

Studio n. 208-2010/T

La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro

Approvato dalla Commissione studi tributari il 14 dicembre 2011

Sommario: 1. La registrazione d'ufficio; 1.1 Atti pubblici e scritture private autenticate; 1.2 Scritture private non autenticate; 1.3 Convenzioni verbali; 2. L'enunciazione; 2.1 Atti scritti soggetti a registrazione in termine fisso; 2.2 Contratti verbali; 2.2.1 Enunciazione di finanziamenti stipulati verbalmente; 2.3. Atti scritti soggetti a registrazione in caso d'uso; 2.4. Enunciazione e decadenza.

1. La registrazione d'ufficio

L'art. 15 del D.P.R. 131/1986, disciplina l'istituto della registrazione d'ufficio che, com'è noto, costituisce una sostanziale deroga alla disciplina ordinaria, secondo la quale la formalità deve essere sempre richiesta dai soggetti obbligati o interessati all'atto.

La potestà di registrare d'ufficio gli atti soggetti a registrazione e non presentati alla formalità discende, secondo alcuni, dal carattere obbligatorio dell'istituto della registrazione e perciò rappresenta uno dei mezzi stabiliti dalla legge per rendere operante tale obbligatorietà⁽¹⁾.

Attualmente l'art. 15 in esame prende in considerazione (nelle lettere dalla a) alla e) del comma 1 un elenco tassativo di ipotesi nelle quali mancando la richiesta di registrazione da parte dei soggetti indicati alle lettere a), b) e c) dell'art. 10 del TUR la registrazione viene effettuata dall'Agenzia delle Entrate mediante notifica di apposito avviso di liquidazione al soggetto o ad uno dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, con invito ad effettuare entro il termine di sessanta giorni il pagamento dell'imposta stessa e, se dovuta, della sanzione irrogata per omessa richiesta di registrazione. Il procedimento di registrazione presuppone che gli impiegati dell'amministrazione finanziaria e gli appartenenti al corpo della Guardia di finanza (e cioè i soggetti tenuti a promuovere la registrazione d'ufficio) presentino all'Agenzia delle Entrate "gli atti rinvenuti" e gli atti di cui siano venuti "legittimamente in possesso" (Art. 11, comma 4, TUR).

1.1 Atti pubblici e scritture private autenticate

Tra gli atti soggetti a registrazione d'ufficio, ove non siano presentati tempestivamente alla registrazione, figurano anzitutto gli atti pubblici, le scritture private autenticate e gli atti degli organi giurisdizionali.

Per gli atti pubblici e le scritture private autenticate la mancata registrazione è rilevabile dal repertorio in cui i predetti atti vengono annotati e che deve periodicamente essere sottoposto al controllo dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 68 del TUR.

L'art. 15 precisa che, qualora non si rinverano gli atti iscritti nei relativi repertori, la registrazione è eseguita sulla base degli elementi dagli stessi desumibili.

Già prima dell'introduzione della disposizione di cui all'articolo 53 *bis* nella disciplina dell'imposta di registro (che ora legittima l'utilizzo dei poteri istruttori anche per il controllo e l'accertamento dell'imposta in considerazione), si riteneva che la disposizione consentisse implicitamente all'Amministrazione di disporre accessi, ispezioni o verifiche presso gli studi notarili e, in genere, presso gli uffici dei soggetti tenuti alla registrazione degli atti e obbligati alla tenuta del repertorio ⁽²⁾.

Con l'art. 35, comma 24 del DL 223/2006, che ha inserito nel D.P.R. 131/1986 l'art. 53 *bis*, sono stati ora estesi anche alle imposte di registro, ipotecaria e catastale "le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti" del D.P.R. 600/73.

Di conseguenza il gruppo di disposizioni ora sicuramente applicabili alle imposte indirette è costituito dal sistema dei poteri istruttori, di cui agli artt. 32 (Poteri degli uffici) e 33 (Accessi, ispezioni e verifiche) del D.P.R. 600/73 ⁽³⁾

La maggiore estensione dei poteri di controllo nell'ambito dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale dovrebbe servire a rendere più incisiva la valutazione della base imponibile e la percezione del prezzo o del valore di una determinata transazione che sia soggetta al potere di valutazione. Sotto un secondo profilo, un'attività d'indagine sostanzialmente illimitata, destinata ad esercitarsi nei confronti del contribuente e di terzi, dovrebbe determinare frequentemente l'acquisizione di atti, che potrebbero essere stati sottratti all'obbligo di registrazione o di denuncia. Più frequentemente, in quest'ottica, potrebbe porsi l'ipotesi di registrazione d'ufficio per legittimo possesso delle scritture private non autenticate soggette a registrazione in termine fisso ⁽⁴⁾.

1.2 Scritture private non autenticate

Per la categoria di atti da ultimo citata la disposizione di cui all'articolo 15, comma 1, lettera b), prevede che la registrazione possa essere eseguita d'ufficio, previa riscossione dell'imposta

dovuta quando le scritture in parola siano: 1) depositate presso pubblici uffici o 2) quando l'amministrazione finanziaria ne sia venuta legittimamente in possesso in base ad una legge che autorizzi il sequestro o ne abbia avuta visione nel corso di accessi, ispezioni o verifiche eseguiti ai fini di altri tributi.

Il regolamento dell'obbligo di registrare le scritture private non autenticate e del conseguente potere dell'Amministrazione finanziaria di sottoporre alla registrazione le scritture stesse è identico a quello degli atti pubblici e delle scritture private autenticate conservate in pubblici archivi, perché tanto le une che gli altri possono essere sottoposte alla formalità di registrazione anche quando manca la presentazione spontanea.

Tuttavia, stando alla formulazione della norma, emerge una differenza tra il modo di essere del potere dell'amministrazione finanziaria di acquisire gli atti pubblici e le scritture private autenticate da un lato e le scritture private non autenticate dall'altro.

Nel primo caso pare pacifico che gli atti possano anche essere ricercati dall'amministrazione, nel secondo l'amministrazione stessa non avrebbe il medesimo potere perché, secondo la disposizione in esame, potrebbe procedere d'ufficio alla loro registrazione solo se ne venisse in possesso oppure se gli atti fossero depositati presso pubblici uffici.

La ragione della diversa modulazione del potere d'indagine finalizzato alla registrazione d'ufficio nei due casi esaminati era tradizionalmente ritrovata nell'esigenza di contenere l'ingerenza dello stato con riferimento agli atti espressivi di autonomia privata che i singoli avessero voluto mantenere nel "segreto della famiglia" ⁽⁵⁾.

