

Enunciazione degli atti formati all'estero

Ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. n. 131/1986 ("TUR"): *“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 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”*.

Detta disposizione ha innegabile finalità anti-evasiva e persegue l'obiettivo di sottoporre a registrazione atti sottratti all'imposizione¹. L'art. 22 sopra richiamato, infatti, prescrive che, al ricorrere di taluni presupposti, se in un atto soggetto a registrazione *“sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti (...) non registrati”*, si deve far luogo alla tassazione sia dell'atto enunciante che delle *“disposizioni enunciate”*; si deve inoltre applicare la sanzione amministrativa prescritta per l'omessa registrazione laddove per le *“disposizioni enunciate”* sussistesse un obbligo di registrazione che non sia stato adempiuto.

Affinché si verifichi il presupposto per la tassazione dell'atto enunciato, si deve innanzitutto trattare dell'enunciazione contenuta in un atto soggetto a registrazione: l'enunciazione contenuta in un atto per il quale non vi è obbligo di registrazione resta completamente irrilevante per l'applicazione dell'imposta di registro. Occorre poi che l'atto enunciato sia posto in essere *“fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione”* sul presupposto che in tanto si può far luogo a tassazione in quanto essa sia conseguenza diretta del comportamento del soggetto che la subisce². È infine necessario che le circostanze enunciate siano idonee di per sé stesse e pertanto senza necessità di ricorrere ad elementi non contenuti nell'atto a dare certezza di quel rapporto giuridico³.

Inquadrata la disposizione normativa nei suoi caratteri generali, il presente elaborato intende soffermarsi sul dibattito, tutt'altro che sopito, in relazione a una tematica che ad oggi non ha ancora trovato una linea univoca tra la dottrina e la giurisprudenza: si tratta dell'enunciazione di un atto soggetto a registrazione solo in “caso d'uso” e della eventuale tassazione delle disposizioni ivi contenute. In particolare, si analizza il caso dell'enunciazione degli atti formati all'estero.

Al riguardo, ai sensi dell'art. 2, co. 1, lett d) del TUR, sono soggetti a registrazione (in “termine fisso”) gli *“atti formati all'estero (...) che comportano trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato (...)”*.

Ad eccezione dei predetti atti, l'atto stipulato al di fuori del territorio nazionale si sottrae dunque all'imposta di registro ai sensi della lett. a) del medesimo art. 2, co. 1 del TUR, il quale delimita il perimetro dell'applicazione dell'imposta di registro agli *“atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato”*.

A questa regola di carattere generale fa, a sua volta, eccezione l'ipotesi in cui si verifichi il “caso d'uso”, che fa scattare il disposto dell'art. 11, co. 1, della Tariffa Parte II, TUR, secondo il quale gli

¹ Studio n. 208-2010/T del Consiglio Nazionale del Notariato – *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*, nonché A. Busani, *Imposta di registro, Imposta ipotecarie e catastale, Imposta sostitutiva per i finanziamenti*, IPSOA Manuali – Wolters Kluwer, 2018, pag. 442.

² Cfr. in tal senso Comm. Centr., 27 febbraio 1941, n. 37870.

³ Si veda sul punto nonché A. Busani, *Imposta di registro, Imposta ipotecarie e catastale, Imposta sostitutiva per i finanziamenti*, IPSOA Manuali – Wolters Kluwer, 2018, pag. 444.

“atti formati all'estero diversi da quelli indicati alla lettera d) dell'articolo 2 del Testo unico” – i quali sono da registrare in “termine fisso” – scontano, appunto “in caso d'uso”:

- a) l'imposta nella misura fissa di euro 200, laddove si tratti di contratti “che se formati nello Stato sarebbero soggetti all'imposta fissa ai sensi dell'art. 40 del testo unico” (si pensi al mutuo bancario, soggetto ad IVA, seppur in regime di esenzione, perché concesso nell'ambito dell'esercizio dell'attività d'impresa del soggetto mutuante bancario);
- b) “in ogni altro caso: le stesse imposte stabilite 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 un'attività d'impresa, per il quale è disposta l'imposta di registro in misura proporzionale con l'aliquota del 3%, ai sensi dell'art. 9 della Tariffa Parte I, TUR).

Con riferimento, 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 Italia⁴.

Detta analisi giunge a conclusioni differenti a seconda che si aderisca o meno alla tesi, dominante in giurisprudenza, ma fortemente contestabile, per la quale l'enunciazione di un atto soggetto a registrazione in caso d'uso, ne provoca la tassazione anche se il “caso d'uso” non si sia ancora verificato.

