



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 4, riunita in udienza il 30/09/2024 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

**SERVETTI GLORIA**, Presidente

**POLITANO GIAN CARLO**, Relatore

**DI MARIO ALBERTO**, Giudice

in data 30/09/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 2716/2023 depositato il 20/10/2023

**proposto da**

Ag. entrate Ufficio Provinciale Di Milano-Territorio - Via Iginio Ugo Tarchetti 6 20100 Milano MI

**elettivamente domiciliato presso** up\_milano@pce.agenziaterritorio.it

**contro**

S.r.l. -

**Difeso da**

**ed elettivamente domiciliato presso**

S.r.l. In Liquidazione -

**Difeso da**

**ed elettivamente domiciliato presso**

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 1111/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado MILANO sez. 15 e pubblicata il 28/03/2023

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. IPOTECARIE E CATASTALI-IMPOSTA IPOTECARIA 2021
- AVVISO DI LIQUIDAZIONE IPOTECARIE E CATASTALI-IMPOSTA IPOTECARIA 2022

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:**

L'Agenzia delle Entrate – Ufficio provinciale di Milano – Territorio chiede la riforma della sentenza n. 1111/15/23 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano.

**Resistente/Appellato:**

Le società S.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore  
nonché S.r.l. in liquidazione, in persona del legale rappresentante pro tempore  
Alessandro chiedono la conferma dell'impugnata sentenza n. 1111/15/23.

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con RGR 2716/2023 pervenuto alla segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia il 20 ottobre 2023 l'Agenzia delle Entrate – Ufficio provinciale di Milano – Territorio ha chiesto la riforma della sentenza n.1111/15/2023 della CGT di I grado di Milano, che accoglieva i ricorsi riuniti aventi ad oggetto l'avviso di liquidazione n. 5101 – ipotecarie catastali – imposta ipotecaria 2021 e l'avviso di liquidazione ipotecarie catastali – imposta ipotecaria 2022, con condanna alle spese di lite.

Nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione del debito ex art. 182 - bis della legge Fallimentare omologato dal Tribunale di Milano, la Società S.r.l., concedeva ipoteca volontaria sui propri beni a garanzia del pagamento dei debiti tributari della S.r.l. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate - DP II ammontanti a €.6.012.793,58, comprensivi di interessi e aggio.

Il notaio rogante aveva applicato l'imposta ipotecaria in misura fissa di € 35,00 ritenendo tale formalità eseguita in favore dello Stato, viceversa l'Ufficio ha ritenuto non applicabile la norma agevolativa ritenendo che a beneficiare dell'iscrizione ipotecaria non fosse lo Stato bensì il soggetto privato a favore del quale l'ipoteca è stabilita ed applicabile l'imposta ipotecaria nella misura proporzionale del 2%.

In data 29/09/2022 la società ricorrente, S.r.l., aveva notificato all'impositore Ufficio Provinciale del Territorio di Milano ricorso, con contestuale istanza di sospensione, avverso l'avviso di liquidazione (campione certo n.5101) della somma di € 120.256,00, notificato in data 13/07/2022, a seguito del mancato pagamento dell'imposta ipotecaria in misura proporzionale relativamente all'iscrizione d'ipoteca volontaria eseguita presso il Servizio di Pubblicità Immobiliare di Milano 2, avente registro generale n. e registro particolare n. in forza di scrittura privata con sottoscrizione autenticata con rep. del 15 novembre 2021 dal Notaio.

Il giudice di prime cure a seguito di ricorso di ambedue le società, la garante ( ) e la beneficiaria in liquidazione, ha condiviso la tesi delle parti contribuenti ritenendo applicabile l'art. 1 comma 2, del D.lgs. n. 347/90 ove dispone che non sono soggette all'imposta ipotecaria le formalità di iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite "nell'interesse dello Stato".