L'interesse sotteso alla disposizione in esame parrebbe, tuttavia, non ricevere più la medesima tutela poichè, dopo l'introduzione dell' art. 53 bis nel sistema dell'imposta di registro il legislatore sembra aver ritenuto prevalente l'interesse alla corretta e sollecita percezione del tributo ancorchè dovuto in relazione ad atti privati.

Quanto all'ambito applicativo della disposizione e in particolare alla fattispecie *sub* 1) pare opportuno precisare che il termine «*deposito*» è generalmente impiegato non per indicare una modalità di consegna dell'atto bensì un effetto sostanziale e cioè l'acquisizione dell'atto medesimo nella sfera giuridica della pubblica amministrazione ⁽⁶⁾. Diverso, invece, è il caso della mera esibizione, che si concreta nella presentazione dell'atto stesso per permettere all'Amministrazione la visione.

Per quanto attiene alla fattispecie *sub* 2), l'attuale formulazione della norma che interessa, individua la circostanza che integra il «*legittimo possesso*» - sulla scorta del quale è consentita la registrazione d'ufficio delle scritture private non autenticate - nell'apprensione del documento in base ad una legge che ne autorizzi il sequestro; in secondo luogo, la stessa disposizione amplia la

possibilità di effettuare la registrazione d'ufficio anche ad atti non sequestrabili, dei quali tuttavia si prenda visione in occasione di accessi, ispezioni o verifiche.

Con tale disposizione, in sostanza, s'intende legittimare il rapporto di apprensione materiale della scrittura da parte degli organi di controllo dell'Amministrazione in base al titolo che in effetti ne giustifichi la sottrazione alla libera e piena disponibilità dell'avente diritto ⁽⁷⁾. La disposizione in esame valeva dunque a ribadire il principio secondo cui le violazioni in materia di imposta di registro non giustificavano di per sé il sequestro della documentazione ⁽⁸⁾ ⁽⁹⁾.

Atteso comunque che l'esercizio dei poteri di accesso, ispezione o verifica di cui all'art. 33 del D.P.R. 600/1973 può adesso avvenire anche e specificamente ai fini dell'accertamento dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale si deve ritenere che il sequestro o la "presa visione" possano avvenire durante una verifica disposta per il tributo di registro ⁽¹⁰⁾.

Per effetto del rinvio che l'art. 33 menzionato fa all'art. 52 del D.P.R. 633/1972, i documenti e le scritture reperiti, comunque, possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o contestazione del contenuto del verbale (art. 52 comma 7 D.P.R. 633/1972)

In assenza di un'apprensione materiale della scrittura, la registrazione d'ufficio appare legittima ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. 131/1986 quando il suo contenuto essenziale potrà essere acquisito compiutamente attraverso la visione presa nel corso della verifica e trasposto nel processo verbale redatto dall'organo accertatore.

L'Amministrazione finanziaria ⁽¹¹⁾ è intervenuta a chiarire che il termine «*prendere visione*» deve essere inteso come materiale, effettiva lettura dell'atto rinvenuto, ma non sequestrabile, non essendo sufficiente, ai fini della procedura di registrazione d'ufficio, l'acquisizione di notizie desunte indirettamente o conclusioni fondate su presunzioni, anche se precise e concordanti.

Secondo un determinato orientamento della Cassazione a sezioni unite ⁽¹²⁾, inoltre, per «*atto*» deve intendersi non il negozio giuridico racchiuso nel documento, ma il documento stesso. Ne deriva, secondo la Cassazione, che non è sufficiente, perché sorga il diritto dell'Amministrazione alla percezione dell'imposta di registro, che vi sia la certezza storica di un atto formato per iscritto e soggetto a registrazione in termine fisso, ma si richiede il possesso del documento come "scrittura privata non autenticata".

Con la citata pronuncia è stata fatta applicazione dell'art. 15 del previgente D.P.R. 634/1972, il quale ammetteva la registrazione d'ufficio nei soli casi in cui l'Amministrazione acquisisse il possesso fisico del documento, laddove la norma nella vigente formulazione, estende la particolare forma di registrazione all'ipotesi di "presa visione" del documento stesso. C'è chi ritiene in proposito che il principio enunciato in sentenza risulti ancora attuale, cosicché

sembrerebbe inidonea a integrare il presupposto della registrazione d'ufficio di cui all'art. 15 lettera b) la "visione" di una fotocopia della scrittura privata non autenticata⁽¹³⁾.

Di diverso avviso su quest'ultimo punto è l'amministrazione finanziaria, la quale, richiamando una pronuncia della Commissione tributaria centrale⁽¹⁴⁾ e sulla base del disposto dell'art. 2719 del codice civile, ha affermato che le copie fotostatiche hanno la stessa efficacia delle autentiche, ove il contribuente ne abbia espressamente assunto la paternità con la firma del verbale che descrive l'atto rinvenuto da sottoporre a registrazione d'ufficio.

Si è ritenuto pertanto, che in consimili ipotesi risulti giustificata la richiesta d'imposta ai sensi del combinato-disposto degli artt. 10 e 15, lettera b) del D.P.R. n. 634/1972, ora D.P.R. n. 131/1986.

Analogamente all'ipotesi del sequestro, sembra potersi dedurre, inoltre, che pure la "visione" dell'atto da sottoporre a registrazione debba essere "qualificata", ovvero debba essere legittimata da una norma che conferisca all'amministrazione uno specifico potere per l'acquisizione delle conoscenze rilevanti ai fini dell'accertamento dei tributi, in assenza del quale il documento visionato non può essere sottoposto a registrazione d'ufficio. In quest'ottica, sembrerebbe trovare ragione l'ulteriore previsione contenuta nella lettera b) dell'art. 15, in forza della quale la visione dell'atto deve avvenire «*nel corso di accessi ispezioni o verifiche*».

Ragionando in questi termini, la registrazione d'ufficio risulta legittima laddove l'amministrazione abbia avuto "visione" diretta e materiale della scrittura privata non autenticata, nell'esercizio di quei poteri autoritativi di accesso, ispezioni o verifiche che le sono conferiti specificamente al fine dell'acquisizione di conoscenze rilevanti per l'accertamento dei tributi, non già in tutti i casi in cui apprenda dell'esistenza di un tale documento non sottoposto a registrazione.

