

Data di pubblicazione: 23 luglio 2025

SALVATORE ANTONELLO PARENTE*

Caso d'uso e imposta di registro: criticità e prospettive ermeneutiche

ABSTRACT: La nozione di “caso d’uso” nell’ambito del tributo di registro è delineata dall’art. 6, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che fa riferimento all’atto depositato per essere acquisito presso una cancelleria giudiziaria in esplicazione di attività amministrative o presso una pubblica amministrazione, salvo che il deposito avvenga in adempimento di un’obbligazione delle suddette amministrazioni, o enti, o organi ovvero sia obbligatorio per legge o per regolamento. La disposizione difetta di chiarezza, ponendo non poche incertezze in ordine all’ambito di applicazione e agli elementi costitutivi del “caso d’uso”, posto che, a fronte delle modifiche succedutesi nel tempo, ha ristretto notevolmente la sfera di utilizzo dell’istituto e sollevato non poche criticità sul piano interpretativo. Emerge così l’esigenza d’individuare una posizione ermeneutica di più ampio respiro, ca-

pace di ricondurre ad unità la nozione di caso d'uso per contenere le incertezze applicative conseguenti alla variegata casistica dell'attività di deposito intesa *lato sensu*.

The notion of “case of use” in the context of the registration tax is outlined in Article 6, Presidential Decree No. 131 of 26 April 1986, which refers to the document deposited to be acquired at a court registry in the performance of administrative activities or at a public administration, unless the deposit is made in performance of an obligation of the aforesaid administrations, or bodies, or is compulsory by law or regulation. The provision lacks clarity, posing not a few uncertainties as to the scope of application and the constituent elements of the “case of use”, given that, in the face of successive amendments over time, it has considerably restricted the sphere of use of the institution and raised not a few critical issues at the interpretative level. Thus emerges the need to identify a broader hermeneutic position, capable of bringing the notion of case of use back to unity in order to contain the applicative uncertainties resulting from the variegated casuistry of storage activities understood in the broadest sense.

PAROLE CHIAVE: Caso d'uso; imposta di registro; criticità; prospettive ermeneutiche

KEYWORDS: Case of use; registration tax; critical issues; hermeneutic perspectives

SOMMARIO: - 1. Introduzione. - 2. I tentativi di ricostruzione della nozione di caso d'uso. - 3. La registrazione in caso d'uso come presupposto per il concreto utilizzo dell'atto: i criteri ermeneutici per declinare il caso d'uso. La valorizzazione della volontarietà della produzione dell'atto e il regime delle preclusioni. - 4. Il presupposto oggettivo del caso d'uso: l'acquisizione definitiva del documento presso l'amministrazione finanziaria. La rilevanza dello scopo perseguito. - 5. Il recente orientamento della Sezioni Unite della Suprema Corte e le persistenti fonti di criticità. - 6. Le interferenze tra gli istituti dell'enunciazione e del caso d'uso. - 7. Conclusioni.

1. Introduzione

La nozione di “caso d'uso” nell'ambito del tributo di registro è delineata dall'art. 6, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che fa riferimento all'atto depositato per essere acquisito presso una cancelleria giudiziaria in esplicazione di attività amministrative o presso una pubblica amministrazione, salvo che il deposito avvenga in adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, o enti, o organi ovvero sia obbligatorio per legge o per regolamento¹.

* Salvatore Antonello Parente è Professore Associato di Diritto Tributario presso il Dipartimento di Economia, Management e Diritto dell'Impresa dell'Università di Bari Aldo Moro.

La disposizione normativa difetta di chiarezza, ponendo non poche incertezze in ordine all'ambito di applicazione e agli elementi costitutivi del "caso d'uso", posto che, a fronte delle modifiche succedutesi nel tempo, ha ristretto notevolmente la sfera di utilizzo dell'istituto e sollevato non poche criticità sul piano ermeneutico².

Difatti, il disposto estremamente scarno dell'art. 6, d.P.R. n. 131/1986, ha da tempo fatto sorgere dubbi sulla sfera di applicazione, sugli elementi costitutivi e sull'esatta individuazione delle attività di deposito rilevanti ai fini del caso d'uso, soprattutto a fronte delle diverse opinioni espresse dalla dottrina, dell'interpretazione estensiva adottata dalla prassi amministrativa e degli orientamenti non sempre coerenti della giurisprudenza di merito e di legittimità³.

È emersa così l'esigenza d'individuare una posizione ermeneutica di più ampio respiro, capace di ricondurre ad unità la nozione di caso d'uso per

¹ Cfr. S. CAPOLUPO, *Imposta di registro dovuta sulla ricognizione del debito*, in *Il fisco*, n. 35/2023, 3317.

² Cfr. G. SALANITRO, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola "fine"*, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 6/2023, 497.

³ Cfr. A.P. MAZZESCHI, *Registrazione in caso d'uso: nozione e problemi applicativi*, in *Il tributario*, 6 settembre 2019, 2; T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul "caso d'uso": il mero deposito non obbliga alla registrazione*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2023, 1877, che fa riferimento «ai casi, sempre più frequenti, in cui è stato ravvisato un deposito rilevante ai fini dell'art. 6 t.u.r. a fronte della consegna di un documento effettuata dal contribuente nel corso di una verifica fiscale». Emerge, dunque, una confusione concettuale circa le nozioni di "deposito" ed "esibizione", atti materiali che si distinguono in virtù dell'elemento soggettivo e teleologico che li caratterizza (così: E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, in *Il fisco*, n. 19/2018, 1848).

contenere le incertezze applicative conseguenti alla variegata casistica dell'attività di deposito intesa *lato sensu*⁴.

