

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Dott. Federico Sorrentino - Presidente

Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere rel.

Dott. BALSAMO Milena - Consigliere Ud.

Dott. PICARDI Francesca - Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 18519/2020 R.G. proposto da

INI - Istituto Neurotraumatologico Italiano - Spa (cf.Omissis), in persona del suo legale rappresentante p.t., con domicilio eletto in Roma,

\_\_\_\_\_ ;

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ ;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate (c.f.: Omissis), in persona del suo Direttore p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f.:Omissis), presso i cui uffici, in Roma, via dei Portoghesi n. 12, ope legis domicilia (pec.: ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it);

- resistente -

avverso la sentenza n. 6798/19, depositata il 5 dicembre 2019, della Commissione tributaria regionale del Lazio;

Udita la relazione svolta, nella pubblica udienza del 17 maggio 2024, dal Consigliere dott. Liberato Paolitto;

uditi l'avvocato \_\_\_\_\_ e, per l'Agenzia delle Entrate, l'avvocato dello \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Stanislao De Matteis, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso; conseguenze di legge.

## **Svolgimento del processo**

1. - Con sentenza n. 6798/19, depositata il 5 dicembre 2019, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha rigettato l'appello proposto da INI Spa, così confermando la decisione del giudice di prime cure che aveva disatteso l'impugnazione di un avviso di liquidazione (n. Omissis) delle imposte e tasse ipotecarie dovute in relazione alla iscrizione di ipoteca che - costituita, con atto pubblico del 5 dicembre 2016, dal terzo datore Esedra Srl in favore dell'agente della riscossione, - accedeva ad un accordo di ristrutturazione del debito dell'Istituto Neurotraumatologico Italiano Spa con conseguente transazione fiscale (r.d. 16 marzo 1942, n. 267, artt. 182-bis e 182-ter).

1.1 - A fondamento del decisum, il giudice del gravame ha rilevato che:

- andavano condivise le conclusioni cui era pervenuto il giudice del primo grado secondo il quale "Equitalia è un soggetto di natura privatistica e... l'ipoteca non è stata iscritta nell'interesse dello Stato quanto piuttosto nell'interesse dell'accordo di ristrutturazione del debito, sottoscritto ai sensi degli artt. 182 bis e ter legge fallimentare avanti al notaio A.A. di Roma, avente ad oggetto la concessione di ipoteca a garanzia di una quota di Euro15.688.862,70 del credito vantato da Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Roma e da Equitalia per aggi e spese, nei confronti dell'Istituto Neurotraumatologico Italiano Spa e del gruppo INI di cui fa parte la Esedra Srl. La transazione fiscale ha consentito di ristrutturare la complessiva posizione debitoria del Gruppo INI.";

- difatti - secondo la giurisprudenza di legittimità - la disposizione di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 1, comma 2, di stretta interpretazione, doveva essere intesa nel senso che l'esenzione ivi prevista (per "formalità eseguite nell'interesse dello Stato") riguardava (solo) lo Stato-persona "inteso nella sua accezione di entità territoriale centrale e nazionale", con esclusione, pertanto, degli enti pubblici che perseguano finalità di pubblica utilità;

- ha soggiunto il giudice che detta conclusione risultava rafforzata dal tenore della disposizione di cui al successivo art. 11 del D.Lgs. cit., secondo il quale, nel caso di iscrizioni e rinnovazioni, il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta veniva individuato (anche) nel debitore contro il quale è stata iscritta o rinnovata l'ipoteca.

2. - INI - Istituto Neurotraumatologico Italiano - Spa ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di un solo articolato motivo.

L'Agenzia delle Entrate si è tardivamente costituita con nota scritta al fine di poter partecipare alla discussione orale.