Occorre comunque sottolineare che, nelle ipotesi considerate l'utilizzo del determinato potere istruttorio di cui all'art. 33 del D.P.R. 600/73, cui rinvia (implicitamente) la disposizione dell'art. 15 lettera b), deve intendersi come specifico *presupposto* per la registrazione d'ufficio, talché il reperimento del documento in una diversa occasione, anche nell'esercizio degli altri poteri istruttori di cui all'art. 32, non sembrerebbe poter legittimare l'amministrazione ad assoggettare a registrazione l'atto non in regola con l'imposta. In altri termini, l'implicito rinvio alla disposizione di cui all'art. 33 citato, dovrebbe essere inteso non già come riferimento ad una regola procedurale, la cui violazione potrebbe non avere effetti sul piano della legittimità dell'acquisizione della prova del mancato pagamento del tributo⁽¹⁵⁾, ma ad una norma che conferisce uno specifico potere in assenza del quale la "presa visione" del documento e la sua registrazione, in mancanza dell'adempimento da parte del soggetto obbligato, non può essere

effettuata. S'è visto, infatti, che non è sufficiente venire a conoscenza dell'esistenza e del contenuto di un atto soggetto a registrazione e non in regola con tale imposta, ma è anche necessario che il suo contenuto sia trasfuso in un supporto documentale che sia idoneo a supplire alla mancanza dell'originale non sequestrabile.

Seguendo quest'ordine d'idee, il contribuente che non abbia ottemperato all'obbligo della registrazione dell'atto sarà soggetto alla sanzione per mancata registrazione, qualora l'amministrazione venga a conoscenza di tale circostanza tramite una richiesta istruttoria effettuata ex art. 32 D.P.R. 600/1973, ma la stessa amministrazione non potrà procedere alla registrazione d'ufficio in assenza dei presupposti di cui all'art. 15, lettera b) del TUR più volte menzionato.

La registrazione d'ufficio è pur sempre da considerarsi una deroga alla regola secondo la quale la registrazione deve essere richiesta dai soggetti obbligati o interessati all'atto e, pertanto, l'amministrazione può ritenersi legittimata ad effettuarla solo nei casi tassativamente previsti.

Non è dato escludere, tuttavia, che la disposizione di cui all'art. 15 possa risultare implicitamente modificata tanto da consentire l'avvio della procedura di registrazione d'ufficio anche nell'ipotesi in cui della scrittura privata autenticata l'amministrazione venga in possesso tramite l'esercizio di una richiesta istruttoria⁽¹⁶⁾.

La locuzione *"nel corso di accessi ispezioni o verifiche"*, contenuta nell'art. 15 menzionato, potrebbe anche riferirsi – adottando un'interpretazione più lata alla luce delle modifiche normative di cui all'art. 53bis D.P.R. 131/1986 – all'attività istruttoria complessivamente considerata e, quindi, all'esercizio di tutti i poteri istruttori di cui agli art. 32 e ss. In questo caso anche il possesso del documento acquisito tramite una richiesta documentale potrebbe considerarsi *"legittimo"* e, conseguentemente, consentire la registrazione d'ufficio.

1.3 Convenzioni verbali

L'art. 15 del TUR prevede la possibilità di registrare d'ufficio, in mancanza della richiesta dei soggetti obbligati, sulla base di presunzioni gravi precise e concordanti, in difetto di prova diretta, solo i contratti verbali soggetti a registrazione in termine fisso, di cui alle lettere a) e b) dell'art. 3 del TUR, ovvero sia i contratti di locazione o di affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite e i contratti 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.

In particolare ai sensi dell'art. 15 lettera d) l'esistenza di un contratto verbale di trasferimento o di affitto di aziende situate nel territorio dello stato o di costituzione o

trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse, può essere desunta da cambiamenti nella ditta o nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio, oltrechè da altre presunzioni gravi precise e concordanti

Pertanto, deve negarsi l'utilizzo del metodo presuntivo per provare l'esistenza di un contratto verbale, laddove si tratti di convenzioni diverse da quelle contemplate dall'art. 3 comma 1.

Lo stesso articolo 3, al secondo comma, fa però salva la possibilità di assoggettare a registrazione per enunciazione, in presenza delle condizioni di cui all'articolo 22, i contratti verbali diversi da quelli sin qui menzionati. Ciò significa che in aggiunta all'elencazione tassativa del comma 1 dell'art. 3 del TUR, il comma successivo prevede che la tassazione degli altri contratti verbali (diversi da quelli comprendenti immobili ed aziende e quindi non soggetti a registrazione all'atto della loro formazione) possa avvenire solo in caso di enunciazione.

Pare opportuno, quindi, esaminare più approfonditamente l'istituto dell'enunciazione.

2. L'enunciazione

Le disposizioni tributarie in materia di enunciazione discendono dal principio contenuto nell'art. 1318 c.c. del 1865⁽¹⁷⁾. Sebbene tale disposizione non sia stata più riprodotta nei successivi testi del codice civile, si era affermato che le norme tributarie trovassero la loro giustificazione nel fatto che l'enunciazione di un precorso negozio giuridico, trasfondendo gli estremi di tale negozio nell'atto che si stipulava o si formava, creasse, da un lato, la prova documentale dell'esistenza del precedente rapporto giuridico e dall'altro, anche la certezza della data di tale esistenza attraverso la registrazione dell'atto contenente l'enunciazione⁽¹⁸⁾.

Sulla base di tali premesse si ritrovava anche la ratio della disciplina dell'enunciazione per le convenzioni verbali. Se queste fossero già estinte o si estinguessero per effetto dell'atto enunciante pareva evidente l'insussistenza del pericolo che con l'enunciarla le parti avessero fatto ricorso ad un espediente diretto ad assicurarsi la prova scritta della convenzione verbale⁽¹⁹⁾.

Mutata la natura del tributo da tassa collegata alla tutela dell'attività negoziale dei privati, all'accertamento della legale esistenza degli atti e all'attribuzione alle scritture private della data certa, in imposta sui trasferimenti della ricchezza, attualmente attraverso l'istituto dell'enunciazione, ora disciplinato dall'art. 22 del TUR, si tende ad impedire che convenzioni originariamente soggette ad imposta ne vadano immuni.

La norma, con innegabile finalità antievasiva, persegue 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 ⁽²⁰⁾.

Accolta una tale lettura, trova la sua logica anche la norma contenuta al secondo comma dell'art. 22: se l'imposta di registro si applica, ai sensi dell'art. 20 del TUR, in ragione degli effetti che l'atto negoziale è idoneo a produrre, allora l'imposizione avrà ad oggetto solo la convenzione enunciante e non anche quella verbale enunciata, la quale, al momento della sua trasposizione in un atto scritto, abbia già esaurito o esaurisca i suoi effetti.

Ma veniamo all'esame più approfondito della disposizione fin qui citata.

2.1. Atti scritti soggetti a registrazione in termine fisso

Ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. 131/1986 "se 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 l'enunciazione, l'imposta si applica alle disposizioni enunciate".

