

NAUKI PRAWNE / LEGAL SCIENCES

SALVATORE ANTONELLO PARENTE
University of Bari Aldo Moro, Italy
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5426-904>
e-mail: salvatore.parente@uniba.it

LA RICOGNIZIONE DI DEBITO NEL SISTEMA DEL TESTO UNICO REGISTRO TRA (INCERTE) QUALIFICAZIONI CIVILISTICHE E RIFLESSI DI NATURA TRIBUTARIA – PARTE SECONDA*

Riassunto: Per declinare correttamente il regime dell'imposta di registro applicabile alla ricognizione di debito, è decisiva la ricostruzione civilistica della fattispecie. Questa ricostruzione, nell'escludere qualsiasi (usuale) valenza patrimoniale, porta a ritenere congruo l'assoggettamento ad imposta fissa di registro. Tuttavia, qualora, in sede di qualificazione della fattispecie concreta, si dovesse riconoscere alla dichiarazione ricognitiva un effetto modificativo della situazione preesistente, risulterà applicabile l'aliquota proporzionale dell'1% (art. 3, Tariffa, parte prima, allegata al T.U.R.).

Parole chiave: riconoscimento di debito, qualificazione civilistica del caso, imposta di registro

RECOGNITION OF DEBT IN THE CONSOLIDATED REGISTER LAW SYSTEM BETWEEN (UNCERTAIN) CIVIL LAW QUALIFICATIONS AND TAX IMPLICATIONS – SECOND PART

Abstract: In order to correctly determine the regime of registration tax applicable to the acknowledgement of debt, the civil law reconstruction of the case is decisive. This reconstruction, in excluding any (customary) patrimonial value, leads to the conclusion that it is appropriate to subject the obligation to fixed registration duty. However, if, in the qualification of the concrete case, it should be recognised that the declaration of recognition has a modifying effect on the pre-existing situation, the proportional rate of 1% will be applicable (Article 3, Tariff, Part One, annexed to the Consolidated Register Law).

Keywords: ricognizione di debito, qualificazione civilistica della fattispecie, registration tax

* Nei paragrafi, il lavoro segue la numerazione della Parte Prima pubblicata nel precedente fascicolo.

6. La classificazione degli atti dichiarativi in tre categorie dogmatiche e gli effetti conseguenti. La declinazione tributaria “ristretta” degli atti dichiarativi e i riflessi sulla tassazione dell’atto di cognizione ai fini dell’imposta di registro

Sul piano civilistico, nell’ambito degli atti aventi natura dichiarativa, è possibile distinguere tre diverse categorie: gli atti o i negozi “dichiarativi”, riferibili alle fattispecie nella quali, per effetto del negozio dichiarativo, viene realizzata una modifica della situazione giuridica preesistente, senza che a ciò consegua il prodursi di effetti obbligatori o reali; gli atti o i negozi “ricognitivi” (anche denominati “meramente ricognitivi” o di “accertamento ricognitivo”), preordinati a manifestare la consapevolezza, da parte di chi li pone in essere, in ordine all’esistenza di una determinata situazione giuridica, non incerta, preesistente all’atto ricognitivo, che, dunque, non viene ad essere in alcun modo innovata ma solo acclarata, non operando, rispetto ad essa, alcun effetto costitutivo, modificativo od estintivo; gli atti o i negozi di accertamento (che è possibile distinguere in negozi di “mero accertamento” e negozi di “accertamento costitutivo”), la cui causa risiede nel rimuovere un’oggettiva e comprovata situazione d’incertezza, senza alcuna modifica della situazione giuridica preesistente (è questo il caso del “mero accertamento”), se non entro il limite in cui la situazione d’incertezza venga rimossa e sostituita (come accade nell’ipotesi dell’accertamento costitutivo)¹.

Nelle intenzioni del legislatore tributario², invece, gli atti di “natura dichiarativa” sembrano essere quelli che, pur non determinando una modifica dei profili strutturali delle situazioni giuridiche coinvolte, possono comunque produrne un’innovazione, che si esprime attraverso un rafforzamento, una specificazione o un affievolimento del precedente assetto di interessi, senza mutarne il contenuto sostanziale³: emerge così una nozione ristretta rispetto a quella civilistica, che sembra considerare i soli effetti giuridici e non anche la natura dell’atto⁴.

In questa visuale, all’atto di riconoscimento del debito – che fa espresso riferimento al rapporto fondamentale – non può attribuirsi alcun effetto “dichiarativo”, trattandosi di un atto meramente ricognitivo – privo di autonomo rilievo patrimoniale – dal quale non scaturisce alcun effetto reale o obbligatorio:

¹ Cfr. A. Busani, *La tassazione degli atti “dichiarativi”, “ricognitivi” e “di accertamento”*, in *Corr. trib.*, n. 47–48/2017, p. 3704 ss.; S. Capolupo, *Imposta di registro dovuta sulla cognizione del debito*, cit., p. 3322.

² Cfr. A. Busani, *La tassazione degli atti “dichiarativi”, “ricognitivi” e “di accertamento”*, cit., p. 3708 ss.

³ Cfr. N. Zanotti, *Le Sezioni Unite sulla misura dell’imposta di registro da applicare alla cognizione di debito (commento a Cass., Sez. Un., 16 marzo 2023, n. 7682)*, cit., p. 412–413; N. Zanotti, *L’imposta di registro per l’atto di cognizione di debito*, cit., p. 864.

⁴ Cfr. A. Contrino, *Note sulla nozione di “atto di natura dichiarativa” nel tributo di registro*, in *Rass. trib.*, n. 3/2011, p. 662; A. Kostner, *La rilevanza della cognizione di debito ai fini dell’imposta di registro*, cit., p. 712.

all'atto consegue solo il beneficio per il creditore in termini di onere della prova, attraverso un'astrazione operante sul piano processuale, essendo l'obbligazione riferita al rapporto fondamentale esistente a monte⁵.

Secondo questa lettura, per gli atti di natura ricognitiva, l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale apparirebbe fuori luogo e ingiustificata, in quanto verrebbe ad alterare la gerarchia di valori espressa dalla Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986, in termini di graduazione della misura della tassazione in funzione degli effetti giuridici degli atti e delle caratteristiche dei beni che ne sono oggetto, le cui radici si rinvengono nel principio di capacità contributiva⁶.

Quindi, sul piano tributario, il concetto di atto di natura dichiarativa andrebbe ulteriormente limitato rispetto all'accezione diffusa in ambito civilistico, non potendo in tale categoria essere ricompresi gli atti meramente ricognitivi – come le cognizioni di debito – in relazione ai quali l'assoggettamento ad imposta di registro in misura proporzionale sarebbe del tutto irragionevole⁷.

Difatti, in ragione del contenuto e della funzione unicamente processuale del riconoscimento del debito, sembra irrazionale equiparare *quoad effectum*, ai fini dell'imposta di registro, gli atti ricognitivi a quelli dichiarativi: in caso contrario, si verrebbe a tassare nella stessa misura (proporzionale) atti che determinano un nuovo assetto di interessi giuridici – come quelli dichiarativi – e atti di diversa consistenza economico-giuridica che, invece, si limitano a “certificare” una situazione giuridica in essere, come il riconoscimento del debito⁸.

