

	ENUNCIAZIONE DI ATTI NON REGISTRATI.	
	di Alessio Paradiso.	
	I	
	L'argomento è di quelli che fanno tremare le vene e i polsi	
	ai notai.	
	Si parla di fisco, e si parla di situazioni in cui il	
	notaio poco c'entra, nel senso che può essere responsabile	
	di fatti che non ha lui stesso direttamente compiuto ma che	
	per uno strano meccanismo lo rendono comunque responsabile	
	di fronte al fisco.	
	Parlo evidentemente della responsabilità fiscale nascente	
	dalla enunciazione di un atto non registrato all'interno	
	dell'atto che il notaio riceve.	
	In linea di massima e secondo una buona dose di	
	ragionevolezza non si dovrebbe rispondere dei fatti altrui.	
	II	
	Se l'atto stipulato tra le parti non viene registrato al	
	momento del suo perfezionamento, ma viene poi enunciato in	
	un atto successivo, ecco che allora l'onere della	

	registrazione e del relativo versamento di imposte potrebbe	
	spettare al notaio che ha indicato nel corpo del suo atto un	
	contratto non registrato.	
	L'argomento si incentra sui motivi per i quali il notaio,	
	pur non avendo confezionato l'atto "non registrato", debba	
	comunque essere responsabile di imposta (principale) per il	
	sol fatto di aver citato un atto non registrato	
	In generale la situazione è poco spiegabile, soprattutto a	
	chi non è notaio.	
	Non parlo solo dell'uomo della strada, ma anche di altri	
	professionisti che operano nel settore giuridico.	
	Mi è capitato spesso di affrontare questo argomento con	
	professionisti del settore, che sbalorditi e anche increduli	
	ascoltavano la mia ricostruzione tecnica, per poi concludere	
	che secondo loro erano solo fantasie del notaio troppo	
	zelante.	
	Magari fosse così.	
	In effetti, le norma di legge e qualche pronuncia	
	giurisprudenziale sembrano escludere il notaio dai soggetti	
	obbligati al versamento delle imposte relative all'atto	
	enunciato, ma la prudenza è d'obbligo.	
	Infatti, destinatari dell'obbligo di registrare l'atto	
	enunciato dovrebbero essere solo le parti che hanno	
	partecipato allo stesso e che dopo hanno dato luogo alla	
	enunciazione dell'atto non registrato in un atto che viene	

	sottoposto alla registrazione.	
	III	
	Il sistema dell'imposta di registro è tale per	
	cui in determinate situazioni non è obbligatoria la	
	registrazione di un atto, o meglio lo è solo se si	
	verificano alcune condizioni oppure se l'atto viene	
	stipulato in certa forma.	
	Un contratto di mutuo, se stipulato per scambio di	
	corrispondenza, non è soggetto a obbligo di registrazione.	
	La cosa non è di poco conto perché l'eventuale tassazione	
	comporta il versamento di una imposta con aliquota del 3%,	
	da calcolare, quale base imponibile, sull'importo concesso a	
	mutuo.	
	Situazione simile si ha nel caso di finanziamenti che soci	
	effettuano in favore di società di cui sono titolari delle	
	relative partecipazioni.	
	Questo vale per i finanziamenti che i soci hanno effettuato	
	e per i quali la società assume l'obbligo di restituzione	
	(anche qui 3% su importo finanziato).	
	Se invece il socio versa una somma alla società a titolo di	
	aumento di capitale, futuro aumento di capitale, futura	
	copertura perdite e così via, allora secondo il T.U.	
	l'imposta da pagare è fissa, oggi euro 200.	