Per individuare l'ambito applicativo dell'articolo menzionato, occorre preliminarmente identificare il significato dei termini "enunciazione" e "disposizione".

Per disposizione deve intendersi qualunque atto idoneo a produrre, modificare o estinguere rapporti giuridici ed in genere qualunque negozio giuridico produttivo di effetti, il cui contenuto sia suscettibile di valutazione patrimoniale.

In vigenza dell'abrogato T.U. del 1923 la Corte di Cassazione ⁽²¹⁾, ha stabilito che "per disposizione deve intendersi un negozio giuridico, cioè una manifestazione di volontà capace di produrre effetti giuridici". Tale pronuncia dovrebbe considerarsi come punto di riferimento per delineare il contenuto e la portata del termine ⁽²²⁾.

Per enunciazione deve intendersi l'espresso richiamo dei contraenti al negozio, contenuto in un atto scritto o un contratto verbale, dagli stessi posto in essere. Nell'enunciazione, quindi, devono essere evidenziati tutti gli elementi costitutivi dell'atto cui si fa riferimento, con una fedele ricostruzione conforme al suo contenuto e alla sua struttura originali, di modo che l'imposta possa essere applicata anche sul negozio enunciato, secondo gli effetti che è idoneo a produrre.

L'enunciazione deve cioè contenere tutti gli elementi essenziali del contratto enunciato che servono ad identificarne la natura ed il contenuto in modo tale che lo stesso potrebbe essere registrato come atto a sé stante ⁽²³⁾.

La tassazione per enunciazione, dunque, non può operare nelle ipotesi in cui l'esistenza di un negozio sia desumibile solo da elementi indiretti e non in maniera certa e diretta per il richiamo espresso a tutti i suoi elementi fatto dalle parti ⁽²⁴⁾

È tradizionalmente riconosciuto, infatti, che non possano considerarsi integranti l'ipotesi dell'enunciazione i richiami meramente storici o esplicativi ⁽²⁵⁾. È stato infatti rilevato, ancorché in tempi risalenti, come non sia sufficiente che le parti enuncino circostanze dalle quali possa solo dedursi che esiste tra di esse il rapporto giuridico non denunciato, ma occorrerà sempre che le circostanze enunciate siano idonee di per sé stesse e quindi senza necessità di ricorrere ad elementi non contenuti nell'atto a dare certezza di quel rapporto giuridico ⁽²⁶⁾. 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 ⁽²⁷⁾.

Pare questa la ragione per cui la disposizione in commento prevede che la tassazione per enunciazione sia possibile solo a condizione che vi sia identità delle parti intervenute nell'atto enunciante e in quello enunciato ⁽²⁸⁾.

Con l'enunciazione, infatti, la disposizione sfuggita al prelievo assume rilevanza ai fini dell'imposta di registro ed è in base agli elementi contenuti nell'atto enunciante che si devono valutare gli effetti che l'atto enunciato è idoneo a produrre, al fine di individuarne la corretta tassazione ⁽²⁹⁾.

2.2 Contratti verbali

Abbiamo già visto che i contratti verbali di che trattasi vengono ad esistenza unicamente allorquando sono richiamati in altri atti scritti, nel rispetto delle condizioni indicate all'art. 22 ⁽³⁰⁾.

Il rinvio all'articolo da ultimo menzionato, effettuato dall'art. 3 del TUR, deve intendersi riferito al suo intero contenuto, di modo che, in occasione della registrazione dell'atto enunciante, non sono dovute sanzioni per l'atto enunciato, giacché lo stesso non era soggetto a registrazione in termine fisso ⁽³¹⁾.

Quindi, se da un lato i contratti verbali (fatta eccezione per quelli di cui all'art. 3 comma 1, da registrare in termine fisso) non sono soggetti all'applicazione dell'imposta di registro all'atto della loro formazione, dall'altro essi, una volta "incorporati" in un atto scritto, vengono invece ad avere, anche se indirettamente, quel requisito che di regola rende l'atto oggetto dell'imposizione con il

tributo di registro, vale a dire la formazione per iscritto. L'enunciazione comporta in sostanza una sorta di "trasposizione" in un atto scritto del contratto verbale e, conseguentemente, dà luogo alla stessa imposizione applicabile se ab origine il contratto stesso fosse stato stipulato per iscritto ⁽³²⁾.

La regola di cui si è sin qui trattato risulta tuttavia temperata dalla disposizione contenuta nell'art. 22 comma 2 del TUR, secondo la quale "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 cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione".

Ne consegue che pur in presenza dei presupposti per assoggettare a tassazione l'atto enunciato ai sensi dell'art. 22 comma 1, l'atto stesso non dovrà scontare alcuna imposta ricorrendo le circostanze di cui allo stesso articolo 22 secondo comma.

2.2.1 Enunciazione di finanziamenti stipulati verbalmente

In relazione alle previsioni normative appena esaminate occorre far cenno, in modo particolare, ad un recente orientamento della Cassazione.

Con la sentenza n. 15585 del 2010, la Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'Amministrazione finanziaria ed ha cassato la sentenza della Commissione di II grado di Bolzano. Con la sentenza di merito, appellata in Cassazione, era stata respinta la pretesa dell'Ufficio del registro di considerare mutuo a tutti gli effetti, e pertanto sottoposto a registrazione con aliquota del 3%, ex art. 9 della Tariffa, Parte I, del D.P.R. 131/1986, la rinuncia da parte di due soci al credito derivante dai finanziamenti precedentemente concessi alla società, contenuta nella delibera di azzeramento del capitale sociale per perdite, e sua ricostituzione con l'acquisizione delle somme versate a patrimonio netto della società.

La Corte di cassazione in accoglimento del ricorso dell'Ufficio e richiamando il comma 1 dell'art. 22 del TUR, ha ritenuto che vada assoggettato ad imposta di registro proporzionale con aliquota del 3% il finanziamento soci menzionato in una delibera assembleare di ripianamento perdite, attraverso la rinuncia dei soci stessi alla restituzione delle somme erogate, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento.

In proposito v'è da registrare un mutamento di orientamento in ordine alla qualificazione sostanziale dell'operazione oggetto della pronuncia in esame, segnalato recentemente dalla dottrina ⁽³³⁾.

In precedenza, infatti, in dottrina, in giurisprudenza e nella prassi era prevalente l'opinione secondo cui le operazioni di ricapitalizzazione, realizzate mediante la rinuncia dei soci ai crediti per pregressi finanziamenti concessi a favore della società, scontassero l'imposta di registro in misura

fissa, per effetto dell'assimilazione delle remissioni dei debiti fatte dai soci ai conferimenti in denaro⁽³⁴⁾.