7. La cognizione di debito quale atto “non avente per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”. Principio di ragionevolezza e tassazione della cognizione per scrittura privata non autenticata e di quella per atto pubblico o per scrittura privata autenticata

Pertanto, posto che l'art. 3, Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986 non trova applicazione per gli atti di mero accertamento, tra i quali rientra la cognizione di debito, ma copre soltanto gli atti dichiarativi, che incidono sulla realtà preesistente, rafforzando, specificando o affievolendo situazioni giuridiche

⁵ Cfr. S. Capolupo, *Imposta di registro dovuta sulla cognizione del debito*, cit., p. 3322.

⁶ Cfr. A. Contrino, *Note sulla nozione di “atto di natura dichiarativa” nel tributo di registro*, cit., p. 663; A. Kostner, *La rilevanza della cognizione di debito ai fini dell'imposta di registro*, cit., p. 712; A. Contrino, *Ricognizione di debito e impostazione di registro: le SS.UU. sciolgono il nodo e colgono nel segno* (Cass., 16 marzo 2023, n. 7682), cit., p. 426.

⁷ Cfr. V. Uckmar, R. Dominici, voce *Registro (imposta di)*, in *Noviss. dig. it.*, Appendice, vol. VI, Torino, 1986, p. 584; A. Contrino, *Note sulla nozione di “atto di natura dichiarativa” nel tributo di registro*, cit., p. 663.

⁸ Cfr. S. D'Alessio, P. D'Annibale, *Ricognizione del debito e imposta di registro: dubbi e incertezze sul trattamento fiscale*, cit., p. 1145.

pregresse⁹, la cognizione di debito, quale mera dichiarazione di scienza (e non di volontà), che si limita a dare evidenza a rapporti giuridici in essere, senza apportare variazioni alla realtà preesistente, in mancanza di un'esplicita previsione, andrebbe ricompresa tra gli atti “non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale” – previsti, a seconda dei casi, dall’art. 11, Tariffa, parte prima e dall’art. 4, Tariffa, parte seconda, allegata al d.P.R. n. 131/1986 – e assoggettata a registrazione con imposta in misura fissa¹⁰.

Difatti, mentre la cognizione per scrittura privata non autenticata va registrata solo in caso d’uso (art. 4, comma 1, Tariffa, parte seconda, allegata al d.P.R. n. 131/1986), la cognizione per atto pubblico o per scrittura privata autenticata va registrata in termine fisso (art. 11, comma 1, Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986)¹¹.

⁹Cfr. V. Uckmar, R. Dominici, voce *Registro (imposta di)*, cit., p. 584; S. Lanzillotti, F. Magurno, *Il notaio e le imposte indirette*, cit., p. 329; A. Busani, *L'imposta di registro*, cit., p. 972 ss.; A. Contrino, *Commento art. 3 Tariffa – Parte I del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 1017; G. Santarcangelo, *La tassazione degli atti notarili*, Torino, 2011, p. 882; R. Trabace, *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, cit., p. 154; 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., p. 425–426.

¹⁰Cfr. C. Falzone, A. Alibrandi, voce *Debito (riconoscimento di)*, in *Dizionario Enciclopedico del Notariato*, vol. II, Roma, 1974, p. 16; L. Nastri, *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano, 1990, p. 604; Studio del Consiglio Nazionale del Notariato del 14 giugno 1996 (est. G. Monteleone), *Ricognizione di debito e imposta di registro*, in *C.N.N. Strumenti*, voce 1450, p. 2.1; D. Amendola, *Il trattamento della cognizione di debito ai fini dell'imposta di registro*, cit., p. 32 ss.; S. Capolupo, *Imposta di registro dovuta sulla cognizione del debito*, cit., p. 3321; N. Zanotti, *Le Sezioni Unite sulla misura dell'imposta di registro da applicare alla cognizione di debito (commento a Cass., Sez. Un., 16 marzo 2023, n. 7682)*, cit., p. 418; N. Zanotti, *L'imposta di registro per l'atto di cognizione di debito*, cit., p. 865. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. I, 7 settembre 1992, n. 10257, in <https://definanzi.it/>; Comm. trib. prov. Milano, sez. XIX, 14 novembre 1994, n. 11869, in *Fisconline*; Comm. trib. centr., 12 febbraio 1998, n. 19524, in *Riv. not.*, 1998, p. 889; Comm. trib. centr., 7 giugno 1999, n. 3668, in *Fisconline*; Comm. trib. centr., 12 giugno 2003, n. 4830, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2003, p. 1584; Cass. civ., sez. V, 12 giugno 2009, n. 13655, in *CED Cassazione Rv. 608492*; Comm. trib. reg. Lazio, 13 maggio 2014, n. 3686, in *Notariato*, n. 4/2015, p. 443; Cass. civ., sez. V, 21 novembre 2014, n. 24804, cit.; Comm. trib. prov. di Taranto, 8 marzo 2016, n. 572, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. V, ord. 11 gennaio 2018, n. 481, cit., p. 3100–3101; Comm. trib. reg. Lombardia, 27 agosto 2018, n. 3623, in *Fisconline*; Comm. trib. prov. Bari, 9 ottobre 2018, n. 2275, in *Fisconline*; Comm. trib. prov. Cosenza, 9 maggio 2019, n. 2526, in *Fisconline*; Comm. trib. reg. Lombardia, 11 marzo 2019, n. 1113, in *Fisconline*; Comm. trib. reg. Friuli – Venezia Giulia, 18 novembre 2019, n. 181, in *Fisconline*; Comm. trib. reg. Lombardia, 21 febbraio 2020, n. 608, in *Fisconline*; Comm. trib. reg. Calabria, 11 novembre 2020, n. 3009, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. V, 1° giugno 2021, n. 15268, in *Banca Dati Leggi D'Italia*, secondo cui “la tesi della non applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale pare trovare conferma anche nel fatto che il r.d. n. 3269 del 1923 citava esplicitamente la cognizione del debito nella Tariffa ad esso allegata”; Cass. civ., sez. VI-T, ord. 8 giugno 2021, n. 15910, in *CED Cassazione*. Nella prassi amministrativa, cfr. Risoluzione Ministero delle Finanze, 22 agosto 1978, n. 250576, in *Fisconline*; Risoluzione Ministero delle Finanze, 13 ottobre 1983, n. 240323, in *Fisconline*.

¹¹Cfr. A. Busani, *L'imposta di registro*, cit., p. 973; G. Salanitro, *Caso d'uso e cognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola “fine”*, cit., p. 500; 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, p. 1872, nt. 5; S.A. Parente, *Caso d'uso e imposta di registro: criticità e prospettive ermeneutiche*, in *Euro-Balkan Law and Economics Review*, n. 2/2025, p. 26 ss.

La natura processuale della cognizione rende pertanto ingiustificata qualsiasi aliquota proporzionale, non ponendosi alcun problema di capacità contributiva¹².

Nella sistematica del tributo di registro, l'art. 11, Tariffa, parte prima e l'art. 4, Tariffa, parte seconda, allegata al d.P.R. n. 131/1986, assurgono a clausole residuali, con funzione di chiusura, preordinate a ricoprendere tutti gli atti non previsti in altre voci e “non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”; l'art. 9, Tariffa, parte prima, allegata al T.U.R., invece, attrae, sempre in un'ottica di chiusura, gli atti estranei alle altre voci ma “aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”, così evitando una discriminazione del tutto ingiustificata sotto il profilo della ragionevolezza (artt. 3 e 53 Cost.)¹³.