	Questo significa che nel caso di "enunciazione" il	
	versamento del socio sarà tassato diversamente a seconda	
	della diversa destinazione dell'apporto fornito alla	
	società.	
	IV	
	Per capire bene come funziona questo meccanismo non	
	resta allora che procedere alla ricostruzione secondo le	
	norma di legge e l'orientamento della giurisprudenza.	
	Legge.	
	A)	
	Il dispositivo dell'art.22 T.U.R., primo e secondo comma è	
	il seguente:	
	1. 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 la enunciazione, l'imposta si applica anche alle	
	disposizioni enunciate.	
	Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine	
	fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69.	
	2. 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.	
	B)	
	1) L'articolo 3 ter del decreto legislativo del 18	
	dicembre 1997 n.463 dispone quanto segue:	
	1. Gli uffici controllano la regolarità	
	dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e	
	qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto,	
	risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per	
	via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla	
	presentazione del modello unico informatico, apposito avviso	
	di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata.".	
	Giurisprudenza.	
	Comm. Trib. Prov. di Brescia, sentenza 21 febbraio 2013, n.	
	13, sez. XVI	
	"L'art. 10 del D.P.R. 131/1986 contiene il principio	
	generale a cui occorre uniformarsi in relazione alla	
	responsabilità dei notai per la registrazione degli atti,	
	che è limitata agli atti redatti, ricevuti o autenticati.	
	Una responsabilità anche per gli atti cui il notaio non ha	
	partecipato ma che sono solamente enunciati in un altro atto	

	per cui ha l'obbligo di richiedere la registrazione	
	richiederebbe una specifica disposizione legislativa, che	
	deroghi espressamente al principio generale prima enunciato.	
	Una norma derogatoria siffatta non è però rinvenibile	
	nel D.P.R. citato, posto che l'art. 22, che regola la	
	disciplina degli atti enunciati, non fa alcun cenno ad una	
	estensione della responsabilità del notaio che redige l'atto	
	enunciante.	
	Nel sistema previgente all'attuale Testo Unico (RD. n.	
	3269/1923), era presente una norma speciale estensiva	
	(l'art. 119).	
	Se nella redazione dell'attuale Testo Unico non si è	
	ritenuto di riproporre la norma derogatoria, è evidente la	
	volontà del legislatore di non gravare i notai di tale	
	"obbligo specifico" oltre quelli previsti dall'art. 10."	
	V	
	Per meglio definire l'applicazione delle norme, la	
	Cassazione è nuovamente intervenuta e ha escluso l'obbligo	
	di registrazione per una fattispecie che potrebbe sembrare	
	marginale ma in effetti costituisce la normalità.	
	VI	

	Il caso che viene sottoposto al vaglio della Corte può	
	essere così riassunto.	
	Il socio A ha effettuato in favore della società B un	
	versamento che è stato, come si dice oggi, "targato" come	
	<i>finanziamento infruttifero</i> .	
	Ho indicato al punto III le differenze fra le varie	
	tipologie di versamenti e il relativo trattamento fiscale.	
	In sostanza il versamento è stato oggetto di un contratto	
	stipulato per scambio di corrispondenza e comunque non	
	registrato.	
	Successivamente, in un verbale di assemblea straordinaria, è	
	stata evidenziata una notevole perdita del capitale della	
	società B; ed allora il socio A ha provveduto a ripianare la	
	perdite mediante la rinuncia alla restituzione del	
	finanziamento già effettuato in favore della società.	
	Preciso che le rinuncia è stata totale, quindi per effetto	
	della rinuncia il socio A non vanta più alcun credito verso	
	la società B.	
	In sostanza gli effetti dell'atto enunciato (ma non	
	registrato) cessano al momento della sottoscrizione -	
	contestuale mediante rinuncia al credito - del ripianamento	
	perdite e ricostituzione del capitale.	
	Non residua alcuna porzione di finanziamento.	
	Il rapporto giuridico nascente dal contratto originario ha	
	cessato tutti i suoi effetti.	