## **Motivi della decisione**

1. - Ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, artt. 1, e 19, assumendo che, così come già rilevato in

un precedente della Corte, la garanzia offerta dal terzo datore di ipoteca andava considerata, nella fattispecie, quale atto compiuto nell'interesse dello Stato, posto che la costituzione di ipoteca, in favore dell'agente della riscossione (Equitalia Servizi di riscossione Spa), accedeva ad una transazione fiscale perfezionatasi tra il debitore (INI Spa) e l'Agenzia delle Entrate;

- tenuto, poi, conto delle disposizioni di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, artt. 57 e 62, ed al D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3, conv. in L. 2 dicembre 2005, n. 248, doveva ritenersi, da un lato, che l'Agenzia delle Entrate andava considerata "un'articolazione del Ministero delle Finanze" e, dall'altro, che l'agente della riscossione (Equitalia Servizi di riscossione Spa) costituiva (quale società equiparata ai soggetti pubblici) ente strumentale della stessa Agenzia cui risultavano attribuite le funzioni relative

alla riscossione dei tributi (da ultimo ai sensi del D.L. 22 ottobre 2016, n.193, art. 1, conv. in L. 1 dicembre 2016, n. 225);

- soggiunge la ricorrente che, ad ogni modo, la considerazione degli enti pubblici quali soggetti destinatari della disposizione di favore andava desunta dal rinvio operato dall'art. 1, comma 2, cit., "ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346", rinvio che doveva trovare applicazione (anche) alla fattispecie di costituzione di ipoteca, rendendosi altrimenti inapplicabile, in violazione dell'art. 53 Cost., a detta fattispecie.

2. - Il ricorso è destituito di fondamento e va senz'altro disatteso.

3. - Come condivisibilmente osserva il PG, le agenzie fiscali debbono considerarsi enti pubblici non riconducibili alla nozione di Stato-persona, di cui al D.Lgs. n. 347 del 1990, artt. 1, comma 2, e 19 (v. Cass. Sez. U., 14 febbraio 2006, n. 3116; Cass. Sez. U., 14 febbraio 2006, n. 3118; adde, ex plurimis, Cass., 5 febbraio 2020, n. 2615).

Si è, difatti, rilevato che, a seguito dell'istituzione dell'Agenzia delle entrate, si è verificata una successione a titolo particolare della stessa nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria, e che la separazione tra la titolarità dell'obbligazione tributaria, tuttora riservata allo Stato, e l'esercizio dei poteri statali in materia d'imposizione fiscale, esula dallo schema del rapporto organico, non essendo l'Agenzia un organo dello Stato, sia pure dotato di personalità giuridica, ma un distinto soggetto di diritto (D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, artt. 61 e ss.).

Ne consegue, sotto il profilo soggettivo della riferibilità dell'Agenzia alla nozione di Stato - e sotto quello oggettivo che involge la riferibilità alla Stato dell'interesse alla riscossione dei tributi, demandata all'Agenzia (D.Lgs. n. 347 del 1990, artt. 1, comma 2, e 19, cit.) - che, secondo un consolidato orientamento della Corte, nelle disposizioni normative che, in tema di imposta di registro (art. 57, ottavo comma, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), di imposta ipotecaria e catastale (art. 1, secondo comma, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347) e di imposta di bollo (Tabella Allegato B, punto 22, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642), prevedono l'esenzione dello Stato od usano, sempre a fini di esenzione, l'espressione "a favore dello Stato" o "nell'interesse dello Stato", la parola "Stato" deve intendersi riferita allo Stato-persona, e non a qualsiasi soggetto, pubblico o privato, che svolga attività amministrativa oggettiva, anche se trattasi di società di capitali in mano pubblica, in difetto di estensione legislativa dell'esenzione ai soggetti pubblici di nuova istituzione (Cass., 17 novembre 2021, n. 34854; Cass., 13 agosto 2020, n. 17034; Cass., 9 novembre 2018, n. 28681; Cass., 17 novembre 2017, n. 27289; Cass., 16 gennaio 2009, n. 938; v., altresì, Cass., 7 maggio 2008, n. 11105; Cass., 30 maggio 2005, n. 11451).

Peraltro, va rimarcato, le Sezioni Unite della Corte avevano già esaminato la portata della disposizione di cui al D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601, art. 42, - secondo la quale sono "abrogate e cessano di avere applicazione le disposizioni concernenti esenzioni e agevolazioni tributarie, anche sotto forma di regimi fiscali sostitutivi, diverse da quelle considerate nel decreto stesso o in altri decreti emanati in attuazione della legge 9 ottobre 1971, n. 825, comprese le norme che estendono in qualsiasi forma ad altri soggetti e agli atti da essi stipulati il trattamento tributario previsto per lo Stato e per gli atti stipulati dallo Stato" - rilevando la non identificabilità con lo Stato di soggetti pubblici che non risultassero espressamente equiparati (v. Cass. Sez. U., 21 agosto 1990, n. 8533 cui adde Cass., 2 settembre 2022, n. 25982).