8. Il contenuto dell'atto come parametro ermeneutico rilevante ai fini dell'imposta di registro. Principio di capacità contributiva e riconduzione degli effetti dell'atto ad una delle voci della Tariffa

Quest'ultimo indirizzo ermeneutico, sostenuto da una parte della giurisprudenza di legittimità¹⁴, è stato di recente condiviso anche dalla Sezioni Unite della Suprema Corte¹⁵. Queste ultime non hanno mancato di precisare che, dovendo il tributo di registro essere applicato in base agli effetti e alla natura dell'atto presentato alla registrazione, a prescindere dal *nomen iuris* adoperato, *ex art. 20, d.P.R. n. 131/1986*¹⁶ (del quale il giudice delle leggi ha confermato

¹² Cfr. Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 118–2018/T (est. P. Puri), *Evoluzioni giurisprudenziali in tema di tassazione ai fini del registro del riconoscimento del debito*, cit., p. 5; P. Puri, *Verso una soluzione la querelle sulla tassazione ai fini del registro della cognizione del debito?*, cit., p. 3097. In giurisprudenza, cfr. Comm. trib. prov. Pavia, sez. II, 7 aprile 2017, n. 107, in *Fisconline*.

¹³ 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), cit., p. 425.

¹⁴ Cfr. Cass. civ., sez. V, ord. 11 gennaio 2018, n. 481, cit., p. 3100–3101; Cass. civ., sez. V, 1° giugno 2021, n. 15268, cit.

¹⁵ Cfr. Cass. civ., SS.UU., sent. 16 marzo 2023, n. 7682, in *Rass. trib.*, n. 3/2024, p. 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., p. 424 ss.; G. Salanitro, *Caso d'uso e cognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola "fine"*, cit., p. 497 ss.; T. Ventrella, *La parola alle Sezioni Unite sul "caso d'uso": il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., p. 1871 ss.; N. Zanotti, *Le Sezioni Unite sulla misura dell'imposta di registro da applicare alla cognizione di debito* (commento a Cass., Sez. Un., 16 marzo 2023, n. 7682), cit., p. 411 ss.; N. Zanotti, *L'imposta di registro per l'atto di cognizione di debito*, cit., p. 858 ss.; R.D. Cogliandro, *Natura giuridica della cognizione del debito e riflessi sul piano tributario: persistono incertezze interpretative ed applicative*, in *Gazz. forese*, n. 6/2024, p. 790 ss.; S.A. Parente, *Caso d'uso, cognizione di debito e imposta di registro: l'ermeneutica delle Sezioni Unite tra conferme e smentite*, in *Rass. trib.*, n. 3/2024, p. 636 ss.

¹⁶ Cfr. A. Uricchio, *Commento art. 20 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, p. 178 ss.; M. Nussi, *Commento art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986*, in G. Falsitta, A. Fantozzi,

la piena legittimità costituzionale)¹⁷, risulterà applicabile l'art. 3, della Tariffa, parte prima, allegata al T.U.R., con conseguente obbligo di registrazione in termine fisso e assoggettamento dell'atto ad imposizione proporzionale nella misura dell'1%, laddove, in sede di qualificazione, si dovesse riconoscere alla dichiarazione un effetto modificativo di una situazione giuridica obbligatoria preesistente, che assume rilevanza patrimoniale¹⁸.

Non potendo il regime fiscale applicabile discendere dalla sola qualificazione nominalistica dell'atto presentato alla registrazione, non è da escludere che, anche in presenza di un documento denominato riconoscimento del debito, occorre richiamarsi al relativo contenuto per poi verificarne il regime applicabile ai fini dell'imposta di registro¹⁹.

G. Marongiu, F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011, p. 783 ss.; A. Pischedola *Commento art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986*, in A. Fedele, G. Mariconda, V. Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Milanofiori Assago, 2014, p. 110 ss.; P. Puri, *Commento art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986*, in A.A. Carrabba, G. Perlingieri (a cura di), *Codice del notaio annotato con la dottrina e la giurisprudenza. Catasto – Pubblicità immobiliare – Tributi*, Napoli, 2019, p. 177 ss.; S.A. Parente, *La riqualificazione dell'atto tra "forma giuridica" e "sostanza economica" nell'applicazione dell'imposta di registro: le suggestioni dell'ermeneutica della Consulta*, in *Dir. proc. trib.*, n. 3/2020, p. 539 ss.; M. Esposito, *Regime di efficacia della legge a partire dall'art. 20 t.u.r.: riflessioni di un costituzionalista*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, p. 245 ss.; A. Kostner, *La natura d'imposta d'atto del tributo di registro come limite alla valorizzazione di elementi esterni e di collegamenti negoziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, p. 21 ss.; F. Montanari, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario secondo la Corte costituzionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, p. 45 ss.; E.M. Ruffini, *La cessione frazionata d'azienda e l'articolo 20 del Testo Unico dell'imposta di registro in tema di interpretazione degli atti: gli interventi del legislatore e l'interpretazione della norma da parte della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, p. 1 ss.; A. Manzitti, *Un'altra inutile pagina sulla vicenda dell'art. 20 dell'imposta di registro*, in *Riv. telem. dir. trib.*, n. 1/2022, p. 408 ss.

¹⁷ Cfr. Corte cost., 21 luglio 2020, n. 158, in *Corr. trib.*, 2020, p. 943 ss., con note di: M. Beghin, *L'interpretazione dell'atto ai fini dell'imposta di registro: un esercizio a geometria variabile*, in *Corr. trib.*, 2020, p. 949 ss.; A. Busani, *Collegamento negoziale rilevante solo se elusivo dell'imposta di registro*, in *Corr. trib.*, 2020, p. 939 ss.; E. Della Valle, *Il "senso" della Corte costituzionale per il collegamento negoziale nel sistema del t.u.r.*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 1050 ss.; G. Melis, *L'art. 20, d.p.r. n. 131/1986 e l'interpretazione degli atti sottoposti al registro: The End!*, in *Giustizia Insieme*, 11 settembre 2020, p. 1 ss.; G. Tabet, *Luce verde al novellato art. 20 del T.U. dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib. – Suppl. online*, 1º ottobre 2020, p. 1 ss.; F. Tundo, *Imposta di registro: dall'interpretazione degli atti all'abuso un percorso in salita*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2020, p. 862 ss.; G. Fransoni, *La "riforma" dell'art. 20 TUR supera l'esame di costituzionalità. Commento a Corte Costituzionale, sent. 21 luglio 2020, n. 158*, in G. Fransoni, *Casi e osservazioni di diritto tributario*, Bari, 2021, p. 64 ss.; G. Melis, *Art. 20 del Registro, ultimo atto: tra giudici piccati e pifferi di montagna, la Consulta scrive il lieto fine*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p. 252 ss. Inoltre, cfr. Corte cost., 16 marzo 2021, n. 39, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p. 1393 ss., con nota di G. Corasaniti, *All'indomani della consolidata giurisprudenza costituzionale sulla ragionevolezza della scelta legislativa la "querelle" sull'interpretazione dell'art. 20 del t.u.r. può ritenersi finalmente conclusa?*

¹⁸ Cfr. S. Capolupo, *Imposta di registro dovuta sulla ricognizione del debito*, cit., p. 3322–3323; 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., p. 425; G. Salanitro, *Caso d'uso e ricognizione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola "fine"*, cit., p. 500.