	VII.	
	Sia la Commissione Tributaria Provinciale, che la	
	Commissione Tributaria Regionale rigettano ricorso e appello	
	avverso l'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'A.E.	
	recante tassazione per enunciazione, in un verbale di	
	assemblea presentato per la registrazione, di un	
	finanziamento infruttifero intercorso tra il socio e la	
	società.	
	Per questo, il socio A presenta ricorso per Cassazione.	
	VIII.	
	La Cassazione, sezione V civile, con Sentenza n.21.149/2024,	
	pubblicata il 29.07.2024, emette verdetto con cui accoglie	
	il ricorso del socio A.	
	La Suprema Corte disattende il ragionamento dei Giudici di	
	merito	
	ed in particolare non condivide la tesi secondo cui	
	"la tassazione proporzionale di registro (3%), per	
	enunciazione (nel verbale di assemblea presentato per la	
	registrazione) di un finanziamento soci, perfezionatosi per	
	contratto verbale, deve ritenersi legittima	
	indipendentemente dalla «cessazione degli effetti	

		dell'accordo di finanziamento non registrato»."	
		La Cassazione cita un precedente (Cass. 30 giugno 2010, n.	
		15585) ove si stabiliva il principio di diritto secondo il	
		quale l'atto enunciato (il finanziamento soci) risultava	
		legittimamente tassato per enunciazione (nella delibera	
		societaria recante il ripianamento perdite) «a prescindere	
		dall'effettivo uso del finanziamento»,	
		e viceversa sostiene che	
		"la delibera assembleare di aumento del capitale sociale,	
		realizzato mediante l'imputazione di un finanziamento del	
		socio, concluso in forma orale con la società, non è	
		assoggettabile all'imposta, poiché l'imputazione determina	
		la cessazione degli effetti propri del finanziamento, in	
		ragione del predetto utilizzo, così integrandosi la causa di	
		non imponibilità di cui all'art. 22, comma 2, del d.P.R. n.	
		131 del 1986 (Cass., 8 febbraio 2023, n. 3841, Cass., 18	
		gennaio 2024, n. 1960; v. altresì, in motivazione, Cass. Sez.	
		U., 24 maggio 2023, n. 14432).	
		In particolare, si è rilevato che - laddove il	
		(preesistente) finanziamento del socio abbia formato oggetto	
		di rinuncia (alla restituzione), per imputazione definitiva	
		«a capitale della somma già versata dal socio alla società,	
		che ha mutato la causa della datio», così determinandone	
		l'estinzione - la cessazione degli effetti del finanziamento	
		è riconducibile (proprio) all'atto enunciante, con	

	conseguente applicazione del d.P.R. n. 131 del 1986, art.	
	22, comma 2, alla cui stregua «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.	
	E si è, quindi, rimarcato che (solo) un'utilizzazione	
	parziale del credito alla restituzione della somma (già)	
	mutuata - con corrispondente permanenza di un debito	
	restitutorio in capo alla società (per mutuo) - può venire	
	in considerazione nella tassazione di registro per	
	enunciazione (di un contratto verbale), avuto riguardo	
	(proprio) alla parte del finanziamento che, non utilizzata a	
	sottoscrizione dell'aumento di capitale sociale, risulti	
	tuttora oggetto del finanziamento (oneroso o meno) concesso	
	dal socio."	
	IX	
	La Cassazione ha risolto la vicenda a suo vaglio applicando	
	il secondo comma dell'art.22 del T.U.R. che disciplina una	
	ipotesi particolare.	
	"2. 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."	
	E' compito dell'interprete a questo punto in quali casi si	
	può dunque applicare la norma citata.	
	1) Contratti verbali. Possono intendersi tutti quei	
	contratti per i quali non è prescritta la forma scritta a	
	pena di nullità, anche se nel caso specifico vengono	
	stipulati per iscritto seppur conclusi con scambio di	
	corrispondenza (lettere commerciali)	
	2) Effetti delle disposizioni enunciate.	
	Non è facile determinare un senso definitivo alla	
	indicazione dell'art.22	
	Se per "effetti" consideriamo il programma negoziale, allora	
	prendiamo in considerazione le prestazioni delle parti ed è	
	su queste che l'osservatore focalizzerà l'attenzione per	
	verificare che siano cessate.	
	Nel senso, quando ognuno dei contraenti avrà eseguito il	
	contratto per la parte lo riguarda, allora troverà	
	applicazione il comma 2.	
	Se invece vediamo il fenomeno contrattuale da un'altra	
	angolatura, e consideriamo la normale impugnabilità di un	
	contratto, allora nella categoria di "effetti" del contratto	
	vi rientrano anche tutte le azioni a tutela delle parti, e	
	gli effetti non possono considerarsi conclusi, se non quando	
	interviene un fatto che ne precluda ogni azione.	

