



Numero registro generale 21844/2023

Numero sezionale 3312/2026

Numero di raccolta generale 18640/2026

Data pubblicazione 08/06/2026

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Angelo Matteo Socci

Presidente

Ugo Candia

Consigliere

Gianmarco Calienno

Consigliere

Valeria Chirico

Consigliere

Margherita Libri

Consigliere Rel.

Oggetto:

IMPOSTA	DI
REGISTRO	

Ud.17/04/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. 21844/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, domiciliata ex lege;

- Ricorrente -

contro

██████████ ██████████ rappresentato e difeso, dagli Avv.ti ██████████ ██████████ e ██████████ presso il cui studio in Roma, ██████████ ██████████ n. ██████████ è elettivamente domiciliato;

- Controricorrente -

- avverso la sentenza n. 634/4/2023 della Corte di giustizia tributaria di II grado del Veneto, depositata il 4 luglio 2023 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Margherita Libri;

FATTI DI CAUSA



1.L'Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidato a un unico motivo, avverso la sentenza in epigrafe indicata, che ha accolto l'appello del contribuente, sull'assunto della natura complementare dell'imposta di registro applicata in relazione al finanziamento soci enunciato in un atto di donazione rogato e registrato telematicamente dal Notaio [REDACTED] e sulla rilevata insussistenza in capo all'Ufficiale rogante, ai sensi dell'art. 57 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, della qualità di responsabile d'imposta obbligato in solido con le parti dell'atto.

La Corte regionale ha ritenuto fondato l'appello del contribuente sull'assunto della natura complementare dell'imposta, reputando assorbite le ulteriori censure poste a base del ricorso, ivi comprese quelle relative ai presupposti oggettivi e soggettivi della tassazione dell'enunciazione riferita al finanziamento soci, la cui sussistenza era stata contestata fin dal ricorso introduttivo del giudizio.

2. Resiste con controricorso il contribuente.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato memoria illustrativa in prossimità dell'adunanza camerale.

3. La causa è stata trattata e decisa all'adunanza camerale del 17 aprile 2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con l'unico motivo di ricorso, rubricato: «Violazione e/o falsa applicazione degli articoli 22, 42 e 57 del D.P.R. n. 131 del 1986 e dell'art. 9 tariffa, parte I, allegata al medesimo D.P.R. n. 131/1986, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.», l'Agenzia delle Entrate lamenta che la sentenza della Commissione tributaria regionale ha errato a non qualificare come principale l'imposta liquidata dall'Ufficio, in sede di controllo dell'autoliquidazione, in relazione ai finanziamenti soci infruttiferi enunciati nell'atto di donazione, sussistendo tutti i presupposti di cui all'art. 22 d. lgs. del 26 aprile 1986 n. 131 e dovendosi, di conseguenza,



affermare, sulla base degli elementi risultanti dall'atto e tenuto conto della natura principale dell'imposta, la responsabilità solidale del notaio.

1.1. In primo luogo, va disattesa l'eccezione di inammissibilità del motivo in quanto tendente a sollecitare una diversa valutazione di merito, laddove i temi proposti dall'Agenzia ricorrente assumono valenza squisitamente giuridica.

1.2. La censura è fondata nei termini che seguono.

1.3. Emerge dagli atti:

- che in data 18 settembre 2019 il notaio ha rogato un atto con il quale [REDACTED] [REDACTED] ha donato alla propria moglie il credito, sino alla concorrenza dell'importo pari a euro 200.000,00, vantato a titolo di finanziamenti soci infruttiferi per euro 5.439.041,82 nei confronti della società [REDACTED] S.r.l., il cui amministratore unico, [REDACTED] [REDACTED] interveniva nell'atto al fine dell'accettazione ai sensi dell'art. 1264 cod. civ.;

- che il rogito è stato registrato telematicamente il 3 ottobre 2019, con l'autoliquidazione dell'imposta di bollo, nulla essendo dovuto a titolo di ulteriori imposte, trattandosi di donazione a favore del coniuge;

- che con l'atto impositivo impugnato l'Agenzia delle entrate, in relazione alla "enunciazione" dei finanziamenti alla società ha preteso dal notaio l'imposta di registro proporzionale in base agli artt. 22, Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986, 9, 6, tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

1.4. Come affermato da questa Corte (Cass., S.U. 24 maggio 2023 n. 14432), in tema di responsabilità fiscale del notaio a titolo di imposta di registro, "non può esservi dubbio circa l'estraneità del professionista rispetto al "presupposto" di tale imposta, essendo chiaro che lo stesso va riferito - esclusivamente - ai soggetti che a lui si rivolgono per ottenerne il ministero, in quanto "parti" degli atti notarili richiesti, che quindi sono gli unici ad assumere la qualità di "soggetti passivi" -in senso stretto-



dell'imposta medesima (tra le molte, Cass., Sez. 5[^] - 19 agosto 2020, n. 17357 Rv. 659509 - 01; Cass., Sez. 6[^] - 5[^], 12 marzo 2015 n. 5016, Rv. 634742 - 01).”.