2. I tentativi di ricostruzione della nozione di caso d'uso

Alla luce del raffronto tra la normativa vigente e quella originaria (art. 2, r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269), che, nell'ambito dell'imposta di registro, statuiva l'obbligo di registrazione in caso d'uso nel momento in cui taluni atti erano presentati dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria o ad arbitri o ad organi della giurisdizione speciale, in dottrina⁵, la nozione di caso d'uso è stata circoscritta alle ipotesi nelle quali il deposito dell'atto presso una cancelleria giudiziaria avvenga in esplicazione di attività amministrative, vale a dire in procedimenti non aventi carattere contenzioso - come quelli di volontaria giurisdizione - nei quali il compito del giudice non risiede nel risolvere un conflitto con una sentenza idonea a fare stato tra le parti⁶.

Secondo questa visuale, l'attuale disciplina, restringendo la portata della norma previgente, ha escluso il caso d'uso ogniqualvolta il deposito di un

⁴ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul "caso d'uso": il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1878.

⁵ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, 2009, 364; N. DOLFIN, *L'imposta di registro*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: Il sistema delle imposte in Italia*, Milano, 2018, 990-991; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 809; A.F. URICCHIO, *Manuale di diritto tributario. Seconda edizione aggiornata alla riforma fiscale 2025*, Bari, 2025, 162.

⁶ Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1856; T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul "caso d'uso": il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1878.

atto avvenga nel quadro di un'attività giurisdizionale in senso stretto, ossia finalizzata allo *jus dicere*, in quanto, in tale ipotesi, il contribuente procede al deposito nell'esercizio del diritto di azione o di difesa, a tutela dei propri diritti soggettivi o interessi legittimi⁷.

La prassi amministrativa⁸ ha adoperato, invece, un'interpretazione particolarmente estensiva e formalistica, ritenendo che la mera esibizione di un documento da parte del contribuente, nell'ambito di una verifica fiscale o nel corso della fase procedimentale, potesse integrare la fattispecie del deposito, rilevante ai fini dell'art. 6, d.P.R. n. 131/1986⁹.

Tale orientamento ha generato una confusione concettuale, equiparando “deposito” ed “esibizione”, atti materiali che si distinguono nettamente in virtù del *modus operandi* del soggetto che ha l'effettiva disponibilità del documento, essendo diversi l'elemento soggettivo e quello teleologico che li caratterizza¹⁰.

Difatti, nell'ipotesi di “esibizione”, la messa a disposizione del documento in favore dell'amministrazione finanziaria è mediata da un ordine o da un invito rivolto in sede di contraddittorio endoprocedimentale o di verifica fiscale alla parte che ne ha la materiale disponibilità, la cui inottemperanza è sanzionata da preclusioni a carico di colui che ha rifiutato l'esibizione: manca, così, la “volontarietà” della consegna dell'atto (intesa nel senso di

⁷ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul “caso d'uso”: il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1878, nt. 20.

⁸ Cfr. Circolare Ministero delle Finanze, 10 gennaio 1973, n. 7, in *Fiscoonline*.

⁹ Cfr. A.P. MAZZESCHI, *Registrazione in caso d'uso: nozione e problemi applicativi*, cit., 2.

¹⁰ Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1848-1854.

assenza di spontanea iniziativa) e l'acquisizione definitiva da parte dell'autorità amministrativa, giacché l'originale del documento, dopo la sottoposizione all'amministrazione, rientra nella disponibilità del soggetto che lo ha presentato¹¹.

Al contrario, nel caso del "deposito", il soggetto che è in possesso del documento, in assenza di qualsiasi ordine o invito in sede di contraddittorio o di verifica, spontaneamente e di propria iniziativa procede alla consegna del medesimo, affinché il ricevente ne acquisisca in maniera definitiva la disponibilità¹².

In questa prospettiva, la messa a disposizione dei verificatori della documentazione richiesta rappresenta una mera modalità di consegna degli atti e non un'attività di deposito in senso stretto, che, invece, presuppone che all'attività conseguano precisi obblighi e conseguenze di legge¹³.

La giurisprudenza di legittimità, in tema di "caso d'uso" ai fini dell'imposta di registro, è apparsa alquanto ondivaga, avendo, in talune pronunce¹⁴, valorizzato un criterio meramente oggettivo attraverso il riferimento ad una

¹¹ Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1854-1855.

¹² Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1855.

¹³ Cfr. C. FAONE, *Non può essere registrato di ufficio, per caso d'uso, l'atto di cui è chiesta l'esibizione in sede di verifica*, in *Il fisco*, n. 24/2021, 2392.

¹⁴ Cfr. Cass. civ., sez. V, 23 maggio 2005, n. 10865, in *Giust. civ. Mass.*, n. 7-8/2005; Cass. civ., sez. V, 12 novembre 2014, n. 24107, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 3/2015, 212 ss., con nota di M. BASILAVECCHIA, *Tassabilità della ricognizione del debito: dubbi e risvolti processuali*.

nozione di deposito che tiene conto degli effetti sostanziali ad esso conseguenti (l'acquisizione dell'atto a fini giuridici ed operativi) e, in altre¹⁵, configurato la richiesta di registrazione in termini di mero onere, affermando che il deposito dell'atto in giudizio rappresenta una forma d'uso¹⁶.