3.1 - Come, del resto, già rilevato dalla Corte, le disposizioni in esame (D.Lgs. n. 347 del 1990, artt. 1, comma 2, e 19, cit.) contemplano un trattamento di favore e, atteggiandosi quali disposizioni agevolative, secondo un consolidato orientamento interpretativo della Corte - e della stessa giurisprudenza costituzionale secondo la quale le disposizioni che prevedono agevolazioni fiscali, quali norme di carattere eccezionale e derogatorio, "costituiscono esercizio di un potere discrezionale del

legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità (sentenza n. 292 del 1987; ordinanza n. 174 del 2001)... con la conseguenza che la Corte stessa non può estenderne l'ambito di applicazione, se non quando lo esiga la ratio dei benefici medesimi (sentenze n. 6 del 2014, n. 275 del 2005, n. 27 del 2001, n. 431 del 1997 e n. 86 del 1985; ordinanze n. 103 del 2012, n. 203 del 2011, n. 144 del 2009 e n. 10 del 1999)." (così Corte Cost., 20 maggio 2016, n. 111 cui adde Corte Cost., 27 giugno 2017, n. 153) - costituiscono altrettante deroghe al sistema definito dalle norme tributarie impositrici, ed all'ambito dell'imposizione tracciato dal legislatore con compiuta indicazione di oggetti e soggetti tassabili, così che "non diversamente dalle norme impositive, in relazione alle quali è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti o soggetti non espressamente indicati dal dato normativo, anche le norme agevolative, per ineludibile simmetria, declinano un catalogo completo, insuscettibile di integrazione che trascenda i confini semantici del dato suddetto", risultando così sottoposte "ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale" ed insuscettibili (anche) di un'interpretazione logico-evolutiva e costituzionalmente orientata (v. Cass. Sez. U., 3 giugno 2015, n. 11373 cui adde, ex plurimis, Cass., 27 aprile 2018, n. 10213; Cass., 9 aprile 2018, n. 8618; Cass. Sez. U., 22 settembre 2016, n. 18574; Cass., 25 marzo 2011, n. 6925).

E, con riferimento alla posizione dell'agente della riscossione, va, per l'appunto, rilevata la sussistenza di specifica disposizione di favore (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 47) che, come la Corte ha già avuto modo di rilevare, deve essere interpretata restrittivamente, così che per l'esenzione di imposta in esso prevista - con riguardo a trascrizioni, iscrizioni e cancellazioni di pignoramenti e ipoteche - è necessario che la richiesta delle formalità provenga dal concessionario della riscossione (Cass., 4 maggio 2022, n. 14043).

Già per le ragioni sin qui articolate, ritiene il Collegio di discostarsi dalle conclusioni cui è pervenuto un proprio precedente (Cass., 28 gennaio 2020, n. 1899) che, in effetti, non si fa carico del consolidato orientamento interpretativo della Corte in punto di riferibilità soggettiva dell'esenzione in discorso alla Stato persona.

3.2 - Quanto sin qui rilevato dà, poi, conto dell'inapplicabilità, nella fattispecie, dell'esclusione di imposta prevista dal D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 1, comma 2, cit., con riferimento ai "trasferimenti" disciplinati dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 3, venendo (così) in considerazione, come già rilevato dalla Corte (Cass., 30 maggio 2005, n. 11451, cit.), trasferimenti a titolo gratuito che (proprio) in ragione di una siffatta connotazione - non disgiunta dalla considerazione della "finalità di pubblica utilità" dall'Ente effettivamente perseguita (e realizzata nel tempo prefissato dallo stesso legislatore; art. 3, comma 3, cit.) - vengono assunti a presupposto della prevista agevolazione.