Al notaio deve invece attribuirsi la qualifica di "responsabile di imposta" (tra le molte, Cass. Sez. 5[^], 24 marzo 2022, n. 9538, Rv. 664153 - 01), assumendo il professionista la posizione di «Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi» (secondo la concettualizzazione normativa generale di cui all'art. 64, terzo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). Tale situazione giuridica soggettiva passiva, ingenerante una obbligazione solidale "dipendente" (v. tra le molte, Cass., Sez. 5[^], 21 giugno 2016, n. 12759, Rv. 640163 - 01; successiva conforme, Sez. 5[^], 24 giugno 2021, n. 18113), trae pacificamente fondamento nel profilo di garanzia ordinamentale della funzione pubblica notarile, che, tra l'altro, si concretizza nel presidio diretto dell'esazione dei crediti fiscali originati nell'esercizio della medesima. A tal fine, l'art. 57 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nelle parti che rilevano ai fini del presente giudizio, prevede che «Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti...» e che «La responsabilità dei pubblici ufficiali non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive».

1.5. La responsabilità solidale tra le parti ed il notaio, in quanto pubblico ufficiale costituito "fideiussore ex lege", relativamente agli atti che ha «redatto, ricevuto o autenticato», sussiste dunque limitatamente all'imposta principale, essendone espressamente escluse quella complementare e quella suppletiva.

1.6. Tale tripartizione tipologica dell'imposta di registro si rinviene nell'art. 42, primo comma del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, secondo il



quale « È principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso».

1.7. Nel caso all'attenzione, oltre a tali disposizioni legislative generali, assume specifica rilevanza l'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, secondo il quale «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».

Pertanto in questo giudizio, è in contestazione la responsabilità fiscale del ricorrente, quale notaio che ha rogato l'atto "enunciante" ed al fine di dirimere giuridicamente tale questione è necessario affermare l'applicabilità dell'imposta di registro agli atti "enunciati" in detto atto, stabilendo inoltre se questo titolo impositivo rientri nel perimetro applicativo delle disposizioni legislative che configurano e delimitano l'obbligazione solidale del notaio in relazione all'imposta medesima. Per un verso infatti l'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, non determina -in astratto- di quale "tipo" di imposta di registro si tratta nel caso della tassabilità di atti per "enunciazione", per altro verso la responsabilità d'imposta del notaio, fondata sull' art. 57 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, da tale disposizione legislativa è tuttavia limitata all'imposta di



registro "principale", escludendosene quella "suppletiva" e quella "complementare".

2. Ciò premesso, la tesi dell'agenzia è che il notaio debba considerarsi debitore solidale, in quanto responsabile di imposta, relativamente al pagamento delle imposte proporzionali di registro relative all'atto "enunciato" nella donazione rogata (avente ad oggetto il credito di euro 200.000,00, da parte di [REDACTED] [REDACTED] alla moglie), ossia l'atto di finanziamento soci da parte di [REDACTED] alla [REDACTED] S.r.l., dal quale derivava il maggior credito verso la società stessa in capo al donante.

Tale pretesa risulta fondata per quanto di ragione e limitatamente ai profili di seguito precisati.

2.1. Nel caso di specie l'atto "enunciato" oggetto della ripresa fiscale non è scritto, ma verbale, non risultando altrimenti la prima forma e peraltro non essendo la medesima imposta dalla legge ad substantiam; altresì pacifico è che, come tale, non si tratta di atto per il quale il notaio rogante ha prestato direttamente il proprio ministero, ma appunto invece l'ha solo "formalizzato" nell'atto essendo il credito oggetto della donazione, originato da quello, di maggiore importo, vantato dal donante verso la [REDACTED] S.r.l. a titolo di rimborso di pregresso finanziamento soci. La società anzidetta è intervenuta nell'atto esclusivamente al fine dell'accettazione prevista dall'art. 1264 cod. civ.

2.2. È stato -condivisibilmente- affermato nella giurisprudenza di questa Corte che l'art. 22 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, pone tre presupposti per la sua applicabilità ossia l'autonomia giuridica oggettuale dell'"enunciazione" (delle disposizioni enunciate), l'identità delle parti dell'atto "enunciante" e dell'atto "enunciato", la permanenza degli effetti di quest'ultimo (v., in termini, da ultimo, Sez. 5, n. 3839 e n. 3841/2023; in senso conforme, Sez. 5, n. 32516/2019; Cass. n. 15585/2010). La



valutazione di detti presupposti si pone dunque come questione pregiudiziale alla soluzione del caso in esame.

2.3. In tal senso va in primo luogo rilevato che l'atto emerso nel rogito de quo è, pacificamente, un finanziamento soci, ancorché facente riferimento a plurimi finanziamenti, nella misura complessiva di euro 5.439.041,82 in favore della stessa società.