Le suddette pronunce non solo non fanno emergere con chiarezza le attività giurisdizionali in forza delle quali il deposito dell'atto in giudizio possa costituire un'ipotesi di caso d'uso, ma rendono difficile comprendere la *ratio* sottesa all'art. 6, d.P.R. n. 131/1986, di sottoporre ad imposizione unicamente il deposito degli atti che, nel consentire il conseguimento di effetti giuridici o operativi, producono vantaggi o utilità per il depositante¹⁷.

In realtà, dalle pronunce giurisprudenziali emerge un approccio tendenzialmente casistico, volto ad escludere o riscontrare il caso d'uso sulla base dei soli effetti prodotti nella realtà fattuale dal singolo deposito, senza tener conto del contesto (giurisdizionale o amministrativo) di riferimento nel quale l'attività è espletata¹⁸.

Peraltro, l'attività ermeneutica, già complessa in ambito tributario¹⁹, appare particolarmente ardua per l'imposta registro in ragione della rigidità del dettato normativo che contrasta con l'incessante evoluzione della prassi,

¹⁵ Cfr. Cass. civ., sez. V, ord. 20 dicembre 2018, n. 32984, in *CED Cassazione*.

¹⁶ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul "caso d'uso": il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1876.

¹⁷ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul "caso d'uso": il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1876.

¹⁸ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul "caso d'uso": il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1879.

¹⁹ Cfr. G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.

rischiando di ostacolare (o limitare) l'attività degli operatori a fronte delle incertezze riscontrate in sede di applicazione del tributo²⁰.

3. La registrazione in caso d'uso come presupposto per il concreto utilizzo dell'atto: i criteri ermeneutici per declinare il caso d'uso. La valorizzazione della volontarietà della produzione dell'atto e il regime delle preclusioni

In origine, l'obbligo di registrare l'atto "in caso d'uso" assurgeva a presupposto per il suo concreto utilizzo, non essendo possibile avvalersi di un determinato atto, nemmeno in giudizio, se non procedendo alla previa registrazione²¹.

Il legislatore ha successivamente ridotto in maniera considerevole la portata della norma previgente, escludendo il caso d'uso ogniqualvolta il deposito dell'atto avvenga nel quadro di un'attività giurisdizionale in senso

²⁰ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul "caso d'uso": il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1871-1872. Secondo l'A., ciò è riconducibile «da un lato, all'originaria configurazione del tributo di registro come tassa – e, quindi, dovuta *sic et simpliciter* in ragione della fruizione da parte del privato del servizio pubblico di registrazione degli atti – e, dall'altro, alla natura stessa di tutte le imposte d'atto – in cui l'assoggettabilità o meno al tributo deriva esclusivamente dalla forma estrinseca dell'atto sottoposto a registrazione».

²¹ Cfr. A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 101 ss.

stretto, vale a dire nell'ambito di un procedimento avente carattere contenzioso²².

In realtà, per tentare di fornire una nozione uniforme di “caso d'uso”, è possibile avvalersi di tre distinti criteri ermeneutici²³: due di natura soggettiva, che danno rilevanza alla volontarietà del deposito e allo scopo perseguito dal depositante; uno di tipo oggettivo, che fa riferimento alla definitiva acquisizione del documento depositato²⁴.

Nel quadro ermeneutico complessivo, per contro, un primo orientamento²⁵ individua l'elemento costitutivo del caso d'uso nel carattere volontario della produzione dell'atto da assoggettare a registrazione: in questa visuale, il deposito presupporrebbe la volontarietà del comportamento del soggetto agente e andrebbe distinto dalla diversa ipotesi, non rientrante nel caso d'uso, in cui la consegna dell'atto, anziché essere spontanea, con-

²² Cfr. A.P. MAZZESCHI, *Registrazione in caso d'uso: nozione e problemi applicativi*, cit., 5; G. SALANITRO, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola “fine”*, cit., 497, nt. 2.

²³ Cfr. A.P. MAZZESCHI, *Registrazione in caso d'uso: nozione e problemi applicativi*, cit., 1 ss.

²⁴ Cfr. G. SALANITRO, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola “fine”*, cit., 497-498.

²⁵ Cfr. A. MONTESANO – B. IANNIELLO, *Imposte di registro ipotecaria e catastale. Commento articolo per articolo al D.P.R. 131/1986 e al D.Lgs. 347/1990 con schemi e casi risolti*, Milano, 2010, 34-35; E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1848. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. V, 23 maggio 2005, n. 10865, cit.; Comm. trib. prov. Parma, sez. II, 28 aprile 2021, n. 118, in *Il fisco*, n. 24/2021, 2390 ss., con nota di C. FAONE, *Non può essere registrato di ufficio, per caso d'uso, l'atto di cui è chiesta l'esibizione in sede di verifica*.

segue ad un ordine o ad un invito rivolto al soggetto che ne ha la disponibilità, trattandosi, in quest'ultima ipotesi, di un'esibizione piuttosto che di un vero e proprio deposito²⁶.

È il caso del documento richiesto in sede di verifica fiscale, in relazione al quale il contribuente non provvede all'esibizione di propria iniziativa, essendo invece indotto da apposita richiesta formulata dall'amministrazione finanziaria²⁷.

Inoltre, mentre, per effetto del deposito, il documento viene acquisito dall'amministrazione presso la quale è stato presentato, a seguito dell'esibizione, l'atto, dopo essere stato sottoposto all'attenzione dell'autorità richiedente, rientra nella disponibilità del soggetto che lo ha esibito²⁸.