¹⁹ Cfr. S. Capolupo, *Imposta di registro dovuta sulla ricognizione del debito*, cit., p. 3323.

La soluzione appare apprezzabile, in quanto, sebbene l'atto di riconoscimento del debito non sia idoneo a produrre effetti innovativi della realtà giuridica, si tratta comunque di una fattispecie suscettibile di esprimere una particolare attitudine alla contribuzione che giustifica l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa²⁰.

La riconoscimento di debito assurge, dunque, ad atto giuridico in senso stretto dal quale non scaturisce alcun effetto reale o obbligatorio, né tantomeno di natura dichiarativa, derivando per il creditore un beneficio solo in termini di onere della prova²¹.

La conformità dell'effetto giuridico imponibile al principio di capacità contributiva è attestata dal sostrato economico che emerge dall'atto²², non essendo possibile attribuire rilievo ad elementi extra-testuali e ad atti collegati a quello presentato alla registrazione *ex art. 20, d.P.R. n. 131/1986*²³.

In questa prospettiva, la riconoscimento di debito va valutata tenendo conto della natura della dichiarazione resa, a prescindere dagli interessi economici oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti, dovendo l'atto da registrare essere analizzato sulla base degli effetti giuridici che è potenzialmente idoneo a produrre: tali effetti devono essere qualificati in modo da ricondurli ad uno dei “tipi” delle voci della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986, nel cui alveo sono ricomprese le varie categorie di atti²⁴.

9. Il regime tributario riservato agli atti meramente riconoscitivi

Ai fini dell'imposta di registro, l'art. 3, Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986, è riferito agli atti che producono “effetti dichiarativi”, vale a dire a quelli che, pur non intervenendo sulla struttura e sul contenuto della situazione preesistente, si sostanziano in una trasformazione del suo stato giuridico,

²⁰ Cfr. N. Zanotti, *Le Sezioni Unite sulla misura dell'imposta di registro da applicare alla riconoscimento di debito* (commento a Cass., Sez. Un., 16 marzo 2023, n. 7682), cit., p. 414.

²¹ Cfr. G. Salanitro, *Caso d'uso e riconoscimento di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola “fine”*, cit., p. 500; T. Ventrella, *La parola alle Sezioni Unite sul “caso d'uso”: il mero deposito non obbliga alla registrazione*, cit., p. 1872.

²² Cfr. E. Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, p. 439; V. Uckmar, R. Dominici, voce *Registro (imposta di)*, cit., p. 265.

²³ Cfr. N. Zanotti, *L'imposta di registro per l'atto di riconoscimento di debito*, cit., p. 873–874; N. Zanotti, *Le Sezioni Unite sulla misura dell'imposta di registro da applicare alla riconoscimento di debito* (commento a Cass., Sez. Un., 16 marzo 2023, n. 7682), cit., p. 415, secondo cui «anche nella determinazione della misura dell'imposta da applicare alla figura della riconoscimento, non pare possibile superare in via giurisprudenziale la percepita inadeguatezza del tributo di registro, la cui struttura è rimasta praticamente immutata nel tempo», essendo «incontestabile che questa entrata colpisca gli effetti giuridici dell'atto in sé, senza che si possano considerare gli elementi interpretativi esterni all'atto stesso».

²⁴ Cfr. N. Zanotti, *Le Sezioni Unite sulla misura dell'imposta di registro da applicare alla riconoscimento di debito* (commento a Cass., Sez. Un., 16 marzo 2023, n. 7682), cit., p. 415; N. Zanotti, *L'imposta di registro per l'atto di riconoscimento di debito*, cit., p. 876.

specificando il diritto che ne è oggetto o eliminando lo stato di incertezza²⁵. Essendo così circoscritto l'ambito applicativo della norma, non è possibile estenderne l'utilizzo agli atti meramente ricognitivi, non essendo gli stessi in grado di porre fine allo stato d'incertezza sulla portata o sull'esistenza del rapporto fondamentale: ne consegue l'assoggettamento dell'atto ad imposta di registro in misura fissa²⁶.

Un'implicita conferma in tal senso si rinviene dall'art. 30, comma 1, d.P.R. n. 131/1986, norma di carattere generale volta ad evitare ipotesi di doppia imposizione per una serie di figure (come la ratifica, la convalida e la conferma), la cui comune caratteristica risiede nell'intervenire su un precedente negozio che ha già scontato il tributo²⁷, trattandosi di situazioni nelle quali gli effetti di un atto sono esplicitamente ribaditi e confermati attraverso un secondo atto²⁸.

La previsione è sintomatica dell'esigenza che l'imposta di registro sia applicata in misura fissa per tutti quegli atti che rappresentano un duplicato di un atto precedente, confermandone i suoi effetti²⁹, al pari di quanto accade per la ricognizione di debito³⁰.

A supporto di tale ricostruzione può essere richiamata la *ratio* sottesa alla Tariffa allegata al Testo Unico Registro, che, nel rispetto del principio di capacità contributiva³¹, viene a graduare la misura del tributo in funzione della manifestazione di ricchezza rivelata dagli effetti giuridici prodotti dall'atto sottoposto a registrazione³².

Ecco dunque giustificato il diverso regime impositivo tra gli atti con effetti dichiarativi – idonei a rafforzare, affievolire o specificare una situazione giuridica preesistente, senza apportare alcuna modifica agli elementi strutturali o al contenuto sostanziale della stessa – assoggettati a tassazione proporzionale,

²⁵ Cfr. T. Ascarelli, *Studi in tema di contratti*, Milano, 1952, p. 238; F. Messineo, *Manuale di diritto civile e commerciale*, vol. I, Milano, 1957, p. 472; A. Falzea, voce *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, vol. XIV, Milano, 1965, p. 494.

²⁶ Cfr. 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), cit., p. 415.

²⁷ Cfr. 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), cit., p. 416; N. Zanotti, *L'imposta di registro per l'atto di ricognizione di debito*, cit., p. 879.

²⁸ Cfr. M. Basilavecchia, *Commento all'art. 30 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011, p. 823 ss.; A. Kostner, *La rilevanza della ricognizione di debito ai fini dell'imposta di registro*, cit., p. 711.

²⁹ Cfr. A. Contrino, *Gli atti "innominati" a contenuto patrimoniale nell'imposizione di registro: profili ricostruttivi*, cit., p. 170; A. Busani, *La tassazione degli atti "dichiarativi", "ricognitivi" e "di accertamento"*, cit., p. 3703 ss.; A. Kostner, *La rilevanza della ricognizione di debito ai fini dell'imposta di registro*, cit., p. 709 ss.

³⁰ Cfr. 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), cit., p. 416.

³¹ Cfr. M. Aulenta, *Capacità contributiva ed equilibri finanziari dei soggetti attivi*, Bari, 2022, p. 36 ss.

³² Cfr. A. Contrino, *Note sulla nozione di "atto di natura dichiarativa" nel tributo di registro*, cit., p. 663; A. Kostner, *La rilevanza della ricognizione di debito ai fini dell'imposta di registro*, cit., p. 709 ss.

e quelli meramente ricognitivi che, producendo effetti solo sul piano probatorio, si limitano a riprodurre e certificare una situazione preesistente, senza nulla aggiungere o togliere alla realtà fattuale, legittimando così l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa³³.