4. - Va, peraltro, rimarcato che la disciplina delle imposte ipotecaria e catastale - pur rinviando, sotto diversi profili, a quella propria dell'imposta di registro (in tema di base imponibile e di esercizio del potere impositivo; D.Lgs. n. 347/1990, cit., artt. 2, 13, 17) - contiene una specifica disciplina di dettaglio quanto (proprio) alle iscrizioni ipotecarie (artt. 3, 11, comma 2 e 16) e non contempla una disposizione analoga a quella espressamente prevista per l'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, tabella allegata, art. 5) secondo la quale non sono soggetti a registrazione gli "atti e documenti formati per l'applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute, comprese le relative sentenze, e gli atti relativi alla concessione o all'appalto per la loro riscossione; garanzie richieste da leggi, anche regionali e provinciali, e atti relativi alla loro cancellazione, comprese le quietanze da cui risulti l'estinzione del debito".

4.1 - Quanto, in effetti, alla cennata disciplina delle iscrizioni, il D.Lgs. n. 347 del 1990, espressamente prevede che:

- "Sono eseguite con prenotazione a debito dell'imposta, salvo il recupero secondo le disposizioni delle rispettive leggi:

b) le iscrizioni e le trascrizioni di cui all'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e

successive modificazioni" (art. 16, comma 1, lett. b);

- "1. Sono obbligati al pagamento dell'imposta ipotecaria e dell'imposta catastale coloro che richiedono le formalità di cui all'art. 1 e le volture di cui all'art. 10 e i pubblici ufficiali obbligati al pagamento dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni, relativamente agli atti ai quali si riferisce la formalità o la voltura.

2. Sono inoltre solidalmente tenuti al pagamento delle imposte, di cui al comma 1, tutti coloro nel cui interesse è stata richiesta la formalità o la voltura e, nel caso di iscrizioni e rinnovazioni, anche i debitori contro i quali è stata iscritta o rinnovata l'ipoteca." (art. 11).

Dalla disposizione di cui all'art. 16, cit., - che, già riferita alle "iscrizioni di cui all'art. 26 della legge 7 gennaio 1929, n. 4" e, dunque, alle richieste di iscrizione di ipoteca formulate dall'intendente di finanza, riguarda (ora) le analoghe richieste formulate dall'ufficio o dall'ente (titolare dei poteri di accertamento) - si desume che l'iscrizione di ipoteca, su provvedimento del giudice, comporta la prenotazione a debito dell'imposta ipotecaria che andrà recuperata, nei confronti del debitore contro il quale è stata iscritta l'ipoteca (art. 11, cit.), sempreché non risulti, in esito al giudizio sulla misura cautelare o sulla stessa pretesa impositiva, il difetto di uno dei presupposti per l'iscrizione dell'ipoteca (v. Cass., 20 dicembre 2006, n. 27226; adde Cass., 8 gennaio 2024, n. 501).

4.2 - A fronte, dunque, di iscrizione ipotecaria conseguente a provvedimento giudiziale promosso dallo stesso "Ufficio", titolare del potere di accertamento e di riscossione del tributo, il legislatore non esonera il debitore di imposta dal versamento dell'imposta ipotecaria (nell'accertata sussistenza dei relativi presupposti giustificativi), seppur la misura dovendosi ritenere inequivocamente finalizzata alla tutela dell'interesse alla riscossione del tributo (in tesi dello Stato, secondo l'accezione della nozione di Stato prospettata da parte ricorrente).

La prenotazione a debito trova (qui) giustificazione in relazione (proprio) al suo presupposto che, in quanto correlato ad un atto di imposizione (preesistente o, ad ogni modo, da emettere nel termine di legge; art. 22, comma 7, lett. c), cit.), implica la verifica della legittimità della misura cautelare in relazione alla sussistenza (integrale o meno) della pretesa impositiva, l'accertamento giudiziale (sul punto) costituendo, dunque, il parametro di riferimento della tassazione dell'iscrizione di ipoteca, e della sua stessa base imponibile (art. 22, comma 7, lett. c), cit.).

La mera ascendenza del regime di prenotazione a debito alla sussistenza di un provvedimento giudiziale non sembra, poi, poter giustificare un diverso trattamento dell'imposta ipotecaria allorché - prevenendo la medesima proposizione di un ricorso giudiziale - l'ipoteca venga costituita a garanzia di quello stesso interesse alla riscossione del tributo.