La fattispecie appena declinata, proprio in ragione delle preclusioni che potrebbero maturare a carico del contribuente che rifiuti la consegna dei documenti richiesti, verrebbe a configurare l'adempimento di una vera e propria obbligazione nei confronti dell'amministrazione finanziaria, rendendo operativa la deroga contenuta nella seconda parte dell'art. 6, d.P.R. n. 131/1986, volta ad escludere, in tale ipotesi, la registrazione in caso d'uso²⁹.

²⁶ Cfr. A.P. MAZZESCHI, *Registrazione in caso d'uso: nozione e problemi applicativi*, cit., 2; G. SALANITRO, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola "fine"*, cit., 498.

²⁷ Cfr. A.P. MAZZESCHI, *Registrazione in caso d'uso: nozione e problemi applicativi*, cit., 3.

²⁸ Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1854.

²⁹ Cfr. C. FAONE, *Non può essere registrato di ufficio, per caso d'uso, l'atto di cui è chiesta l'esibizione in sede di verifica*, cit., 2392.

In questo contesto, pur valorizzando l'interesse che anima colui che provvede all'esibizione del documento, non può accogliersi la posizione di chi³⁰ ritiene non pienamente condivisibile la tesi, sostenendo che la stessa, oltre a fondarsi su un'ermeneutica particolarmente restrittiva, in contrasto con la disciplina normativa, produrrebbe effetti antinomici, escludendo dall'assoggettamento ad imposizione proprio le situazioni nelle quali il deposito del documento avviene su ordine o invito dell'autorità amministrativa.

In realtà, questo primo orientamento consente di accentuare il *discrimen* tra gli atti soggetti a registrazione in termine fisso e quelli sottoposti a registrazione in caso d'uso, per i quali il pagamento del tributo è preordinato a portare a conoscenza dei terzi il documento³¹.

4. Il presupposto oggettivo del caso d'uso: l'acquisizione definitiva del documento presso l'amministrazione finanziaria. La rilevanza dello scopo perseguito

Un secondo indirizzo³² identifica, quale possibile presupposto di carattere oggettivo del caso d'uso, l'acquisizione definitiva del documento presso

³⁰ Cfr. A.P. MAZZESCHI, *Registrazione in caso d'uso: nozione e problemi applicativi*, cit., 3.

³¹ Cfr. C. FAONE, *Non può essere registrato di ufficio, per caso d'uso, l'atto di cui è chiesta l'esibizione in sede di verifica*, cit., 2392.

³² Cfr. A. BUSANI, *L'imposta di registro*, cit., 102-103; A. URICCHIO, *Commento art. 6 del D.P.R. n. 131/1986*, in N. D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, 113. In giurisprudenza, cfr. Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. III, 30 gennaio 2014, n. 54, in *Corr. trib.*, n. 15/2014, 1181 ss., con nota di M. BASILAVECCHIA, *Caso d'uso per scrittura privata prodotta*

l'amministrazione finanziaria, ragion per cui la circostanza che un documento sia stato depositato "per essere acquisito agli atti" *ex art. 6, d.P.R. n. 131/1986*, lungi dal far riferimento a qualsiasi ipotesi di produzione del documento, dovrebbe riguardarne una modalità qualificata, consistente nell'acquisizione o nell'archiviazione definitiva dell'atto presso l'autorità amministrativa, in quanto la mera esibizione di una scrittura destinata ad essere restituita al contribuente non verrebbe a concretizzare l'ipotesi del "caso d'uso"³³.

Anche questo orientamento, pur ispirato da un comprensibile intento di certezza, non soddisfa pienamente, essendo fondato su un'interpretazione estensiva del concetto di acquisizione degli atti, che verrebbe ad ampliare oltremodo l'ipotesi del caso d'uso³⁴.

Infine, una terza corrente di pensiero³⁵ attribuisce rilevanza allo scopo perseguito dal deposito: non sarebbe sufficiente il mero deposito dell'atto per configurare il "caso d'uso", essendo invece necessario che esso - in quanto atto giuridico che si concretizza in una dazione posta in essere nell'ambito di un procedimento amministrativo³⁶ - sia preordinato a realizzare precisi

in sede di accertamento con adesione; Comm. trib. prov. Brescia, sez. VI, 29 giugno 2015, n. 511, in *DeJure Giuffrè*.

³³ Cfr. G. SALANITRO, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola "fine"*, cit., 498.

³⁴ Cfr. A.P. MAZZESCHI, *Registrazione in caso d'uso: nozione e problemi applicativi*, cit., 4.

³⁵ Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1848. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. V, 23 maggio 2005, n. 10865, cit.; Cass. civ., sez. V, 12 novembre 2014, n. 24107, cit., 212 ss.

³⁶ Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1855.

effetti di carattere sostanziale, consistenti in vantaggi o utilità di cui beneficia il depositante; in mancanza, l'eventuale pretesa fiscale sarebbe incongrua, apparendo priva di giustificazione³⁷.

In altri termini, ai fini del “caso d'uso”, accanto all'elemento oggettivo del “deposito”, inteso come “consegna” di un atto all'autorità amministrativa, su iniziativa del privato e in via autonoma rispetto a qualsivoglia pretesa, sarebbe richiesto il requisito teleologico, essendo necessario che il “deposito” sia finalizzato all'acquisizione dell'atto presso un'amministrazione dello Stato, come dispone l'art. 6 del T.U.R., in modo da consentire il perseguimento di un ben preciso effetto sostanziale³⁸.