Ad ulteriore conforto può essere rievocato l'art. 6, Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986³⁴, che, in relazione alla rimessione del debito³⁵, fatto estintivo dell'obbligazione diverso dall'adempimento, applica l'imposta di registro con l'aliquota dello 0,50%: non appare, dunque, adeguatamente proporzionata un'imposizione maggiore per una figura – come quella della ricognizione di debito – avente ad oggetto la regolamentazione dei reciproci rapporti di debito/credito, in assenza di un incremento patrimoniale³⁶.

Pertanto, la dichiarazione con carattere realmente ricognitivo può essere ricondotta a quella voce della parte prima della Tariffa allegata al T.U.R. (art. 11), con funzione meramente residuale, relativa agli atti non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, trattandosi di un atto che si limita a cristallizzare, a livello probatorio, rapporti giuridici esistenti³⁷: vanno così respinte le interpretazioni che intendono applicare una tassazione proporzionale, in quanto andrebbero a realizzare una duplicazione d'imposta rispetto al precedente atto riconosciuto³⁸.

³³ Cfr. P. Puri, *Verso una soluzione la querelle sulla tassazione ai fini del registro della ricognizione del debito?*, cit., p. 3094; 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)*, cit., p. 416; N. Zanotti, *L'imposta di registro per l'atto di ricognizione di debito*, cit., p. 879–880.

³⁴ Cfr. A. Uricchio, *Commento art. 6 Tariffa – Parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 518; S. Fiorentino, *Commento art. 6, Tariffa, parte I, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011, p. 1028; E.M. Bartolazzi Menchetti, *Commento art. 6, Tariffa, parte I, D.P.R. 26.4.1986, n. 131*, in A. Fedele, G. Mariconda, V. Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Milanofiori Assago, 2014, p. 473 ss.

³⁵ Cfr. A. Luminoso, voce *Remissione del debito*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma, 1991, p. 1 ss.; M. Ferrari, *Riflessioni in tema di rinuncia al credito e remissione del debito*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, p. 1 ss.; P. Stanzone, *La remissione del debito*, in P. Stanzone, G. Sciancalepore, *Remissione e rinunzia*, Milano, 2003, p. 107 ss.

³⁶ Cfr. N. Zanotti, *L'imposta di registro per l'atto di ricognizione di debito*, cit., p. 880; 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)*, cit., p. 416, secondo cui, seguendo un criterio di omogeneità tra gli atti sussumibili nelle singole voci della Tariffa, si potrebbe «tentare di equiparare l'imposizione dell'atto di ricognizione a quella inherente al rilascio della quietanza, alla quale il citato art. 6 applica l'aliquota dello 0,50%». Difatti, sul piano sostanziale, sembra «che possano, per molti versi, essere assimilati gli effetti giuridici prodotti dai due tipi di atti, rappresentando anche la quietanza una dichiarazione di scienza con la quale il creditore attesta l'avvenuto pagamento di un'obbligazione e, per l'effetto, agevola il *solvens* sul piano della prova dell'adempimento». Emerge così un'*eadem ratio*, «trattandosi di una dichiarazione attraverso la quale il soggetto afferma la propria consapevolezza in ordine ad una situazione a sé sfavorevole». Dal punto di vista civilistico, ricostruisce la quietanza come atto ricognitivo dell'inesistenza del debito E. Capobianco, *Contributo allo studio della quietanza*, Napoli, 1992, p. 153.

³⁷ Cfr. A. Kostner, *La rilevanza della ricognizione di debito ai fini dell'imposta di registro*, cit., p. 711.

³⁸ Cfr. 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)*, cit., p. 416; N. Zanotti,

10. La tassazione dell'atto di cognizione contestuale alla costituzione di una garanzia reale con menzione del rapporto sottostante: la garanzia prestata dal debitore e la garanzia prestata dal terzo

In presenza, invece, di una cognizione di debito contestuale alla costituzione di una garanzia reale (pegno o ipoteca), con menzione del rapporto sottostante, l'imposta di registro in misura fissa, dovuta per la cognizione (art. 11, Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986), andrebbe cumulata con l'imposta proporzionale dello 0,50%, da corrispondere per gli atti di costituzione delle garanzie (art. 6, Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986)³⁹.

In merito, ferma la cumulabilità delle imposte, quanto alla prestazione della garanzia, sembra preferibile distinguere l'ipotesi della garanzia prestata dal debitore, nella quale il tributo sarà corrisposto in misura fissa, da quella della garanzia prestata da un terzo, nella quale l'imposta sarà versata nella misura proporzionale dello 0,50% dell'importo garantito (art. 6, Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986)⁴⁰. In questa seconda ipotesi, l'atto di cognizione andrebbe tassato con la sola imposta di registro proporzionale (0,50%), in virtù della prevalenza della garanzia ipotecaria e della considerazione che il riconoscimento del debito, non avendo effetti sulla situazione patrimoniale delle parti, rappresenta soltanto la premessa per la costituzione dell'ipoteca⁴¹.

È importante sottolineare che, qualora la concessione della garanzia sia effettuata da un terzo in modo unilaterale, stante l'assenza del debitore, non può parlarsi di cognizione di debito e, quindi, l'enunciazione del debito altrui non determina la tassazione del rapporto enunciato: manca il presupposto impositivo richiesto dall'art. 22 del T.U.R., ossia che l'atto enunciato sia perfezionato tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione⁴².

Nell'ipotesi di concessione di garanzia riferita all'obbligo di pagamento incorporato in un titolo cambiario, l'astrattezza del titolo e la perentorietà dell'art. 11, comma 1, della Tabella allegata al d.P.R. n. 131/1986, che esonera da registrazione (e imposizione) le cambiali e i vaglia cambiari, portano a concludere che la tassazione deve riguardare esclusivamente la concessione della garanzia e non il debito incorporato nel titolo⁴³.

L'imposta di registro per l'atto di cognizione di debito, cit., p. 881.

³⁹ Cfr. A. Contrino, *Commento art. 3 Tariffa – Parte I del D.P.R. n. 131/1986*, cit., p. 1017; 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., p. 426.

⁴⁰ Cfr. A. Busani, *L'imposta di registro*, cit., p. 974–975.

⁴¹ Cfr. Comm. trib. centr., 3 novembre 2005, n. 863, in *Fisconline*.

⁴² Cfr. A. Busani, *L'imposta di registro*, cit., p. 975; Comm. trib. II grado di Ferrara, 25 settembre 1982, n. 135, in *Corr. trib.*, 1982, p. 2307.

⁴³ Cfr. A. Busani, *L'imposta di registro*, cit., p. 975; Risoluzione Ministero delle Finanze, 2 agosto 1985, n. 200453, in *Fisconline*.

11. L'imposta di registro applicabile all'atto di riconoscimento di debito costituente articolazione interna ad un unitario rapporto di finanziamento imponibile ai fini IVA. Conclusioni

Le incertezze sul piano ermeneutico hanno riguardato il regime impositivo applicabile alla riconoscione del debito in presenza di un rapporto fondamentale non soggetto ad IVA⁴⁴. Difatti, se il riconoscimento del debito rappresenta un'articolazione interna ad un unitario rapporto di finanziamento imponibile ai fini IVA, la fattispecie, come ribadito dalla giurisprudenza⁴⁵ e dall'amministrazione finanziaria⁴⁶, ancorché risulti articolata in più fasi, in applicazione del principio di alternatività iva-registro⁴⁷, concernente l'operazione nella sua unicità, va assoggettata a imposta di registro in misura fissa (art. 40, d.P.R. n. 131/1986)⁴⁸.

