguite (e dal quale, pertanto, non poteva originarsi alcuna pretesa impositiva), cfr. Cass., 12 novembre 2014, n. 24102, in *Ced Cassazione*, rv. 633552; nonché Cass., 26 ottobre 2016, n. 21619, in *Fisco*, 2016, 4296.

⁽⁹⁷⁾ Cfr. ris. n. 46/E del 5 luglio 2013 (sulla quale cfr. A. Busani, *Garanzie, tassata solo la parte escussa*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 luglio 2013) ove (in contrasto con Cass., 12 marzo 2008, n. 6585, in *Ced Cassazione*, rv. 602743, sulla quale cfr. M. Pulcini, *Cass., sent. n. 6585 del 12 marzo 2008 – Enunciazione delle fideiussioni in un decreto ingiuntivo: base imponibile ai fini dell'imposta di registro*, in *Fisco*, 2008, 3065, secondo cui soggetto a tassazione sarebbe "l'intero importo della fideiussione, anche nel caso in cui il credito sia stato azionato in sede monitoria per un importo minore") si afferma che la fideiussione formata per corrispondenza ed enunciata in un provvedimento giudiziario richiesto dal creditore a tutela del proprio diritto di credito, debba essere tassata (con l'aliquota dello 0,50 per cento) limitatamente alla parte della stessa che, non avendo ancora trovato esecuzione, sia ancora

Quanto, poi, all'interpretazione dell'espressione "atto non soggetto a registrazione in termine fisso" occorre riflettere se essa comprenda "qualsiasi atto" ⁽⁹⁸⁾ non soggetto a registrazione "in termine fisso" (e cioè i contratti verbali di cui non è prescritta la registrazione "in termine fisso", gli atti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso" e gli atti di cui alla Tabella).

Rimandando al ragionamento svolto (e alle conclusioni raggiunte), sul medesimo punto, nel commento all'art. 22, t.u.r., appare strano, anche nel caso in esame, che la norma intenda comprendere gli atti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso" (ove il "caso d'uso" non si sia verificato) e gli atti di cui alla Tabella, parendo più plausibile che l'espressione "atto non soggetto a registrazione in termine fisso" debba essere limitata:

a) ai contratti verbali ⁽⁹⁹⁾ (salvo che si tratti di contratti soggetti a iva, i quali, se redatti per iscritto, sono soggetti a registrazione solo "in caso d'uso", ai sensi dell'art. 5, 2° comma, t.u.r.);

b) agli atti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso", qualora il "caso d'uso" si sia verificato (ma l'atto non sia stato registrato).

Comunque, anche in questo caso, vi è da rilevare un indiscusso orientamento per effetto del quale l'espressione «atto non soggetto a registra-

espressiva di attuale capacità contributiva. Cfr. anche Comm. centr., 6 ottobre 2005, n. 7801, in *BIG Suite*, Ipsa, secondo cui, nell'ipotesi di "enunciazione" di fideiussione contenuta in un decreto ingiuntivo, la base imponibile è costituita dall'entità della somma di cui è ingiunto il pagamento e non già dall'intero ammontare della garanzia; nonché Cass., 21 settembre 2016, n. 18454, in *Fisco*, 2016, 3796, secondo cui "l'imposta di registro di un contratto enunciato in un atto giudiziario e non soggetto a registrazione a termine fisso si applica sulle sole prestazioni che, al tempo dell'uso, non siano state ancora eseguite, sicché la fideiussione formata per corrispondenza (e, come tale, soggetta a registrazione in caso di uso) va tassata nei limiti del valore del credito il cui pagamento sia stato ingiunto al debitore ed al fideiussore".

Per una fattispecie di enunciazione di una confideiussione, cfr. Cass., 8 ottobre 2013, n. 22840, in *BIG Suite*, Ipsa; e Comm. trib. reg. Campania, 1° aprile 2015, n. 3090, in *BIG Suite*, Ipsa.

⁽⁹⁸⁾ In M. Nussi, *Commento all'art. 22, d.p.r. 131/1986*, in G. Marongiu (a cura di), *Imposta sul valore aggiunto e Imposte sui trasferimenti*, in G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo IV, Padova, 2011, 798, si legge che "la tassazione in esame fa riferimento, non a qualsiasi generica menzione, in un provvedimento giudiziario, di un atto, ma all'enunciazione degli atti posti dal giudice alla base della propria decisione". Invero, dal testo della legge non pare evincersi questo restringimento del perimetro degli atti enunciati in provvedimenti giudiziari, solo a quelli "posti dal giudice alla base della propria decisione".