Pertanto:

- 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” – *i.e.* quelli di cui all'art. 2, comma 1, lett. d), TUR) 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 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, come peraltro prevede la lettera della norma, che il “caso d'uso” si sia verificato), allora gli atti formati all'estero (e non soggetti a registrazione in Italia “in termine fisso” – *i.e.* quelli di cui all'art. 2, comma 1, lett. a), TUR) che siano enunciati in un atto soggetto a registrazione in Italia non devono scontare alcuna tassazione se non quando si verificherà il “caso d'uso”; in questa ipotesi (e solo in questa ipotesi), essi dovranno essere sottoposti a tassazione come se fossero stati *ab origine* formati in Italia⁵.

Con riferimento a tale ultima dicotomia si osserva che quando l'art. 22, comma 1, TUR, si riferisce agli “atti scritti (...) non registrati”, utilizza una formulazione molto generica che, in quanto tale, necessita di essere sviscerata.

Per valutare il novero applicativo della norma sull'enunciazione si osserva innanzitutto che la norma evidentemente riguarda l'ipotesi dell'atto scritto che avrebbe dovuto essere registrato in “termine fisso” e che, in effetti, non è invece stato registrato (fattispecie cui tra l'altro è collegata una sanzione pecuniaria per omessa registrazione).

Ci si deve però domandare se la predetta espressione (“atti scritti (...) non registrati”) concerna anche gli atti non (ancora) registrati perché da registrare solo “in caso d'uso”, perimetro nel quale rientrano, *inter alia*, gli atti stipulati all'estero i quali (a meno che si tratti di atti di cui all'art. 2, co. 1, lett. d), TUR) sono soggetti a registrazione “in caso d'uso” (art. 11, co. 1, della Tariffa Parte II, TUR).

⁴ Si pensi al caso del contratto di finanziamento stipulato all'estero enunciato in un atto di costituzione di garanzie stipulato in Italia.

⁵ A. Busani, *Imposta di registro, Imposta ipotecarie e catastale, Imposta sostitutiva per i finanziamenti*, IPSOA Manuali – Wolters Kluwer, 2018

Al riguardo occorre far menzione di un orientamento giurisprudenziale della Cassazione⁶ la quale, muovendo dalla formulazione dell'art. 22, co. 1 del TUR – 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*” – ritiene 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 “uso” di cui all'art. 6 del TUR⁷.

Una prima linea di ragionamento, quella adottata dalla Cassazione, sarebbe pertanto quella secondo cui, prendendo spunto dal secondo periodo del co. 1 dell'art. 22 TUR, per il quale “*se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69*”, si giungerebbe a concludere che, siccome la norma si occupa, come “caso specifico”, degli atti soggetti a registrazione in “termine fisso”, essa dovrebbe giocoforza applicarsi anche a *qualsiasi altro atto* diverso da quelli (che sono un “di cui”) soggetti a registrazione in “termine fisso”⁸.

In sostanza, detta prima conclusione 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.

Ne deriverebbe che 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,

⁶ Cass., 14 marzo 2007, n. 5946 e Cass., 30 ottobre 2015, n. 22243.

⁷ Studio n. 208-2010/T del Consiglio Nazionale del Notariato – *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*.

⁸ Questa conclusione, formulata in Cass., 14 marzo 2007, n. 5946, è stata definita “*semplificistica*” da A. Busani, *L'enunciazione di atti non registrati*, 2017. Secondo l'anzidetta Cass., “*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 includere anche gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso e poiché l'enunciazione di tali ultimi atti non configura (...) 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 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*”. Secondo A. Busani: “*questo ragionamento è semplicistico poiché (...) 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 giurisprudenziale anzi citato è stato da ultimo confermato in Cass., 30 ottobre 2015, n. 22243, 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 ha affermato 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*”. Secondo A. Busani detta conclusione appare “*sbrigativa e senza alcuna motivazione (come se fosse un'affermazione oltremodo “scontata”)*”; infatti: “*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 una breve e non indispensabile passaggio argomentativo nell'ambito di una decisione vertente su tutt'altra questione, vale a dire quella della pretesa contrarietà alla Costituzione della norma del TUR che assoggetta a registrazione gli atti che siano enunciati in provvedimenti giudiziari*”.

mentre gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso, nella stessa ipotesi, scontrerebbero soltanto l'imposta⁹.

Pertanto, sulla base di detta conclusione, nel caso 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).