Ciò accade senza che sia necessario svolgere ulteriori indagini in ordine alla portata e agli effetti dell'atto riconitivo, che condurrebbero comunque ad escludere l'applicazione del tributo di registro in misura proporzionale⁴⁹.

Ne consegue, da un lato, la subordinazione dell'imposta di registro (in misura proporzionale) all'IVA e, dall'altro, l'esclusione di fenomeni di doppia imposizione o di mera interferenza tra i due tributi⁵⁰.

Difatti, la *ratio* dell'art. 40, d.P.R. n. 131/1986, è quella di evitare che il soggetto creditore – assoggettato, sia pure solo formalmente all'IVA, in relazione alla cessione di beni o alla prestazione di servizi effettuata – sia tenuto al versamento del tributo di registro in misura proporzionale⁵¹.

In conclusione, malgrado alcuni punti ancora oscuri, la chiave di lettura preferibile sembra essere quella fondata sulla ricostruzione civilistica della fattispecie che esclude qualsiasi valenza patrimoniale della riconoscione di debito,

⁴⁴ Cfr. N. Zanotti, *Le Sezioni Unite sulla misura dell'imposta di registro da applicare alla riconoscione di debito (commento a Cass., Sez. Un., 16 marzo 2023, n. 7682)*, cit., p. 416; N. Zanotti, *L'imposta di registro per l'atto di riconoscione di debito*, cit., p. 882.

⁴⁵ Cfr. Cass. civ., 20 aprile 2007, n. 9390, in *CED Cassazione*; Comm. trib. prov. Verona, sez. XI, n. 184/2015, in *Fisconline*; Cass. civ., sez. V, 2 luglio 2020, n. 13527, in *CED Cassazione*; Cass. civ., sez. VI - T, 10 novembre 2020, n. 25267, in *CED Cassazione*.

⁴⁶ Cfr. Risoluzione Ministero delle Finanze, 7 ottobre 1998, n. 152/E, in *Fisconline*.

⁴⁷ In argomento, cfr. S. Sammartino, D. Coppa, voce *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Noviss. dig. it.*, Appendice, vol. VII, Torino, 1987, p. 1056; P. Centore, *Territorialità e alternatività con l'imposta di registro*, in *L'IVA*, n. 5/2001, p. 352; M.P. Nastri, *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, 2012, p. 18 ss.; A. Fedele, *Appunti in tema di alternatività Iva-registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, p. 479 ss.

⁴⁸ Cfr. G. Santarcangelo, *Guida alla tassazione degli atti notarili*, Milanofiori Assago, 2013, p. 130, nt. 14; A. Busani, *La tassazione degli atti "dichiarativi", "ricognitivi" e "di accertamento"*, cit., p. 3710; P. Puri, *Verso una soluzione la querelle sulla tassazione ai fini del registro della riconoscione del debito?*, cit., p. 3098; A. Kostner, *La rilevanza della riconoscione di debito ai fini dell'imposta di registro*, cit., p. 712; 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., p. 426.

⁴⁹ Cfr. A. Kostner, *La rilevanza della riconoscione di debito ai fini dell'imposta di registro*, cit., p. 714.

⁵⁰ Ibidem, p. 712.

⁵¹ Ibidem, p. 713.

in quanto istituto non idoneo a produrre effetti modificativi del rapporto sottostante e a generare obbligazioni nuove e autonome.

Infatti, in forza della sua natura meramente ricognitiva, il riconoscimento di debito non incide sulla sfera patrimoniale delle parti, ma si limita a cristallizzare obbligazioni già esistenti⁵².

BIBLIOGRAFIA

- Allena M., *Sull'applicabilità dei principi civilistici al diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 1776 ss.
- Amendola D., *Il trattamento della ricognizione di debito ai fini dell'imposta di registro*, in *Il fisco*, n. 1/2011, fasc. 1, p. 35 ss.
- Ascarelli T., *Studi in tema di contratti*, Milano 1952, p. 238 ss.
- Aulenta M., *Capacità contributiva ed equilibri finanziari dei soggetti attivi*, Bari 2022, p. 36 ss.
- Barassi L., *La teoria generale delle obbligazioni*, vol. II, *Le fonti*, II ed., Milano 1948, p. 14 ss.
- Bartolazzi Menchetti E.M., *Commento art. 6, Tariffa, parte I, D.P.R. 26.4.1986, n. 131*, in A. Fedele, G. Mariconda, V. Mastriacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Milanofiori Assago 2014, p. 473 ss.
- Basilavecchia M., *Commento all'art. 30 del D.P.R. n. 131/1986*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova 2011, p. 823 ss.
- Basilavecchia M., *Tassabilità della ricognizione del debito: dubbi e risvolti processuali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 3/2015, p. 216 ss.
- Beghin M., *L'interpretazione dell'atto ai fini dell'imposta di registro: un esercizio a geometria variabile*, in *Corr. trib.*, 2020, p. 949 ss.
- Berliri A., *Le leggi del registro*, Milano 1950.
- Berliri A., *Principi di diritto tributario*, Milano 1952.
- Betti E., *Ricognizione di debito e promessa di pagamento secondo il nuovo codice*, in *Temi Emilia-nna. Studi giuridici dedicati dai discepoli alla memoria di Gino Segrè*, Milano 1943, p. 7 ss.
- Bosello F., *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, p. 1486 ss.
- Bozzi L., *Sub art. 1988*, in *Commentario del codice civile – Delle promesse unilaterali*, diretto da E. Gabrielli, a cura di R. Lener, Milano 2015, 47 ss.
- Branca G., *Delle promesse unilaterali*, in *Commentario del codice civile*, a cura di A. Scialoja, G. Branca, *Libro IV – Delle obbligazioni*, Bologna-Roma 1976, p. 406 ss.
- Busani A., *Collegamento negoziale rilevante solo se elusivo dell'imposta di registro*, in *Corr. trib.*, 2020, p. 939 ss.
- Busani A., *L'imposta di registro*, Milano 2009.
- Busani A., *La tassazione degli atti "dichiarativi", "ricognitivi" e "di accertamento"*, in *Corr. trib.*, n. 47–48/2017, p. 3704 ss.
- Capobianco E., *Contributo allo studio della quietanza*, Napoli 1992, p. 153 ss.
- Capolupo S., *Imposta di registro dovuta sulla ricognizione del debito*, in *Il fisco*, n. 35/2023, p. 3318 ss.
- Carbone V., *Il riconoscimento del debito nell'ambito dell'attività ricognitiva*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1977, p. 1039 ss.
- Carnelutti F., *Note sull'accertamento negoziale*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1940, p. 4 ss.
- Centore P., *Territorialità e alternatività con l'imposta di registro*, in *L'IVA*, n. 5/2001, p. 352 ss.
- Cipollina S., *La legge civile e la legge fiscale*, Padova 1992.
- Cogliandro R.D., *Natura giuridica della ricognizione del debito e riflessi sul piano tributario: persistono incertezze interpretative ed applicative*, in *Gazz. forense*, n. 6/2024, p. 790 ss.

⁵² Cfr. Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 118–2018/T (est. P. Puri), *Evoluzioni giurisprudenziali in tema di tassazione ai fini del registro del riconoscimento del debito*, cit., p. 6.