⁽⁹⁹⁾ Per una fattispecie di enunciazione di un contratto verbale (di vendita di beni mobili) in una sentenza, cfr. Comm. trib. reg. Piemonte Torino, 3 maggio 2010, n. 32, in *BIG Suite*, Ipsa.

zione in termine fisso» ricomprensiva sia gli atti soggetti a registrazione “in caso d’uso” quando il “caso d’uso” non si sia ancora verificato⁽¹⁰⁰⁾ sia gli

⁽¹⁰⁰⁾ Cfr. Comm. centr., 10 gennaio 2001, n. 135, in *Fisco*, 2001, 1599, nella quale, dopo essersi sancito che le “lettere di fideiussione” devono essere registrate in caso d’uso, in quanto formate per corrispondenza, si decide che dette lettere sono da tassare per “enunciazione” se poste a fondamento di un decreto ingiuntivo.

Cfr. anche Cass., 12 luglio 2013, n. 17237, in *Notariato*, 2013, 5, 556; e in *Vita Not.*, 2013, 1324, per il caso dell’enunciazione di una fideiussione (che la Cassazione ha deciso dover essere tassata con imposta proporzionale) rilasciata a favore di una banca a garanzia di uno scoperto di conto corrente: irrilevante, secondo la Cassazione, che la fideiussione fosse accessoria a un contratto soggetto a iva. Nel medesimo senso cfr. anche Cass., 12 luglio 2013, n. 17243, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Per una fattispecie di tassazione per enunciazione (in un decreto ingiuntivo) di una fideiussione formata mediante corrispondenza, cfr. Cass., 30 ottobre 2015, n. 22230, in *Ced Cassazione*, rv. 637216; e Comm. trib., 1° grado Trento, 23 febbraio 2016, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Secondo la circ. n. 34/E del 30 marzo 2001, se il decreto ingiuntivo riguarda un pagamento derivante da un contratto garantito da fideiussione, dall’enunciazione deriva la tassazione sia del contratto da cui deriva il pagamento dovuto sia della fideiussione. Anche nella Risoluzione n. 46/E del 5 luglio 2013 (sulla quale cfr. A. Busani, *Garanzie, tassata solo la parte escussa*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 luglio 2013) si tratta il caso dell’enunciazione in un decreto ingiuntivo di una fideiussione formata per corrispondenza.

Sull’enunciazione di una fideiussione nel contesto di un decreto ingiuntivo, cfr. pure Comm. centr., 22 marzo 1993, n. 1271, in *BIG Suite*, Ipsoa; Cass., 10 giugno 2004, n. 11026, in *BIG Suite*, Ipsoa; Comm. trib. reg. Umbria, 18 marzo 2005, n. 4, in *BIG Suite*, Ipsoa; e Cass., 12 marzo 2008, n. 6585, in *BIG Suite*, Ipsoa.

Cfr. anche Nota dell’Agenzia delle entrate prot. n. 55316/2001/E del 7 marzo 2001, per la quale (con riguardo a un “contratto verbale di fornitura di merci o di servizi”) “se l’atto enunciato, non soggetto a registrazione in termine fisso, riguarda operazioni rientranti nel sistema impositivo dell’iva, vale la regola generale dell’alternatività di cui all’art. 40 del Testo unico, con conseguente applicazione dell’imposta di registro in misura fissa; qualora invece l’atto enunciato sia escluso dal campo di applicazione dell’iva si renderà dovuta l’imposta proporzionale”; identicamente, cfr. la Risoluzione n. 250358 del 7 maggio 1979 per una fattispecie di enunciazione in un decreto ingiuntivo di un contratto verbale di fornitura di merci soggetto all’iva.

Cfr. però il singolare caso della circ. 8 luglio 2002, n. 3, nella quale, dopo essersi affermato che “ai sensi dell’art. 22 del citato d.p.r. n. 131 del 1986, sono soggette all’imposta anche le disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati (in termine fisso o in caso d’uso) e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell’atto (di cui si chiede la registrazione) che contiene la enunciazione...” (e quindi dopo essersi lasciato intendere che sono soggetti a registrazione per enunciazione gli atti soggetti a registrazione solo in “caso d’uso” successivamente enunciati), si conclude però in un senso diametralmente opposto: facendosi infatti riferimento alla enunciazione di obbligazioni nascenti da un “bilancio condominiale” (ma intendendo probabilmente riferirsi al verbale dell’assemblea che approva tale bilancio), la Circolare ne afferma correttamente la sua sottoponibilità a registrazione solamente “in caso d’uso” (errando peraltro il riferimento normativo: nella Circolare si menziona l’“art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986” quando invece il riferimento corretto è all’art. 4, TP2). Dal rilievo che detto verbale è dunque soggetto a registrazione solamente “in caso d’uso”, la Circolare discende che non ne comporta la sua tassazione il fatto che esso sia enunciato nel decreto ingiuntivo emesso

atti di cui alla Tabella⁽¹⁰¹⁾.