In alternativa, ai fini della sussistenza del “caso d'uso”, è necessario che il deposito avvenga presso una cancelleria giudiziaria in esplicazione di attività amministrativa, essendo irrilevante il deposito nell'ambito di un procedimento giurisdizionale.

Per innescare il caso d'uso, il deposito dell'atto, inoltre, lungi dal costituire oggetto di un obbligo, deve discendere da una mera valutazione discrezionale di chi lo compie, integrando un onere a carico della parte che intenda conseguire un effetto sostanziale, ossia l'acquisizione dell'atto a fini giuridici e operativi³⁹. Ne consegue che sono ragionevolmente escluse dal caso

³⁷ Cfr. A.P. MAZZESCHI, *Registrazione in caso d'uso: nozione e problemi applicativi*, cit., 4-5; G. SALANITRO, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola “fine”*, cit., 498.

³⁸ Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1854.

³⁹ Cfr. S. CAPOLUPO, *Imposta di registro dovuta sulla ricognizione del debito*, cit., 3317.

d'uso tutte le ipotesi di consegna o esibizione di un atto che facciano seguito ad una richiesta (o ad un impulso volitivo) dell'autorità amministrativa⁴⁰.

Infine, in questa visuale, non è sufficiente il mero elemento oggettivo del deposito a concretizzare il caso d'uso, essendo necessario un ulteriore requisito soggettivo, che impinge nella sfera volitiva del depositante⁴¹.

Difatti, occorre che il deposito sia finalizzato al perseguimento di determinati effetti di carattere sostanziale rilevanti sul piano giuridico⁴²: è, dunque, “il presupposto teleologico”⁴³ a fondare l'obbligo di registrazione in “caso d'uso” piuttosto che il mero deposito, ragion per cui è escluso il caso d'uso in tutte le circostanze in cui il deposito sia stato effettuato per finalità meramente illustrative⁴⁴.

⁴⁰ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul “caso d'uso”: il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1879, secondo cui «le conclusioni non mutano con riferimento all'ipotesi (astrattamente configurabile) dell'atto soggetto a registrazione in caso d'uso che venga depositato nel procedimento di *voluntary disclosure*». In realtà, l'applicazione dell'art. 6, d.P.R. n. 131/1986, andrebbe esclusa anche in tale ipotesi, essendo il carattere volontario/discrezionale attinente alla sola fase iniziale della procedura, «mentre la successiva attività di deposito dei singoli documenti avrebbe natura vincolata/obbligatoria *ex lege*».

⁴¹ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul “caso d'uso”: il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1873.

⁴² Cfr. A.P. MAZZESCHI, *Registrazione in caso d'uso: nozione e problemi applicativi*, cit., 4.

⁴³ Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1854.

⁴⁴ Cfr. A. CONTRINO, *Ricognizione di debito e imposizione di registro: le SS.UU. sciolgono il nodo e colgono nel segno* (Cass., 16 marzo 2023, n. 7682), in *Riv. telem. dir. trib.*, n. 1/2023, 424; G. SALANITRO, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola “fine”*, cit., 498; T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul “caso d'uso”: il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1879.

5. Il recente orientamento della Sezioni Unite della Suprema Corte e le persistenti fonti di criticità

Di recente, le Sezioni Unite della Cassazione⁴⁵, occupandosi dell'istituto, hanno negato che il deposito di un documento a fini probatori in un procedimento giurisdizionale possa costituire “caso d'uso”. In quest'occasione, il Supremo Collegio, lungi dall'approfondire la nozione di caso d'uso ai fini dell'imposta di registro, si è limitato a disconoscerne la sussistenza nell'ipotesi di deposito di una scrittura privata presso una cancelleria giudiziaria in sede di procedimento contenzioso, presupponendo l'art. 6 del T.U.R. che il deposito avvenga in esplicazione di un'attività amministrativa: tale circostanza, oltre ad essere conforme al vigente dettato normativo, mira ad assicurare che la tutela del diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* sia effettiva, senza che il deposito dell'atto possa essere ostacolato dall'applicazione del tributo di registro⁴⁶.

⁴⁵ Cfr. Cass. civ., SS.UU., sent. 16 marzo 2023, n. 7682, in *Rass. trib.*, n. 3/2024, 625 ss., con note di: A. CONTRINO, *Ricognizione di debito e imposizione di registro: le SS.UU. sciolgono il nodo e colgono nel segno* (Cass., 16 marzo 2023, n. 7682), cit., 424 ss.; G. SALANITRO, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola “fine”*, cit., 497 ss.; T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul “caso d'uso”: il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1871 ss.; N. ZANOTTI, *Le Sezioni Unite sulla misura dell'imposta di registro da applicare alla ricognizione di debito* (commento a Cass., Sez. Un., 16 marzo 2023, n. 7682), in *Riv. telem. dir. trib.*, n. 1/2023, 411 ss.; N. ZANOTTI, *L'imposta di registro per l'atto di ricognizione di debito*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2023, 858 ss.; R.D. COGLIANDRO, *Natura giuridica della ricognizione del debito e riflessi sul piano tributario: persistono incertezze interpretative ed applicative*, in *Gazz. forense*, n. 6/2024, 790 ss.; S.A. PARENTE, *Caso d'uso, ricognizione di debito e imposta di registro: l'ermeneutica delle Sezioni Unite tra conferme e smentite*, in *Rass. trib.*, n. 3/2024, 636 ss.

⁴⁶ Cfr. S. CAPOLUPO, *Imposta di registro dovuta sulla ricognizione del debito*, cit., 3317; G. SALANITRO, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola “fine”*, cit., 498-499.