È stato osservato⁽³⁵⁾ come la Cassazione, nel suo recente arresto abbia invece avuto riguardo non già all'operazione che si determina nel complesso attraverso la rinuncia al credito dei soci, ma ai due atti di cui l'operazione di ricapitalizzazione si compone, individuati nel contratto verbale di finanziamento tra i soci e la società e nella delibera assembleare di ricostituzione del capitale.

La Suprema Corte ha infatti affermato che l'imposta in misura proporzionale va applicata «*a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento*», appuntandosi sull'esistenza, nel verbale assembleare, dei requisiti oggettivi e soggettivi per l'enunciazione di un finanziamento considerato «*come mutuo a tutti gli effetti*».

La pronuncia appare tuttavia criticabile sotto diversi profili. In primo luogo, con riferimento ai presupposti oggettivi per l'operare del meccanismo dell'enunciazione, s'è visto dianzi come sia necessario che l'atto enunciante "incorpori" gli elementi essenziali dell'atto enunciato talchè la disposizione non assoggettata a tassazione possa essere con certezza e in tutti i suoi elementi individuata ed essere quindi sottoposta all'imposizione come se fosse un atto a sé stante. "Enunciazione", nel senso indicato dall'art. 22 del TUR, non equivale dunque a "menzione" nel senso in cui questo termine è generalmente utilizzato.

Per quanto può evincersi dal testo della sentenza, pare plausibile ritenere che nel caso esaminato dalla Cassazione, l'origine e l'ammontare del credito oggetto di rinuncia dei soci sia stato menzionato in premessa al fine di effettuare l'operazione di ripianamento delle perdite e di ricostituzione del capitale.

Il semplice riferimento alle posizioni creditorie dei soci (desumibili anche dalle poste passive del bilancio), non dovrebbe costituire, quindi, l'enunciazione di un atto di mutuo autonomamente tassabile, ma un'ordinaria premessa per la quantificazione della somma da destinare appunto alla ricostituzione del capitale⁽³⁶⁾.

Ulteriori dubbi possono poi essere avanzati circa l'esistenza, nel caso di specie, dei presupposti soggettivi per l'enunciazione. L'art. 22 in esame fa riferimento ad un atto con "parti" laddove il verbale di assemblea, atto enunciante nel caso di specie, è un resoconto degli accadimenti assembleari e che quindi tecnicamente è definibile in termini di atto senza parti⁽³⁷⁾.

In ultimo si rileva che la convenzione verbale consistente nel contratto di finanziamento non soggetto a registrazione in termine fisso, anche laddove se ne ravvisino i presupposti per l'enunciazione, cessa i suoi effetti proprio in ragione della remissione del debito da parte dei soci stessi effettuato con delibera assembleare, in accordo con quanto già sostenuto dalla

giurisprudenza di cassazione in una ipotesi di compensazione tra crediti vantati dai soci per finanziamenti e debiti di conferimento dei soci nei confronti della società⁽³⁸⁾.

In definitiva, laddove le delibere societarie della specie in considerazione si limitino a menzionare i crediti da pregressi finanziamenti effettuati dai soci al solo fine di ricostituire o aumentare, attraverso la rinuncia, il capitale sociale, sembrerebbero non integrati i presupposti per l'enunciazione dell'atto, quindi al più l'operazione, nel suo complesso dovrebbe scontare l'imposta fissa di registro alla stregua di un conferimento di denaro.

La pronuncia sin qui esaminata, tuttavia, non è del tutto isolata⁽³⁹⁾, pertanto laddove dovesse consolidarsi un orientamento in tal senso, risulterebbero sicuramente penalizzate, sotto il profilo fiscale, le operazioni di ricapitalizzazione tramite rinuncia ai crediti dei soci.

Sarebbe in quel caso comunque possibile operare degli accorgimenti sotto il profilo della tecnica redazionale degli atti, atteso che nessuna enunciazione fiscalmente rilevante si dovrebbe avere nel caso in cui la rinuncia al credito o il suo utilizzo per una ricapitalizzazione avvenga al di fuori di un verbale notarile o comunque non in atti sottoposti a registrazione⁽⁴⁰⁾.

2.3 Atti scritti soggetti a registrazione in caso d'uso

La disposizione di cui al più volte menzionato articolo 22, riguarda, come si è visto, sia gli atti scritti che i contratti verbali non registrati enunciati nell'atto da sottoporre a registrazione.

S'è dato fin qui per scontato che rientrino tra gli atti scritti non registrati tutti quelli per cui il TUR prevede la registrazione in termine fisso, i quali sono peraltro espressamente menzionati dalla seconda parte del comma 1 dell'art. 22.

Si pone tuttavia il problema per quanto attiene gli atti che, ai sensi dell'art. 6, non sono soggetti a registrazione sin dal momento della loro formazione, ma solo nell'ipotesi in cui si verifichi il caso d'uso.

Al riguardo occorre far menzione di un recente orientamento giurisprudenziale. Muovendo dalla formulazione dell'art. 22, comma 1 del D.P.R. 131/86 - nella parte in cui tale articolo dispone che la sanzione pecuniaria per l'omessa registrazione si applica ai soli atti enunciati "soggetti a registrazione in termine fisso" - la Cassazione con la sentenza n. 5946/2007, ha affermato che la tassazione per enunciazione debba ritenersi operante anche nell'ipotesi in cui l'atto enunciato sia soggetto a registrazione solo in caso d'uso, pur ritenendo che l'enunciazione non concreti una delle ipotesi di cui all'art. 6 del D.P.R. 131/1986.

La Cassazione ha infatti chiarito che l'elenco delle ipotesi in cui si verifica il caso d'uso, dettato dall'art. 6 del D.P.R. 131/86, è da considerarsi tassativo, ma l'applicazione dell'imposta per enunciazione può comunque ricavarsi dall'interpretazione *a contrario* dell'ultimo periodo del

comma 1 dell'art. 22 del D.P.R. 131/86. In sostanza la Corte ritiene che la specificazione contenuta nella citata disposizione non avrebbe ragion d'essere laddove l'istituto dell'enunciazione non fosse applicabile anche agli atti soggetti a registrazione in caso d'uso e a prescindere dal verificarsi dell'uso stesso. Conseguentemente per gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, verificatisi i presupposti per l'enunciazione, sarebbe applicabile oltre all'imposta, anche la sanzione per mancata registrazione, mentre gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso, nella stessa ipotesi, sconterebbero solo l'imposta.