Per attivare, dunque, il procedimento impositivo inerente l'atto "enunciato", non è tuttavia sufficiente, come già osservato, il mero fatto della "enunciazione". Infatti, la legge stabilisce, quale condizione applicativa della normativa in esame, che l'atto "enunciante" (oltre che dover essere un atto soggetto a registrazione⁽¹⁰²⁾, poiché, altrimenti, manca il presupposto stesso dell'enunciazione) sia posto in essere "fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione" (art. 22, 1° comma, t.u.r.): "traducendo" questa espressione nell'ambito dei provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria, essa significa che⁽¹⁰³⁾:

a) nei provvedimenti giurisdizionali che costituiscono l'esito di un contraddittorio, vi deve essere coincidenza tra le parti in causa e le parti dell'atto enunciato (se, invece, detta coincidenza non vi sia, si deve tassare solo l'atto "enunciante" ma non anche l'atto "enunciato", fermi restando peraltro i poteri dell'Amministrazione di acquisirlo e, conseguentemente, di tassarlo);

b) nei provvedimenti giurisdizionali che costituiscono l'esito di un procedimento nel quale non vi è stato un contraddittorio (ad esempio:

per condannare i condomini morosi, e ciò in quanto il deposito del verbale condominiale in una cancelleria giudiziaria finalizzato all'esplicazione di un'attività giurisdizionale non comporta la verifica del caso d'uso.

(101) Secondo la circ. n. 34/E del 30 marzo 2001, se il decreto ingiuntivo riguarda una promessa cambiaria, a questa, stante la sua astrattezza, si applica per enunciazione l'aliquota residuale del 3 per cento ai sensi dell'art. 9, TP1.

Tuttavia, con riferimento alla "enunciazione" di un assegno in un decreto ingiuntivo, è stato ritenuto che la registrazione del decreto non comporti anche la tassazione dell'assegno (con l'aliquota del 3 per cento, come preteso dall'Amministrazione) in quanto l'assegno è contemplato quale "atto esente da registrazione" nella Tabella allegata al t.u.r. Dunque, l'assegno è esente da registrazione sia quando è emesso, sia quando è "enunciato" in un decreto ingiuntivo: cfr., in tal senso, Cass., 10 settembre 2004, n. 18313, in *Ced Cassazione*, rv. 577010.

(102) Pertanto, non vi è tassazione per l'enunciazione che sia contenuta in un provvedimento del Giudice di Pace di valore inferiore a 1.033 euro.

(103) Cfr. Cass., 8 settembre 2005, n. 17899, in *Ced Cassazione*, rv. 585479, ove è stata ritenuta l'identità tra le parti del negozio "enunciato" (una banca, il debitore della banca e il fideiussore) e le parti del giudizio che ha avuto come esito la sentenza di condanna del debitore e del fideiussore.

Per una fattispecie nella quale l'atto "enunciante" (un decreto ingiuntivo) e l'atto "enunciato" (una scrittura privata) sono stati ritenuti non posti in essere "fra le stesse parti", cfr. Comm. trib. prov. Salerno, 24 febbraio 1997, n. 125, in *Corr. trib.*, 1997, 3453.

Cfr., in materia, anche M. Pulcini, *Tassazione dei decreti ingiuntivi esecutivi*, in *Fisco*, 1999, 26, 8660; M. Pulcini, *L'imposta di registro sui decreti ingiuntivi per debiti bancari*, in *Corr. trib.*, 2010, 3411.

nei decreti ingiuntivi), vi deve essere coincidenza tra le parti dell'atto "enunciato" e i soggetti del rapporto sul quale il giudice decide.

Ad esempio (dando per scontata – ciò che non pare, come sopra detto – la tassazione per enunciazione degli atti soggetti a registrazione solo "in caso d'uso"), se il decreto ingiuntivo porta condanna del cliente della banca al pagamento dello scoperto di conto corrente, la registrazione del decreto ingiuntivo (con l'imposta in misura fissa, in quanto si tratta di pagamento relativo a un contratto soggetto a iva: Nota II, all'art. 8, TP1) comporta anche la tassazione del contratto "enunciato" (che pure, peraltro, deve essere effettuata con l'applicazione dell'imposta in misura fissa, per la medesima ragione); ancora, se si tratta della condanna di un fideiussore (che non agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione) al pagamento dell'importo garantito, la tassazione dell'atto "enunciante" (che sconta l'aliquota del 3 per cento, in quanto provvedimento giurisdizionale di condanna a un pagamento: art. 8, 1° comma, lett. *b*), TP1), comporta la tassazione anche dell'atto "enunciato" (però immaginandone l'avvenuta formazione "per corrispondenza" e, quindi, il suo obbligo di registrazione solo "in caso d'uso", si può dunque pretendere la tassazione, con l'aliquota dello 0,5 per cento, per la sola "parte dell'atto enunciato non ancora eseguita", ai sensi dell'art. 22, 3° comma, t.u.r.).

dott. ANGELO BUSANI