La stessa amministrazione finanziaria sembra esserne consapevole, avendo già in passato⁴⁷ escluso il “caso d’uso” nelle ipotesi di allegazione di un documento ad un atto giudiziario nell’ambito di un’attività processuale di natura contenziosa⁴⁸.

A ben guardare, il caso d’uso e il conseguente obbligo di registrazione e assoggettamento ad imposizione vanno esclusi ogniqualvolta la produzione dell’atto avvenga per esclusive finalità difensive, tanto nel contesto processuale, quanto nell’ambito del contraddittorio endoprocedimentale con l’amministrazione finanziaria⁴⁹, oggi esteso, salvo testuali deroghe, a tutti gli atti impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, *ex* art. 6 *bis*, l. 27 luglio 2000, n. 212⁵⁰.

Una diversa soluzione verrebbe a compromettere l’effettività del diritto di difesa, tutelato tanto nella fase contenziosa quanto in quella procedimentale. Limitare il “caso d’uso” ai soli procedimenti precontenziosi, oltre a porsi in contrasto con l’art. 24 Cost., produrrebbe un disincentivo all’utilizzo degli strumenti di difesa nel procedimento tributario, rendendo più conveniente per il contribuente disertare il contraddittorio preventivo, attendere la notifica dell’atto impositivo e presentare le proprie difese in sede

⁴⁷ Cfr. Circolare Ministero delle Finanze, 10 gennaio 1973, n. 7, cit.; Risoluzione Ministero delle Finanze, 4 aprile 1978, n. 250117, in *Fisconline*; Risoluzione Ministero delle Finanze, 17 gennaio 1979, n. 251170, in *Fisconline*; Risoluzione Ministero delle Finanze, 5 aprile 1983, n. 251258, in [https:// definanze.it/](https://definanze.it/).

⁴⁸ Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d’uso nell’imposta di registro*, cit., 1856.

⁴⁹ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul “caso d’uso”: il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1880.

⁵⁰ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Il contraddittorio preventivo: un principio con il passo del gambero*, in *Rass. trib.*, n. 4/2024, 729 ss.; A. COMELLI, *Il principio del contraddittorio endoprocedimentale tra vecchie e nuove (in)certezze applicative*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2024, 1943 ss.

giurisdizionale, con inutile aggravio sia della fase processuale che di quella procedimentale⁵¹.

Si produrrebbe così l'ulteriore effetto di rendere imponibile in sede pre-contenziosa un'attività - la produzione di un documento - non assoggettata ad imposizione nel corso del giudizio, con conseguente violazione dell'art. 3 Cost., venendo ad essere disciplinate in maniera differente due situazioni sostanzialmente analoghe⁵².

Dunque, almeno in relazione al profilo del "caso d'uso", non sembra ancora possibile porre fine al dibattito relativo alla sua esatta individuazione. In mancanza di un chiaro riferimento normativo, la nozione di "caso d'uso" andrebbe intesa in senso oggettivo, senza che sia necessario richiedere particolari indagini in ordine alla volontà del contribuente, in conformità alla disciplina complessiva del tributo di registro⁵³.

Resta dubbio semmai se, per aversi caso d'uso, il deposito dell'atto debba essere riferito esclusivamente alla sede amministrativa - al fine di conseguire il riconoscimento o la concessione di un diritto da parte della pubblica amministrazione - oppure debba essere funzionale allo svolgimento di un'attività amministrativa⁵⁴.

⁵¹ Cfr. A.P. MAZZESCHI, *Registrazione in caso d'uso: nozione e problemi applicativi*, cit., 6-7.

⁵² Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1856.

⁵³ Cfr. G. SALANITRO, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola "fine"*, cit., 499.

⁵⁴ Cfr. B. SANTAMARIA, voce *Registro (imposta di)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXIX, Milano, 1988, 533 ss.; M. BEGHIN, *Diritto tributario. Per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Milano, 2020, 676; G. SALANITRO, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola "fine"*, cit., 499, nt. 8.

6. Le interferenze tra gli istituti dell'enunciazione e del caso d'uso

Il caso d'uso presenta delle interferenze con l'art. 22, d.P.R. n. 131/1986, relativo all'enunciazione di atti scritti e contratti verbali, trattandosi di una disposizione che, nel perseguire chiare finalità antielusive⁵⁵, come comprovato dalla previsione di una sanzione ove l'atto enunciato avrebbe dovuto essere registrato in termine fisso⁵⁶, opera nell'ipotesi in cui i contraenti abbiano richiamato, all'interno di un atto successivo, disposizioni contenute in un precedente atto (c.d. "enunciato") non sottoposto a registrazione⁵⁷.

⁵⁵ Difatti, la norma «non fa altro che ricondurre l'imposta di registro nel suo alveo originario, quello di "imposta d'atto"; tramite l'istituto in oggetto, il legislatore vuole "colpire" quei contribuenti i quali, laddove non siano previste dall'ordinamento prescrizioni di forma ai fini della validità dei negozi giuridici, stipulino verbalmente gli stessi per poi riprodurre le disposizioni dei predetti in un successivo atto scritto, sottraendosi, in tal guisa alla tassazione di tali negozi verbali» (così: E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1850). In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. V, 8 febbraio 2023, n. 3839, in *DeJure Giuffrè* e Cass. civ., sez. V, 8 febbraio 2023, n. 3841, in *DeJure Giuffrè*, con nota di G. SALANITRO, *Le "stesse parti intervenute nell'atto" nel regime dell'enunciazione*, in *Tax News*, 12 maggio 2023.