- Contrino A., *Commento art. 3 Tariffa – Parte I del D.P.R. n. 131/1986*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova 2011, p. 1016 ss.
- Contrino A., *Gli atti “innominati” a contenuto patrimoniale nell’imposizione di registro: profili ricostruttivi*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2019, I, p. 161 ss.
- Contrino A., *Note sulla nozione di “atto di natura dichiarativa” nel tributo di registro*, in *Rass. trib.*, n. 3/2011, p. 662 ss.
- Contrino A., *Riconoscimento 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, p. 425 ss.
- Corasaniti G., *All’indomani della consolidata giurisprudenza costituzionale sulla ragionevolezza della scelta legislativa la “querelle” sull’interpretazione dell’art. 20 del t.u.r. può ritenersi finalmente conclusa?*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p. 1393 ss.
- D’Alessio S., D’Annibale P., *Riconoscimento del debito e imposta di registro: dubbi e incertezze sul trattamento fiscale*, in *Il fisco*, n. 12/2021, p. 1141–1143.
- D’Angelo A., voce *Promesse unilaterali*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, vol. XV, Torino 1997, p. 420 ss.
- De Bono C., *La legge del registro*, Milano 1962.
- De Mita E., *Diritto tributario e diritto civile. Profili costituzionali*, in *Le ragioni del diritto. Scritti in onore di Luigi Mengoni*, tomo III, Milano, 1995, p. 1834 ss.
- Della Cortiglia M.T., *Riconoscimento del diritto. Dichiarazioni contra se e funzione partecipativa, in Obbl. e contr.*, 2007, p. 721 ss.
- Della Valle E., *Il “senso” della Corte costituzionale per il collegamento negoziale nel sistema del t.u.r.*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 1050 ss.
- Di Fiore F., *Commento art. 37 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova 2011, p. 846 ss.
- Di Giovanni F., *Le promesse unilaterali*, in *Trattato teorico-pratico di diritto privato*, a cura di G. Alpa, S. Patti, Padova 2010, p. 96 ss.
- Di Giovine R., *Commento art. 37 del D.P.R. n. 131/1986*, in A. Fedele, G. Mariconda, V. Mastroia-covo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Milanofiori Assago 2014, p. 192 ss.
- Di Majo A., *Le promesse unilaterali*, Milano 1989.
- Di Majo A., voce *Promessa unilaterale*, in *Enc. dir.*, vol. XXXVII, Milano 1990, p. 57 ss.
- Di Paola O., *Commento art. 37 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, p. 240 ss.
- Donati A., *La dichiarazione riconoscitiva del debito*, in *Riv. dir. civ.*, 1979, I, p. 520 ss.
- Esposito M., *Regime di efficacia della legge a partire dall’art. 20 t.u.r.: riflessioni di un costituzionalista*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, p. 245 ss.
- Falqui Massidda C., voce *Promessa unilaterale*, in *Noviss. dig. it.*, vol. XIV, Torino 1967, p. 83 ss.
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano 2020.
- Falzea A., voce *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, vol. XIV, Milano 1965, p. 494 ss.
- Falzone C., Alibrandi A., voce *Debito (riconoscimento di)*, in *Dizionario Enciclopedico del Notariato*, vol. II, Roma 1974, p. 16 ss.
- Fedele A., *Appunti in tema di alternatività Iva-registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, p. 479 ss.
- Ferrari M., *Riflessioni in tema di rinuncia al credito e remissione del debito*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, p. 1 ss.
- Ferri G., *Le promesse unilaterali*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da G. Grossi – F. Santoro Passarelli, Milano 1972, p. 12 ss.
- Fiorentino S., *Commento art. 6, Tariffa, parte I, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova 2011, p. 1028 ss.
- Fransoni G., *Il presupposto dell’imposta di registro fra tradizione ed evoluzione*, in *Rass. trib.*, n. 5/2013, p. 968 ss.
- Fransoni G., *La “riforma” dell’art. 20 TUR supera l’esame di costituzionalità. Commento a Corte Costituzionale, sent. 21 luglio 2020, n. 158*, in G. Fransoni, *Casi e osservazioni di diritto tributario*, Bari 2021, p. 64 ss.
- Fregnani M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino 1998.

- Furno C., *Promessa di pagamento e ricognizione di debito (a proposito dell'art. 1988 c.c.)*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1950, p. 91 ss.
- Galgano F., *Il negozio giuridico*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, già diretto da A. Cicu, F. Messineo, L. Mengoni, continuato da P. Schlesinger, Milano 2002, p. 200 ss.
- Gazzoni F., *Manuale di diritto privato*, Napoli 2019, p. 700.
- Giardina E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano 1961, p. 439 ss.
- Giorgianni M., *Il negozio di accertamento*, Milano 1939.
- Giorgianni M., voce *Accertamento (negozi di)*, in *Enc. dir.*, vol. I, Milano 1958, p. 233 ss.
- Granelli C., voce *Confessione e ricognizione nel diritto civile*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, vol. III, Torino 1988, p. 437 ss.
- Graziani C.A., *Il riconoscimento dei diritti reali*, Padova 1979, p. 88 ss.
- Graziani C.A., voce *Promessa di pagamento e ricognizione di debito*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXIV, Roma 1991, p. 1 ss.
- Graziani C.A., voce *Ricognizione (atti di)*, in *Enc. dir.*, vol. XL, Milano 1989, p. 691 ss.
- Kostner A., *La natura d'imposta d'atto del tributo di registro come limite alla valorizzazione di elementi esterni e di collegamenti negoziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, p. 21 ss.
- Kostner A., *La rilevanza della ricognizione di debito ai fini dell'imposta di registro*, in *Corr. trib.*, n. 7/2021, p. 710 ss.
- Lanzillotti S., Magurno F., *Il notaio e le imposte indirette*, Roma 2004.
- Lener A., *Attività ricognitiva e accertamento negoziale*, Milano 1970.
- Lener A., *Expressio causae e astrazione processuale*, in *Studi in onore di F. Santoro-Passarelli*, vol. III, Napoli 1972, p. 57 ss.
- Luminoso A., voce *Remissione del debito*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma 1991, p. 1 ss.
- Manzitti A., *Un'altra inutile pagina sulla vicenda dell'art. 20 dell'imposta di registro*, in *Riv. telem. dir. trib.*, n. 1/2022, p. 408 ss.
- Melis G., *Art. 20 del Registro, ultimo atto: tra giudici piccati e pifferi di montagna, la Consulta scrive il lieto fine*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p. 252 ss.
- Melis G., *L'art. 20, d.p.r. n. 131/1986 e l'interpretazione degli atti sottoposti al registro: The End!*, in *Giustizia Insieme*, 11 settembre 2020, p. 1 ss.
- Menti F., *La registrazione d'ufficio delle scritture private indicate alla domanda di ammissione al passivo fallimentare di un credito*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, p. 1497 ss.
- Messineo F., *Manuale di diritto civile e commerciale*, vol. I, Milano 1957, p. 472 ss.
- Micheli G.A., *Appunti sulla interpretazione e la integrazione della legge tributaria*, in AA.VV., *Studi in onore di Giuseppe Chiarelli*, tomo IV, Milano 1974, p. 377 ss.
- Minervini E., *Il problema dell'individuazione del negozio di accertamento*, in *Rass. dir. civ.*, 1986, p. 613 ss.
- Mirabelli G., *L'atto non negoziale nel diritto privato*, Napoli 1955.
- Montanari F., *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario secondo la Corte costituzionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, p. 45 ss.
- Montesano A., Ianniello B., *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, p. 558 ss.
- Montesano L., *Confessione e astrazione processuale*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1951, I, p. 66 ss.
- Montesano L., *Note sulla natura giuridica della confessione*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1948, III, p. 155 ss.
- Nastri L., *L'imposta di registro e le relative agevolazioni*, Milano 1990, p. 604 ss.
- Nastri M.P., *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino 2012, p. 18 ss.
- Nicolò R., *Il riconoscimento e la transazione nel problema della rinnovazione del negozio e della novazione dell'obbligazione*, in *Annali dell'Università di Messina*, vol. VII, 1934–1935, p. 384 ss.
- Nussi M., *Commento art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo IV, *IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova 2011, p. 783 ss.
- Orestano A., *Le promesse unilaterali*, in *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo*, già diretto da L. Mengoni, continuato da P. Schlesinger, V. Roppo, F. Anelli, Milano 2019, p. 207 ss.