	Nel senso, il contratto è stato eseguito, ma le parti	
	possono pur sempre impugnarlo perché magari gli effetti a	
	vario titolo non corrispondono a quanto pattuito.	
	Ed allora, il contratto enunciato potrebbe essere soggetto a	
	tassazione (postuma) anche molto tempo dopo che le	
	prestazioni iniziali sono state compiutamente eseguite.	
	D'altra parte una interpretazione di buon senso e mirata	
	all'aspetto fiscale ci fa propendere per considerare cessati	
	gli effetti quando fisiologicamente gli effetti del	
	contratto sono conclusi.	
	Il tema della impugnabilità attiene alla patologia del	
	contratto che ai fini fiscali non può rilevare perché è un	
	fenomeno esterno al contratto stesso e al presupposto	
	impositivo	
	3) Cessati o cessano.	
	Bisogna stabilire quando si può parlare di cessazione degli	
	effetti, fermo restando quanto sopra precisato.	
	Esaminiamo il caso del socio A che ha fatto un versamento	
	alla società B.	
	a) Pacifica è la situazione se l'importo del finanziamento	
	non viene utilizzato integralmente: versati alla società	
	euro 900,00, utilizzati euro 800,00.	
	In questo caso, il finanziamento socio enunciato, sarà	
	soggetto a registrazione.	
	Altra storia è stabilire se oggetto di tassazione sia	

	l'intero importo oppure solo per il residuo (euro 100,00 nel	
	nostro caso).	
	Ritengo che abbia più senso tassare l'intero importo perché	
	la norma non pone alcuna esclusione o limitazione	
	2) Se l'importo del finanziamento viene utilizzato	
	integralmente, l'atto enunciato non comporta obbligo di	
	registrazione.	
	In questo caso assume rilevanza il dato contabile per	
	determinare la soggezione alla tassazione.	
	Certo resta qualche dubbio nel caso di utilizzazione del 99%	
	del finanziamento.	
	In breve, se il socio utilizza il 99% del finanziamento,	
	allora l'originario contratto è soggetto a tassazione,	
	mentre se utilizza il 100% non lo è.	
	Invocare disparità di trattamento non mi sembra possibile	
	perché è il comma due stesso che pone lo spartiacque per la	
	tassazione.	
	X	
	La conclusione è che il notaio dovrà (al solito) essere	
	molto prudente.	
	Infatti non è pacifica nel caso concreto l'applicazione del	
	comma due dell'art.22, perché il notaio potrebbe non avere	
	gli strumenti per valutare se gli effetti del contratto da	

enunciare siano davvero cessati per intero.

E abbiamo visto che se non è certo che gli effetti siano conclusi, il contratto enunciato sarà oggetto di tassazione.

Responsabilità del notaio.

Le norma e le sentenza citate non risolvono la vicenda.

Pertanto la prudenza è d'obbligo perché non è escluso che nel denegato caso in cui il notaio enunci in un suo atto un contratto che sarà poi oggetto di tassazione, venga al notaio stesso richiesto dall'A.E. di procedere al versamento della relativa imposta.

L'articolo 3 ter del decreto legislativo del 18 dicembre
1997 n.463 non pone certo per l'esclusione della
responsabilità notarile.

Buon rientro a tutti.....con tanta prudenza!