⁵⁶ Cfr. P. PURI, *Verso una soluzione la querelle sulla tassazione ai fini del registro della ricognizione del debito?*, in *Corr. trib.*, n. 40/2018, 3098.

⁵⁷ Cfr. A. BUSANI, *Presupposti per la imponibilità della 'enunciazione' di atti non registrati*, in *Corr. trib.*, n. 2/2010, 141; A. MONTESANO, *L'istituto dell'enunciazione nell'imposta di registro*, in *Il fisco*, n. 36/2010, 5808 ss.; G. FRANSONI, *Appunti sull'enunciazione nell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2017, I, 177 ss.; A. BUSANI, *La 'enunciazione' di atti scritti e contratti verbali*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2019, 1379 ss.; A. KOSTNER, *La rilevanza della ricognizione di debito ai fini dell'imposta di registro*, in *Corr. trib.*, n. 7/2021, 710-711; N. ZANOTTI, *L'imposta di registro per l'atto di ricognizione di debito*, cit., 876; G. SALANITRO, *Enunciazione finanziamento soci e verbale notarile di operazione sul capitale, un passo avanti (e uno indietro)*, in *Riv. dir. trib. – Suppl. online*, 2 marzo 2024, 1 ss. Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'enunciazione non costituisce "caso d'uso" (sul punto, cfr. Cass. civ., 10 giugno 2004, n. 11026, in *CED Cassazione*; Cass. civ., sez. V, 14 marzo 2007, n. 5946, in *Notariato*, 2007, 375; Cass. civ., sez. V, 30 ottobre 2015, n. 22243, in *CED Cassazione Rv. 637216*; Cass. civ., sez. VI-5, ord. 29 marzo 2021, n. 8869, in *CED Cassazione*; Cass. civ., sez. V, ord. 6 aprile 2022, n. 11118, in *CED Cassazione*).

L'istituto dell'enunciazione ha nel tempo mutato la propria ragion d'essere: nell'attuale configurazione non si assoggetta più ad imposizione l'atto enunciato in quanto prova documentale di un preesistente rapporto giuridico, quanto piuttosto per evitare che un atto originariamente soggetto ad imposta ne vada immune⁵⁸.

In tal modo, l'imposta di registro è applicata alle ipotesi nelle quali il contribuente, dopo aver ommesso la registrazione, abbia riprodotto le disposizioni (costitutive, modificative ed estintive) dell'atto c.d. enunciato in quello registrato (c.d. enunciante)⁵⁹.

Nella prassi applicativa, è tutt'altro che infrequente che venga contestata dall'amministrazione finanziaria la tassazione per enunciazione di atti, menzionati in provvedimenti dell'autorità giudiziaria, non registrati *ab origine* in quanto soggetti a registrazione solo in caso d'uso⁶⁰: è il caso del decreto ingiuntivo nel quale venga enunciato uno scoperto di conto corrente bancario⁶¹.

Gli istituti dell'enunciazione e del caso d'uso, sebbene possano generare fenomeni impositivi, rispondono a logiche diverse e sono tra loro disomogenei⁶².

⁵⁸ Cfr. P. PURI, *Verso una soluzione la querelle sulla tassazione ai fini del registro della ricognizione del debito?*, cit., 3098.

⁵⁹ Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1848.

⁶⁰ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul "caso d'uso": il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1881.

⁶¹ Cfr. Comm. centr., sez. XII, 5 giugno 1985, n. 6265, in *Banca Dati Ipsa*.

⁶² Cfr. T. VENTRELLA, *Il difficile rapporto tra caso d'uso ed enunciazione nell'imposta di registro: quando lo scambio di corrispondenza "non basta"*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2021, 879. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. V, 14 marzo 2007, n. 5946, cit., 375; Cass. civ., sez. V, 30

In particolare, l'enunciazione consiste nel riferimento ad un atto (c.d. "enunciato") da parte di un altro atto (c.d. "enunciante"): a tal fine, non è sufficiente la mera "menzione" del rapporto giuridico, essendo necessario che nell'atto enunciante siano contenuti elementi idonei a consentire di identificare la convenzione enunciata sia con riferimento ai soggetti che al suo contenuto oggettivo e alla sua reale portata⁶³.

La *ratio* della disciplina risiede nel contrasto di fenomeni elusivi, giacché, in mancanza di una simile previsione, sarebbe facile per i contraenti stipulare un contratto, non registrarlo e poi acclararne l'esistenza in un atto successivo, pretendendo la salvezza da tassazione del contratto enunciato⁶⁴.

In astratto, i fenomeni dell'enunciazione e del caso d'uso possono presentare interferenze nella misura in cui si consideri che un atto - da assoggettare a registrazione in caso d'uso - possa essere comunque sottoposto ad imposizione nella diversa ipotesi di enunciazione all'interno di un altro atto⁶⁵. Sul punto, l'indirizzo consolidato in seno alla giurisprudenza di legittimità⁶⁶ ritiene che ove un atto, in relazione al quale non si è ancora

ottobre 2015, n. 22243, cit.; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 29 marzo 2021, n. 8869, cit.; Cass. civ., sez. V, ord. 6 aprile 2022, n. 11118, cit.

⁶³ Cfr. T. VENTRELLA, *Il difficile rapporto tra caso d'uso ed enunciazione nell'imposta di registro: quando lo scambio di corrispondenza "non basta"*, cit., 877-878.