4.3 - Dalla disposizione di cui all'art. 11, comma 2, cit., si desume, poi, che tra i soggetti solidamente obbligati al pagamento del tributo, nel caso di iscrizioni e rinnovazioni, sono inclusi (anche) i debitori di imposta, in una "ai soggetti nel cui interesse è stata richiesta la formalità", ai soggetti che hanno richiesto le formalità ed ai pubblici ufficiali "obbligati al pagamento dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni, relativamente agli atti ai quali si riferisce la formalità o la voltura".

Nel caso, dunque, di iscrizioni di ipoteca nell'interesse dello Stato, permane la soggettività passiva dei "debitori contro i quali è stata iscritta o rinnovata l'ipoteca"; dato, questo, che legittima, pertanto, una lettura complessiva delle disposizioni sopra ripercorse nel senso che, come già rilevato dalla Corte, l'esclusione dall'imposta delle formalità eseguite nell'interesse dello Stato, prevista dall'art. 1 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, incontra un doppio limite, costituito dall'art. 16, che prevede la prenotazione a debito dell'imposta (salvo il recupero nei confronti del debitore) quale misura cautelativa a favore dello Stato, e dall'art. 11, che include tra i soggetti passivi dell'imposta ipotecaria i soggetti contro i quali sia stata iscritta ipoteca (Cass., 7 aprile 2006, n. 8270).

In effetti, dalla congiunta lettura delle due disposizioni, può desumersi che lo stesso interesse dello Stato, preso in considerazione dagli artt. 1, comma 2, e 19, non può tout court identificarsi con l'interesse alla riscossione del tributo sia perché la garanzia reale offerta, quale presidio del soddisfacimento del credito per l'imposta, importa la prenotazione a debito se, e solo se, lo stesso titolo di imposizione risulti ancora precario (art. 16, comma 1, lett. b)) quanto perché la soggettività passiva del debitore contro il quale è iscritta ipoteca (art. 11, comma 2, cit.; art. 2839 cod. civ.) - laddove il debito abbia ad oggetto, per l'appunto, l'imposta dovuta - non intercetta un interesse dello Stato diverso da quello che involge la (mera) riscossione del tributo; interesse che, come il Giudice delle Leggi ha rimarcato, si correla al dovere tributario di concorrere alle spese pubbliche e che "è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, sociali e civili, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi." (così Corte Cost., 23 dicembre 2019, n. 288; con riferimento, poi, alle "patologie che ancora permangono nel sistema italiano della riscossione", v. Corte Cost., 17 ottobre 2023, n. 190).

La congiunta lettura delle disposizioni di cui all'art. 1, comma 2, ed all'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 347 del 1990, dà, allora, conto del rilievo secondo il quale - seppur la formalità richiesta nell'interesse alla riscossione dello Stato - l'esclusione di imposta, per la ricorrenza di un siffatto interesse (art. 1, comma 2), non trova applicazione nei confronti del debitore contro il quale l'ipoteca sia stata iscritta; e inversamente che, se debitore e soggetto interessato (alla formalità) sia lo stesso Stato, l'esclusione del tributo si giustifica, certamente con riferimento all'imposta ipotecaria, in ragione dell'impossibilità di identificare il debitore dell'imposta nello stesso soggetto titolare del relativo credito.

4.4 - Può, dunque, enunciarsi il seguente principio di diritto: "In tema di imposte e tasse ipotecarie, l'iscrizione di ipoteca costituita in favore dell'agente della riscossione, ed in relazione ad una transazione fiscale, non è riconducibile all'esenzione prevista, per le formalità eseguite nell'interesse dello Stato, dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 1, comma 2, in quanto detta esenzione, al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dallo stesso legislatore, deve essere riferita esclusivamente allo Stato-persona, e non a qualsiasi soggetto che svolga attività amministrativa di accertamento, e di riscossione, dei tributi né è sussumibile sotto il generale interesse dello Stato alla riscossione dei tributi."

5. - Le spese del giudizio di legittimità vanno compensate, tra le parti, in ragione delle antinomie, e dei dissonanti arresti, emersi nelle pronunce rese dalla Corte mentre, nei confronti di parte ricorrente, sussistono i presupposti processuali per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, se dovuto (D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, c. 1-quater).

## **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso; compensa integralmente, tra le parti, le spese del giudizio di legittimità; ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del D.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, L. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

## **Conclusione**

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17 maggio 2024.

Depositato in Cancelleria il 31 luglio 2024