Secondo l'orientamento del giudice di legittimità, dunque, l'obbligo di pagamento dell'imposta di registro dovrebbe sorgere anche con riferimento ad atti per i quali, fino al momento in cui non si verificano le condizioni di cui all'art. 6 citato, non è previsto di alcun obbligo di registrazione.

La lettura dell'art. 22 prospettata dalla Cassazione potrebbe, se portata al limite, indurre a ritenere che pure l'enunciazione di atti non soggetti a registrazione (quelli indicati nella Tabella allegata al D.P.R. 131/86) comporti l'obbligo di pagare l'imposta in costanza dei presupposti per l'enunciazione. Nella categoria degli "atti scritti non registrati" potrebbero essere compresi non solo gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso, ma anche quelli non soggetti a registrazione, per cui rimane comunque possibile la registrazione volontaria.

È evidente, allora, che l'interpretazione formalistica e strettamente letterale adottata dalla Cassazione può condurre a manifesti paradossi.

Se si ritiene che, per gli atti scritti, le regole in materia di enunciazione abbiano una finalità antievasiva (com'è unanimemente riconosciuto) ⁽⁴¹⁾, si deve necessariamente escludere che l'istituto in esame possa operare laddove il pericolo di sfuggire alla tassazione non sussista. Di conseguenza non possono ritenersi soggetti a tassazione per enunciazione atti per i quali il legislatore non aveva previsto alcun obbligo di registrazione al momento della loro formazione ⁽⁴²⁾.

Accogliendo una tale lettura, che appare coerente col dato testuale e con la *ratio* dell'art. 22, deve escludersi che la locuzione "atti non registrati" contenuta nel menzionato articolo possa riferirsi ad atti che non siano stati registrati perché al momento della loro formazione non v'era o non era ancora sorto l'obbligo di registrazione.

Seguendo un tale ragionamento l'atto soggetto a registrazione in caso d'uso dovrebbe determinare l'obbligo di pagamento dell'imposta solo ove l'enunciazione avvenga dopo il verificarsi del "caso d'uso" ⁽⁴³⁾.

2.4 Enunciazione e decadenza

Occorre in ultimo far cenno al problema dell'operatività dell'enunciazione di un atto non registrato per il quale sia intervenuta la decadenza dell'Amministrazione dal potere di pretenderne la registrazione ai sensi dell'art. 76 del TUR.

Laddove si equiparasse l'enunciazione alla registrazione volontaria oppure all'uso dell'atto ai sensi dell'art. 6 del TUR, l'imposta potrebbe rendersi applicabile in base alle disposizioni contenute nell'art. 76, comma 5 del TUR⁽⁴⁴⁾.

Si è già visto, tuttavia, che la giurisprudenza ritiene tassative le ipotesi d'uso considerate nell'art. 6 menzionato⁽⁴⁵⁾ e, fatto salvo un dato orientamento in dottrina⁽⁴⁶⁾ (al quale si ritiene di non aderire), non è possibile rinvenire alcun dato su cui fondare l'equiparazione dell'enunciazione alla registrazione volontaria.

Pare allora ragionevole sostenere, come fa anche l'Amministrazione Finanziaria⁽⁴⁷⁾, che qualora le disposizioni enunciate (a suo tempo non registrate) abbiano data anteriore al termine quinquennale di decadenza stabilito dall'art. 76 comma 1 del D.P.R. 131/86, non sia possibile applicare l'imposta, né la relativa sanzione pecuniaria.

Susanna Cannizzaro

- 1) RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, 190.
- 2) Era peraltro riconosciuto all'ispettorato compartimentale delle tasse e imposte indirette sugli affari (prima e alle direzioni regionali delle Entrate poi), il potere di disporre l'esecuzione di verifiche accessi e controlli nei confronti di enti, società, aziende industriali e commerciali, ditte, imprese e studi professionali ai fini dell'accertamento della corretta applicazione e riscossione delle imposte, tasse e proventi amministrati dalla Direzione Regionale delle Tasse ed anche al fine, ricorrendone i presupposti, di provvedere alla registrazione d'ufficio. Si veda l'art. 1 comma 2 del decreto del ministero delle finanze 16 Aprile 1987. Si ricorda che in attuazione del D.P.R. 287/1992 dal 1 gennaio 1994 le prerogative prima spettanti ai soppressi ispettorati compartimentali e alle sopresse intendenze di finanza sono ora devolute alle direzioni regionali delle entrate
- 3) In questo senso si veda Studio n. 68-2007/T, *I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, est. Basilavecchia; Circ. 2/E 2007; Circ. 6/E 2007.
- 4) Così Studio n. 68-2007/T, *I nuovi poteri di controllo...*, cit.
- 5) L'espressione è di RASTELLO, cit. 200 il quale, pur riferendosi alla normativa previgente, ritiene che il legislatore non abbia voluto spingere gli interessi dell'erario fino a sommuovere quelli del cittadino, quando costui intenda evitare la pubblicità dei suoi rapporti. D'altra parte il legislatore ha tenuto ferme le sanzioni quando gli atti vengono spontaneamente presentati alla registrazione fuori termine ovvero quando gli atti stessi per altre ragioni perdono il loro carattere riservato e segreto per essere stati già appresi dalla Finanza ovvero per trovarsi depositati presso pubblici archivi o pubblici uffici. Ritrovano la stessa *ratio* UCKMAR, *La legge del registro*, Padova, 1958, III, 8; BERLIRI, *La legge di registro*, Milano 1961, 71.
- 6) Cfr. in questo senso Cass. 10865/2005, BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 102; URICCHIO, *Commento all'art. 6*, in D'Amati, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 113)
- 7) Così CAPUTO, commento a *Dec. n. 3483 del 25 maggio 2000 della Comm. trib. centr., SS.UU.*, in *fisconline*.
- 8) In questo senso ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 65.
- 9) L'Amministrazione ha precisato in proposito che "fra le ipotesi di legittima apprensione di una scrittura... vanno ricomprese tutte quelle in cui una norma tributaria conferisce specificamente all'Amministrazione finanziaria il potere di sequestro degli atti irregolari ai fini della norma stessa" vd. circolare ministeriale n. 37 del 10 giugno 1986, in "il fisco" n. 24/1986, pag. 3837.