- Pappa Monteforte V., *La riconoscizione di debito nell'imposta di registro*, in *Notariato*, n. 2/2011, p. 234 ss.
- Parente S.A., *Caso d'uso, riconoscione di debito e imposta di registro: l'ermeneutica delle Sezioni Unite tra conferme e smentite*, in *Rass. trib.*, n. 3/2024, p. 636 ss.
- Parente S.A., *Caso d'uso e imposta di registro: criticità e prospettive ermeneutiche*, in *Euro-Balkan Law and Economics Review*, n. 2/2025, p. 26 ss.
- Parente S.A., *Commento art. 3, Tariffa, Parte I, d.p.r. n. 131 del 1986*, in: A.A. Carrabba e G. Perlingieri (a cura di), *Codice del notaio annotato con la dottrina e la giurisprudenza. Catasto – Pubblicità immobiliare – Tributi*, Napoli 2019, p. 454 ss.
- Parente S.A., *La riqualificazione dell'atto tra "forma giuridica" e "sostanza economica" nell'applicazione dell'imposta di registro: le suggestioni dell'ermeneutica della Consulta*, in *Dir. proc. trib.*, n. 3/2020, p. 539 ss.
- Pischetola A., *Commento art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986*, in A. Fedele, G. Mariconda, V. Mastroiacovo (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, Milanofiori Assago 2014, p. 110 ss.
- Puccini L., *Contributo allo studio dell'accertamento privato*, Milano 1958.
- Pugliese G., *Intorno al riconoscimento del debito*, in *Giur. it.*, n. 1/1948, I, p. 19 ss.
- Puri P., *Commento art. 20, d.p.r. n. 131 del 1986*, in A.A. Carrabba, G. Perlingieri (a cura di), *Codice del notaio annotato con la dottrina e la giurisprudenza. Catasto – Pubblicità immobiliare – Tributi*, Napoli 2019, p. 177 ss.
- Puri P., *Verso una soluzione la querelle sulla tassazione ai fini del registro della riconoscizione del debito?*, in *Corr. trib.*, n. 40/2018, p. 3094 ss.
- Ruffini E.M., *La cessione frazionata d'azienda e l'articolo 20 del Testo Unico dell'imposta di registro in tema di interpretazione degli atti: gli interventi del legislatore e l'interpretazione della norma da parte della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, p. 1 ss.
- Salanitro G., *Caso d'uso e riconoscione di debito: quando le Sezioni Unite non mettono la parola "fine"*, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 6/2023, p. 499 ss.
- Sammartino S., Coppa D., voce *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Noviss. dig. it.*, Appendice, vol. VII, Torino 1987, p. 1056 ss.
- Santarcangelo G., *Guida alla tassazione degli atti notarili*, Milanofiori Assago 2013, p. 130 ss.
- Santarcangelo G., *La tassazione degli atti notarili*, Torino 2011, p. 882 ss.
- Scalisi V., voce *Negozio astratto*, in *Enc. dir.*, vol. XXVIII, Milano 1978, p. 70 ss.
- Serra M.P., *Sulla natura della promessa di pagamento e della riconoscizione di debito*, in *Nuova giur. civ. comm.*, n. 12/2006, p. 1289 ss.
- Spada P., *Cautio quae indiscreti loquitur: lineamenti funzionali e strutturali della promessa di pagamento*, in *Riv. dir. ciu.*, 1978, I, p. 684 ss.
- Stanzione P., *La remissione del debito*, in P. Stanzione, G. Sciancalepore, *Remissione e rinunzia*, Milano 2003, p. 107 ss.
- Studio del Consiglio Nazionale del Notariato del 14 giugno 1996 (est. G. Monteleone), *Riconoscione di debito e imposta di registro*, in *C.N.N. Strumenti*, voce 1450, p. 2.1.
- Studio del Consiglio Nazionale del Notariato del 15 dicembre 1990 (est. G. Pizzo), *L'imposta di registro per il riconoscimento di debito con garanzia ipotecaria*, in *CNN Strumenti*, 15 dicembre 1990, voce 1450, p. 1.1.
- Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 118–2018/T (est. P. Puri), *Evoluzioni giurisprudenziali in tema di tassazione ai fini del registro del riconoscimento del debito*, Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 12 ottobre 2018, in www.notariato.it, p. 1 ss.
- Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. n. 4129 del 16 dicembre 2002 (est. G. Baralis), *Influenze della legislazione tributaria sulla legislazione civile. Anche modifiche "indotte" alla legislazione civile?*, in *Studi e materiali*, n. 2/2003, p. 403 ss.
- Tabet G., *Luce verde al novellato art. 20 del TU. dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib. – Suppl. online*, 1 ottobre 2020, p. 1 ss.
- Tamburrino G., *Sull'inquadramento della promessa di pagamento e della riconoscizione di debito tra le promesse unilaterali*, in *Scritti in onore di A. Scialoja*, vol. III, Bologna 1953, p. 571 ss.
- Trabace R., *Le imposte indirette nell'attività notarile. Iva, registro, ipotecaria e catastale*, Milano 2012, p. 154–155.
- Troisi B., *Appunti sull'astrattezza negoziale*, in *Rass. dir. civ.*, 1987, p. 427 ss.

- Tundo F., *Imposta di registro: dall'interpretazione degli atti all'abuso un percorso in salita*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2020, p. 862 ss.
- Uckmar V., Dominici R., voce *Registro (imposta di)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. XII, Torino 1996, p. 260 ss.
- Uckmar V., Dominici R., voce *Registro (imposta di)*, in *Noviss. dig. it.*, Appendice, vol. VI, Torino 1986, p. 584 ss.
- Uricchio A., *Commento art. 20 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, p. 178 ss.
- Uricchio A., *Commento art. 3 Tariffa – Parte I allegata al 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, p. 482 ss.
- Uricchio A., *Commento art. 6 Tariffa – Parte I allegata al 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, p. 518 ss.
- Uricchio A.F., *Manuale di diritto tributario. Seconda edizione aggiornata alla riforma fiscale 2025*, Bari 2025, p. 161 ss.
- Ventrella T., *La parola alle Sezioni Unite sul “caso d'uso”: il mero deposito non obbliga alla registrazione*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2023, p. 1872 ss.
- Zanotti N., *L'imposta di registro per l'atto di ricognizione di debito*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2023, p. 860 ss.
- Zanotti N., *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, p. 412 ss.