La domanda che ci si pone al cospetto di tali conclusioni è: *che senso avrebbe esonerare da registrazione questi contratti fino al verificarsi del "caso d'uso" quando poi, invece, questi contratti dovrebbero essere registrati in caso di enunciazione – posto che l'enunciazione non rappresenta, di per sé, una fattispecie di "uso" – ?*

La domanda, a giudizio della dottrina¹⁰, pare rimanere senza risposta; e ciò neanche ricorrendo a un ragionamento che prenda in considerazione la natura anti-elusiva della normativa in tema di enunciazione. Si deve infatti escludere che l'istituto in esame possa operare laddove il pericolo di sfuggire alla tassazione non sussista. Nel caso di contratti scritti soggetti a registrazione solo in "caso d'uso" il fine elusivo sotteso al confezionamento del contratto con modalità che lo rendono registrabile solo in "caso d'uso" pare infatti non configurarsi (a meno di non ipotizzare una abusiva condotta del contribuente, il quale, ad esempio, ne organizzi un'artificiosa stipula al di fuori del territorio nazionale, quando invece il contratto non abbia alcun presupposto di internazionalità¹¹), in quanto, nei casi di 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, in "caso d'uso". Non possono dunque ritenersi soggetti a tassazione per enunciazione atti per i quali il legislatore non aveva previsto alcun obbligo di registrazione al momento della loro formazione¹².

⁹ Sul punto lo Studio n. 208-2010/T del Consiglio Nazionale del Notariato – *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*, osserva come: "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. 131/1986) 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".

¹⁰ Cfr. A. Busani, *L'enunciazione di atti non registrati*, 2017.

¹¹ *Idem* nota 10.

¹² Cfr. A. Busani, *Imposta di registro, Imposta ipotecarie e catastale, Imposta sostitutiva per i finanziamenti*, IPSOA Manuali – Wolters Kluwer, 2018, pag. 445. Cfr. anche Studio n. 208-2010/T del Consiglio Nazionale del Notariato – *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*: "se si ritiene che, per gli atti scritti, le regole in materia di enunciazione abbiano una finalità antievasiva (com'è unanimamente riconosciuto), 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". In tal senso anche A. Montesano, *L'istituto dell'enunciazione nell'imposta di registro*, il fisco, 2010, 1-5808: "se il legislatore ha ritenuto di escludere detti atti dall'obbligo di registrazione al momento della loro formazione, non vi è ragione per credere che abbia successivamente imposto che gli stessi atti siano soggetti a tassazione quando sono enunciati in altri atti. In questo caso, del resto, non si verificano le ipotesi di elusione fiscale che la norma in esame intende colpire, posto che l'esclusione dal pagamento del tributo è prevista dallo stesso legislatore tributario". Peraltro "ritenendo che la mera enunciazione di detta categoria di atti (atti da registrare solo in "caso d'uso" quando il caso d'uso non si sia ancora verificato) ne comporti ex se la tassazione, significa invero effettuare un'erronea equiparazione della "enunciazione" alla "registrazione volontaria" (di cui all'art. 8, TUR); ma non v'è chi non veda come si tratti di due fattispecie che per nulla possono essere equiparate o sovrapposte", A. Busani, *Imposta di registro, Imposta ipotecarie e catastale, Imposta sostitutiva per i finanziamenti*, IPSOA Manuali – Wolters Kluwer, 2018, pag. 457.

In conclusione, quando l'art. 22, co. 1, TUR, dopo aver fatto riferimento alla enunciazione di atti soggetti a registrazione "in termine fisso", ma in effetti non registrati, opera un evidente, seppur implicito, riferimento alla enunciazione di atti diversi da quelli soggetti a registrazione in "termine fisso", essa va probabilmente intesa come riferentesi all'enunciazione degli atti scritti soggetti a registrazione in "caso d'uso", qualora il caso d'uso bensì si sia verificato, ma l'atto non sia stato registrato¹³.

Nulla quaestio, infatti, 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 tale fattispecie, l'enunciazione non ne comporta soltanto la tassazione, ma anche (ove si renda dovuta) l'irrogazione della sanzione per omessa registrazione.

Accogliendo tale conclusione, 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 registrazione¹⁴.

In altre parole, la norma inerente la tassazione per enunciazione degli atti scritti non registrati (e non soggetti a registrazione in "termine fisso") non può intendersi riferita anche agli atti da registrare solo in "caso d'uso" quando il caso d'uso non si sia ancora verificato. Seguendo 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"¹⁵.

¹³ Al riguardo, A. Busani, *L'enunciazione di atti non registrati*, 2017: "non si può argomentare che «sarebbe da considerare inutiliter data la specificazione [di cui all'art. 21, co. 1, secondo periodo, TUR] 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".

¹⁴ Cfr. Studio n. 208-2010/T del Consiglio Nazionale del Notariato – *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*.

¹⁵ In questo senso A. Busani, *La enunciazione di contratti verbali e atti scritti*, Corr. trib., 2009, 3856.