- 10)** Così Studio n. 68-2007/T, *I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, est. Basilavecchia; Circ. 6/E 2007.
- 11)** Vd. circolare ministeriale n. 37 citata. Sul punto cfr. anche Cass. 532/2001 in *fisconline*, secondo la quale la registrazione d'ufficio di un contratto d'accollo, che l'amministrazione sostenga sia stato stipulato mediante scrittura privata non autenticata, postula il possesso o la visione del documento sottoscritto dai contraenti, cioè dal debitore e dal terzo assunto dell'obbligazione e non è consentita sulla base di documenti diversi ancorchè idonei a fornire certezza storica di quella stipulazione. Nel caso di specie l'amministrazione finanziaria aveva ravvisato gli estremi di un contratto di accollo di una scrittura privata solamente dalla creditrice accertante e priva delle sottoscrizioni dei contraenti.
- 12)** Cass 8062/1990, in *fisconline*.
- 13)** in questo senso ARNAO, *Manuale...*, cit., 66.
- 14)** Con la risoluzione n. 26035/1992 che richiama Comm. trib. centr. n. 9870 del 19 novembre 1985.
- 15)** *Ex multis* Cass. n. 3852/2000; n. 8344/2001; 15230/2001).
- 16)** Com'è noto l'attività istruttoria dell'amministrazione è condizionata in campo tributario, dalla particolare struttura del rapporto sottostante caratterizzato dalla normale conoscibilità diretta del presupposto di fatto del tributo solo da parte del contribuente. In ragione di ciò l'art. 32 del D.P.R. 600/1973, che attribuisce all'amministrazione poteri istruttori e di controllo - oggi applicabili anche per l'accertamento dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale -, prevede la possibilità per l'ufficio di procedere, per un verso, all'esecuzione di accessi ispezioni e verifiche a norma dell'art. 33 del D.P.R. 600/1973, per altro verso, di rivolgersi, nel corso del procedimento, direttamente al contribuente al fine di reperire nel modo più agevole e completo, gli elementi e le informazioni utili al controllo ed, eventualmente, all'accertamento. In forza di tali norme, comunque, il contribuente può essere chiamato a fornire documenti, dati e notizie. A tale potere dell'amministrazione corrisponde l'obbligo del contribuente di fornire i documenti e i dati richiesti. Nel procedere al controllo l'amministrazione può esercitare tre tipi di poteri, così come previsto dall'art. 32 del D.P.R. 600/1973. Può innanzi tutto invitare i contribuenti a comparire di persona presso l'ufficio al fine di fornire dati e notizie; in secondo luogo invitarli ad esibire o trasmettere atti e documenti, infine può inviare ai contribuenti dei questionari invitandoli a dare risposta scritta a domande che hanno per oggetto dati e notizie di carattere specifico. I documenti e i dati in tal modo acquisiti, serviranno alla formazione di un convincimento circa la correttezza o meno della rappresentazione del presupposto di fatto offerta dal contribuente nonché a fornire elementi probatori su cui l'amministrazione procedente potrà basare l'eventuale suo provvedimento. All'esercizio di tali poteri, dunque, corrisponde l'obbligo del contribuente di partecipazione al procedimento in funzione "servente" all'amministrazione. Tale obbligo è prescritto a pena della sanzione amministrativa di cui all'art. 11 del D.lgs. 471/1997, ora applicabile anche per la mancata ottemperanza alle richieste istruttorie ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale, in forza del rinvio operato dall'art. 74, comma 1 *bis* del D.P.R. 131/1986. L'obbligo di adempiere alle richieste istruttorie risulta ulteriormente rafforzato poiché l'art. 32, commi 4 e 5, prevede a carico del contribuente una, seppur non assoluta, preclusione processuale, consistente nell'inutilizzabilità a suo favore in sede amministrativa e contenziosa, dei documenti non forniti. Le cause di non utilizzabilità, infatti, non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie i dati, i documenti i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste istruttorie per cause a lui non imputabili. Resta fermo, comunque, che le predette sanzioni sembrerebbero applicabili solo in caso di mancata ottemperanza all'invito o alla richiesta ovvero nelle ipotesi di risposte non veritiere, non anche nel caso in cui alle richieste si risponda negativamente.
- 17)** Secondo il quale "tanto l'atto pubblico che la scrittura privata fanno prova tra le parti anche di quelle cose le quali non sono state espresse che in modo enunciativo, purchè l'enunciativa abbia un diretto rapporto con la disposizione. Le enunciative estranee alla disposizione non possono servire che per un principio di prova".
- 18)** In questo senso si esprime RASTELLO, cit. 436.
- 19)** BERLIRI, cit. 182.
- 20)** In questo senso NUSSI, *sub art. 22 del D.P.R. 131/1986*, in Commentario breve alle leggi tributarie fondamentali, Tomo IV, Iva e imposte sui trasferimenti, a cura di Marongiu, Padova, 2011, 797.
- 21)** Con la sentenza n. 864 del 1947.
- 22)** In questo senso Arnao, cit., 183.
- 23)** Cfr. in questo senso già UCKMAR, *La legge del registro*, Padova, 1958, III, 470, nello stesso senso BERLIRI, *Le imposte di bollo e di registro*, Milano, 1970, 142.