2.4. La Corte regionale ha ritenuto che l'Agenzia, per attivare la propria pretesa impositiva integrativa, ha dovuto dar corso a un'attività interpretativa e valutativa della disposizione enunciata, riconducendo a unità l'intera attività finanziaria citata e superando il problema della omessa enunciazione di elementi essenziali dell'atto, "quali la forma, da cui dipende l'obbligo di registrazione a data fissa o in caso d'uso, la data da cui decorre il termine decadenziale dell'art. 76 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, le condizioni e i termini di rimborso dei finanziamenti.". La necessità di tali valutazioni è quindi sufficiente, ad avviso dei giudici di appello, per escludere la natura principale dell'imposta, trattandosi invece di imposta complementare e dovendosi, per tale ragione, escludere la responsabilità di notaio.

L'assunto non può condividersi.

2.5. Il finanziamento soci, come affermato da questa Corte (S.U., 24 maggio 2023 n. 14432), risulta apprezzabile ab intrinseco, senza ulteriori accertamenti di fatto o comunque extratestuali né valutazioni di particolare complessità giuridica, ché altrimenti, quantomeno, si renderebbe necessaria l'adozione di una forma provvedimento impositiva diversa da quella adottata in concreto (avviso di liquidazione) ossia l'emissione di un avviso di accertamento (in tal senso, Cass., Sez. 5[^], 1 marzo 2022, n. 6617; Cass., Sez. 5[^], 14 giugno 2021, n. 18113; Cass., Sez. 5[^], 9 giugno 2021, n. 15998).

L'imposta richiesta è fondata sulla rettifica de piano dell'imposta autoliquidata e non sulla contestazione di essa, con la determinazione di



un maggior credito tributario correlato al presupposto. Del resto, l'atto di cessione gratuita del credito, rogato dal notaio, recava gli elementi essenziali della disposizione enunciata, ancorché riferita a plurimi finanziamenti, dei quali indicava l'importo complessivo e la società a cui favore erano stati erogati dal socio.

Nel caso che occupa, quindi, per le caratteristiche ontologiche oggettive dell'atto "enunciato", deve affermarsi che l'atto impositivo estrinseca una pretesa creditoria che, di per sé, deve essere ascritta alla categoria dell'imposta di registro "principale", sicché ne risulta pienamente legittima la forma prescelta.

Deve quindi richiamarsi il seguente principio di diritto: «In tema di imposta di registro, qualora in un atto notarile, anche registrato telematicamente, vengano enunciate disposizioni di altri atti, scritti o verbali, posti in essere dalle medesime parti, ma non già registrati, la cui configurazione giuridica non richiede accertamenti di fatto ovvero extratestuali né valutazioni interpretative particolarmente complesse, purché, trattandosi di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso, gli effetti dei medesimi non siano già cessati o cessino con l'atto che li enuncia, l'imposta dovuta per tali atti in virtù della previsione di cui all'art. 22, dPR 131/1986 deve qualificarsi come imposta principale e, per richiederla in rettifica dell'autoliquidazione, l'Ente impositore può legittimamente emettere un avviso di liquidazione ai sensi degli artt. 42, comma 1, primo periodo, dPR 131/1986 e 3 ter, comma 1, d.lgs. 463/1997; in tal caso, ai sensi dell'art. 57, comma 1, dPR 131/1986, il notaio che ha ricevuto l'atto enunciante, pur in via dipendente, è responsabile per il pagamento dell'imposta solidalmente con le parti dell'atto stesso» (Cass. S.U., 24 maggio 2023, n. 14432).

La statuizione della sentenza impugnata non risulta dunque conforme al diritto e ai principi ribaditi da questa Corte, sotto il profilo richiamato.



2.2. Tuttavia, come innanzi rilevato, l'art. 22 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, pone ulteriori presupposti per la sua applicabilità e, in particolare, l'identità delle parti dell'atto "enunciante" e dell'atto "enunciato" e la permanenza degli effetti di quest'ultimo (v., in termini, da ultimo, Sez. 5, 8 febbraio 2023, n. 3839; 8 febbraio 2023, n. 3841).

Tale accertamento non risulta eseguito dalla Corte regionale, limitatasi a qualificare l'imposta come complementare, senza valutare, trattandosi di avviso di liquidazione fondato sull'art. 22 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, recando la tassazione per enunciazione di disposizione patrimoniale che emergeva da un atto di cessione a titolo gratuito, se le parti dell'atto enunciante e dell'atto enunciato potessero considerarsi le medesime, secondo il significato attribuibile al termine "parte" utilizzato dal citato art. 22 e tenuto conto della chiara "ratio" antielusiva della disposizione legislativa (Cass. S.U., 24 maggio 2023, n. 14432; Cass., 21 agosto 2024, n. 23015; Cass., 8 febbraio 2023, n. 3841). Non risultano quindi esaminati tutti i presupposti giuridici per la tassazione dell'atto enunciato, come preteso dall'agenzia fiscale.

3. In accoglimento del ricorso, la sentenza va dunque cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di II grado del Veneto, in diversa composizione, che deciderà in ordine alle censure non esaminate e ai profili relativi alla sussistenza dei presupposti soggettivi dell'imposizione per enunciazione, e per regolare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di II grado del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17.4.2026.

Il Presidente

ANGELO MATTEO SOCCI