⁶⁴ Cfr. T. VENTRELLA, *Il difficile rapporto tra caso d'uso ed enunciazione nell'imposta di registro: quando lo scambio di corrispondenza "non basta"*, cit., 878.

⁶⁵ Cfr. T. VENTRELLA, *Il difficile rapporto tra caso d'uso ed enunciazione nell'imposta di registro: quando lo scambio di corrispondenza "non basta"*, cit., 878-879.

⁶⁶ Cfr. Cass. civ., sez. V, 14 marzo 2007, n. 5946, cit., 375; Cass. civ., sez. V, 30 ottobre 2015, n. 22243, cit.; Cass. civ., sez. V, 4 agosto 2020, n. 16662, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2021, 870 ss., con nota di T. VENTRELLA, *Il difficile rapporto tra caso d'uso ed enunciazione nell'imposta di registro: quando lo scambio di corrispondenza "non basta"*.

realizzato l'evento del caso d'uso *ex art.* 6, d.P.R. n. 131/1986, venga enunciato in un altro atto, troverà applicazione l'imposta di registro, essendo integrata la fattispecie di cui all'art. 22, d.P.R. n. 131/1986⁶⁷.

7. Conclusioni

Dall'ermeneutica giurisprudenziale⁶⁸ emerge, quindi, che l'art. 22, d.P.R. n. 131/1986, trova applicazione anche per l'enunciazione di atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso⁶⁹: non configurando l'enunciazione di tali atti un "uso" ai sensi dell'art. 6, d.P.R. n. 131/1986, deve concludersi per l'assoggettamento ad imposizione sulla base della sola enunciazione⁷⁰.

⁶⁷ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul "caso d'uso": il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1881-1882. L'A. ricorda che le «ipotesi, nella prassi operativa, sono molteplici: si pensi all'assunzione di garanzia, avvenuta per scambio di corrispondenza, enunciata in un decreto ingiuntivo; in generale, al rapporto soggetto a iva (da registrare solo "in caso d'uso" ai sensi dell'art. 1, lett. b) della Tariffa, Parte II), enunciato in un atto soggetto a registrazione; al contratto di finanziamento stipulato tra soci e società – sempre formato per scambio di corrispondenza – enunciato nel verbale assembleare di copertura delle perdite mediante rinuncia al finanziamento infruttifero (quindi, non soggetto ad iva) da parte del socio». In relazione a quest'ultimo aspetto, cfr. F. STAFFIERI, *Imposta di registro, finanziamento soci e applicazione del principio di enunciazione*, in *Boll. trib.*, 2011, 397 ss.; F. SOLA, *L'imposizione fiscale sui finanziamenti soci: osservazioni teoriche e pratiche sul principio di enunciazione*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2012, 78 ss.; T. VENTRELLA, *Finanziamento soci e imposta di registro: relazioni pericolose nella dinamica dell'enunciazione*, in *Corr. trib.*, 2020, 808 ss. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., ord. 12 dicembre 2019, n. 32516, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2020, 216 ss., con nota di G. SALANTRO, *Il finanziamento soci enunciato in verbale notarile deve essere registrato*.

⁶⁸ Cfr. Cass. civ., sez. V, 14 marzo 2007, n. 5946, cit., 375.

⁶⁹ In argomento, cfr. A. BUSANI, *Registrazione in caso d'uso per gli atti formati mediante corrispondenza*, in *Corr. trib.*, 2009, 2279 ss.

⁷⁰ Cfr. E. MANONI, *Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro*, cit., 1852.

Un diverso orientamento⁷¹ ha ritenuto che il legislatore non avrebbe avuto alcun motivo di esonerare un atto dall'obbligo di registrazione al momento della sua formazione - condizionando tale obbligo al verificarsi dello specifico evento del caso d'uso - per poi assoggettarlo a registrazione (e a tassazione) nella (diversa) ipotesi di enunciazione: in questa prospettiva, verrebbero esclusi dalla categoria degli "atti non registrati" di cui all'art. 22, d.P.R. n. 131/1986, assoggettabili a tassazione per enunciazione, tutti quelli non registrati perché, al momento della loro formazione, non vi era o non era ancora sorto l'obbligo di registrazione, ragion per cui, per gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso, l'enunciazione potrebbe essere integrata solo a seguito del verificarsi del caso d'uso⁷².

In conclusione, sulla base di quanto premesso, il rapporto tra caso d'uso ed enunciazione costituisce fonte di criticità ancora attuali⁷³.

⁷¹ Cfr. O. DI PAOLA, *Commento art. 22 del D.P.R. n. 131/1986*, in N. D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro. Il T.U. n. 131 del 26 aprile 1986 commentato articolo per articolo*, Torino, 1989, 186; A. BUSANI, *L'imposta di registro*, cit., 454; A. MONTESANO, *L'istituto dell'enunciazione nell'imposta di registro*, cit., 5808; Studio del CNN n. 208-2010/T (est. S. CANNIZZARO), *La registrazione d'ufficio e l'enunciazione nell'imposta di registro*, Approvato dalla Commissione studi tributari il 14 dicembre 2011, in *CNN Notizie*, 28 marzo 2012; A. BUSANI, *Tassato il finanziamento soci citato nel verbale di assemblea*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 marzo 2020.

⁷² Cfr. T. VENTRELLA, *Il difficile rapporto tra caso d'uso ed enunciazione nell'imposta di registro: quando lo scambio di corrispondenza "non basta"*, cit., 880.

⁷³ Cfr. T. VENTRELLA, *La parola alle Sezioni Unite sul "caso d'uso": il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., 1884.