- 24)** Si veda per una unanime posizione sul punto ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 132 ss.; BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 217 ss.; D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 185 ss.; Si veda anche Comm. trib. centr. 3442/1986 secondo la quale *"l'enunciazione va intesa con riguardo al tenore letterale dell'atto enunciante senza la possibilità di integrare aliunde la volontà delle parti contraenti. E' necessario pertanto tener 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 le registrazioni"*.
- 25)** BERLIRI, *cit.*, 181.
- 26)** Cfr. BERLIRI, *cit.* 182 che richiama la sentenza della Cassazione n. 1632 del 23 giugno 1950, in *Giur. Imp dir. reg. neg.*, 1951, n. 26.
- 27)** Cfr. Cass. sent. n. 714 del 30 marzo 1951, *Giur. Imp dir. reg. e neg.* 1951, n. 87.
- 28)** Cass.1125/2000.
- 29)** Occorre in proposito osservare che l'art.22 qui in esame sembra presupporre che l'atto enunciante sia diverso da quello enunciato, cosicché dovrebbe escludersi la tassazione ai sensi del predetto articolo laddove l'atto enunciante riproduca in una diversa forma un atto non assoggettato a registrazione. In questo caso, la disposizione da assoggettare a tassazione dovrebbe essere unica e, pertanto, non sfuggirebbe a tassazione.
- 30)** FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 985, nt. 6; ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 16; MONTESANO, *L'istituto della enunciazione nell'imposta di registro*, Fisco, 2010, 5808 ss; nella prassi in questo senso si vedano Ris. 71/E 2006; Ris. 14/E 2001.
- 31)** ARNAO, *op. loc. ult. cit.*
- 32)** In questi termini BUSANI, *La «enunciazione» di contratti verbali e di atti scritti*, in *Corr. trib.* 2009, 3851 ss. Si è in proposito osservato che la disposizione esaminata, unitamente a quella contenuta nel primo comma dell'art. 3 menzionato, rappresenta un'eccezione al principio dell'imposizione sull'atto e la risultante disciplina costituisce quasi un sottosistema all'interno della legge di registro con propri presupposti applicativi UCKMAR – DOMINICI, *Registro (imposta di)*, Nov. Dig. It., App. IV, Torino, 1986, 555.
- 33)** Si veda TOMBOLESI, *L'imposta di registro proporzionale penalizza le operazioni societarie di ricapitalizzazione?* *Corr. Trib.*, 2010, 3493.
- 34)** L'equiparazione delle remissioni dei debiti, effettuate dai soci nei confronti della società, ai conferimenti in denaro trova il suo fondamento nella pronuncia della Corte di cassazione 6 ottobre 1976, n. 3826, (Riv. not., 1977, II, pag. 390) nella quale la Cassazione esaminando una operazione di ripianamento delle perdite, mediante rinuncia dei soci ai crediti per finanziamenti concessi alla società, affermava che: *«la remissione di un debito deve considerarsi alla stregua di un conferimento di credito, quando essa sia preordinata al raggiungimento delle finalità sociali e con esse a tutelare l'interesse dei singoli soci. Tale intervento è particolarmente evidente quando la società versa in una situazione di grave passivo e la remissione appaia il mezzo più opportuno per sanarlo e consentire alla società di riprendere il corso dei propri affari» «tale essendo lo scopo della remissione, essa ha molta più analogia con i conferimenti di denaro o di beni mobili che con le rinunce a crediti».*
L'amministrazione finanziaria (R.M., n. 250638/1978, in *fisconline*) aveva recepito questo orientamento della giurisprudenza precisando che: *«quando la remissione del debito fatta dal socio in favore della società è preordinata al raggiungimento delle finalità sociali e con essa è intesa a tutelare indirettamente anche l'interesse dei singoli soci, non può qualificarsi come un puro e semplice atto di liberazione, assimilabile, ai fini fiscali, alle quietanze [e quindi alle fattispecie contenute nell'art. 6 della Tariffa, Parte I], ma deve considerarsi in sostanza un vero e proprio conferimento di crediti effettuato in favore della società, e come tale, tassabile con l'aliquota propria degli aumenti di capitale».* L'operazione societaria di aumento di capitale mediante remissione dei debiti per finanziamenti da parte dei soci trovava dunque la sua disciplina nell'. 4, lett. a), punto 5), della Tariffa, Parte I, e rimaneva dunque esclusa l'applicazione dell'art. 9 della Tariffa, Parte I, che in maniera residuale tassa, con l'aliquota del 3%, gli altri negozi a contenuto patrimoniale. In dottrina si veda ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 333; BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano 2009, 470.
- 35)** TOMBOLESI, *op loc. ult. cit.*
- 36)** Per un analoga ipotesi si veda ARNAO, *cit.*, 133 con riferimento all'esclusione dell'autonoma tassazione per enunciazione del riconoscimento di debito negli atti di assenso a iscrizione ipotecaria in cui sia menzionato in premessa l'origine e l'ammontare del debito a garanzia del quale viene rilasciata l'ipoteca.
- 37)** Cfr. per la definizione LAURINI, *sub articolo 2375*, in Picciau (a cura di), *Assemblea (articoli 2363-2379 ter)* Milano, 2008, 234. Per la considerazione svolta nel testo si veda BUSANI, *Tassazione per enunciazione del finanziamento soci "passato" a capitale sociale*, *Le società*, 2010, 1307 .
- 38)** Cass. 4236/1998.
- 39)** Si veda Cass. 12.5.2008 n. 11756 C.T. Reg. Torino 3.5.2010 n. 32/2010.

- 40)** Ad esempio procedendo alla restituzione del finanziamento prima dell'adozione della delibera di aumento del capitale ed il successivo conferimento in società del denaro, oppure attraverso la preventiva conversione del finanziamento soci in versamento in conto capitale ed il successivo utilizzo della riserva di patrimonio netto, in questo modo generata per l'aumento del capitale sociale. Si veda sul punto TOMBOLESI , cit. 3495.
- 41)** Per la finalità antievasiva dell'art. 22 si veda anche la R.M. 17.7.92 n. 260069, ove si legge che "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 fiscale".
- 42)** Si veda in questo senso MONTESANO, *L'istituto dell'enunciazione nell'imposta di registro*, nota a Cass. 15585/2010, in *Il fisco*, 2010, I, 5808.
- 43)** In questo senso si esprimono DI PAOLA, *Commento sub art. 22 D.P.R. 131/1986*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, a cura di D'Amati, Torino, 1998, 186; BUSANI, *La enunciazione di contratti verbali e atti scritti*, *Corr. trib.*, 2009, 3856, In senso contrario si veda *Comm. tributaria provinciale di Bolzano n. 5 del 28/02/2002*, secondo la quale la menzione di un finanziamento infruttifero in una delibera di ricostituzione del capitale sociale costituisce enunciazione fiscalmente rilevante anche se il contratto di finanziamento sia stato stipulato per corrispondenza e sia quindi soggetto a registrazione solo in caso d'uso ai sensi dall'art. 1 della tariffa, parte seconda, allegata al D.P.R. 131/1986. In dottrina si vedano anche CASALINI-CHIZZINI, *L'atto contenente l'enunciazione deve avere gli stessi soggetti fra cui è intercorso quello enunciato*, *Corr. trib.*, 2000, 1537; SANTARCANGELO, *Elementi di diritto tributario*, Roma, 1996, 35, nt. 75; NASTRI, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1993, 116, i quali concordano nel ritenere che se l'atto enunciato non era soggetto a registrazione dovrà essere percepita solo l'imposta fissa, alla stregua di una registrazione volontaria.
- Va segnalata comunque l'opinione secondo cui, quando in un atto sia enunciato un rapporto soggetto ad IVA, la registrazione dell'atto enunciante comporta anche la tassazione (con l'imposta fissa per l'alternatività) del rapporto enunciato cfr. sul punto BUSANI *op. loc. ult. cit.* che richiama Cass. 7 aprile 1998 n. 3572 e Cass. 10 giugno 2004, n. 11026
- 44)** Il quale prevede 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".
- 45)** Si veda la giurisprudenza di cui s'è diffusamente trattato nel par. 2.3.
- 46)** Su cui si veda la precedente nota 43.
- 47)** Sebbene incidentalmente, cfr. Ministero delle Finanze, ris. 17.7.92 n. 260069.

(Riproduzione riservata)