L'Ufficio ha proposto appello avverso l'accoglimento dei ricorsi riuniti con condanna alle spese di lite, chiedendo discussione in pubblica udienza ai sensi dell'art. 33, comma 1, del D.lgs. 546/1992, ed eccependo violazione e falsa applicazione degli artt. 1, comma 2, del d. lgs. 347/90 e dell'art 14 delle disposizioni sulla legge in generale e concludendo 1) in via principale per la riforma ed annullamento della sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano n. 1111/15/23 con conferma di legittimità degli avvisi di liquidazione impugnati; 2) condanna delle parti appellate alle spese di giudizio del presente grado e, in riforma della sentenza impugnata, anche di quelle del primo grado di giudizio, eccependo altresì l'erronea interpretazione del dispositivo dell'Ordinanza della Corte di Cassazione 1899 del 2020, secondo il quale "una volta normativamente prevista la facoltà di rateazione del debito tributario, la garanzia reale (come del



resto anche quella personale tramite polizza fideiussoria o fideiussione bancaria) resta ancorata all'interesse del Fisco ad ottenere il soddisfacimento del proprio credito ... l'ipoteca volontaria costituita dal contribuente quale terzo datore di ipoteca al fine di garantire la rateazione dei tributi, ai sensi dell'art. 3 bis del D.lgs. 462/1997, nella formulazione vigente ratione temporis, costituisce formalità non soggetta ad imposta in quanto eseguita nell'interesse dello Stato ex art 1, c.2, D.lgs. n.347/1990", ritenendola non applicabile al caso in esame per non essere ravvisabile vantaggio dello Stato.

Con memoria del 19 settembre 2024, l'Ufficio ha ribadito le proprie tesi.

In sede di udienza la rappresentanza delle parti contribuenti ha dichiarato che risulta in atti che prima della stipula dell'atto le società abbiano chiesto apposito parere all'Ufficio Legale della stessa DP2 circa il regime di tassazione cui sottoporre l'iscrizione e l'Agenzia avrebbe confermato l'applicazione di tassazione in misura fissa trattandosi di iscrizione fatta a favore dello Stato, aggiungendo che la DP2 non aveva sollevato rilievi nemmeno alla bozza dell'atto d'iscrizione inviata dal Notaio, con la conseguenza che il Notaio rogante aveva autoliquidato l'imposta in misura fissa (€ 35,00) ed aveva sottolineato che altra Area dell'Ufficio Provinciale di Milano - Territorio era stata di diverso avviso, assoggettando l'iscrizione all'imposta ipotecaria su base percentuale (2%) liquidando l'importo di cui sopra. A tali contestazioni l'Ufficio ha replicato che l'interrogazione citata da controparte riguardava unicamente la tassa di registro, e non le imposte ipocatastali oggi in discussione.

Mentre l'Agenzia delle Entrate, confermando la propria tesi, ha ribadito di non poter essere identificata con lo Stato, la rappresentanza delle società, non contestata dall'Ufficio, ha in via ulteriore precisato che solo la ristrutturazione del debito ha consentito l'integrale pagamento di tutte le pretese erariali, e pertanto sostenuto nuovamente che l'interesse dell'Erario, che negli anni ha avuto nomi diversi, e comunque venga chiamato, coinciderebbe con l'interesse dello Stato.

All'esito dell'odierna udienza di trattazione, la Corte si è riservata di decidere sulle conclusioni rispettivamente dalle parti richiamate.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

La norma agevolativa fiscale, che prevede l'esenzione dal pagamento del tributo ovvero la riduzione dell'importo dovuto, è norma che fa eccezione alle regole generali, e come tale è, ex art. 14 delle preleggi, norma di stretta interpretazione e quindi non applicabile oltre i casi espressamente contemplati.

L'art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 347/90 dispone che non sono soggette all'imposta ipotecaria le formalità di iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite "nell'interesse dello Stato", sì che tale espressione può essere interpretata nel senso, desumibile dalla lettera oltre che dalla ratio della disposizione, di formalità eseguite a favore dello Stato (Cass. 30 maggio 2005, n.11451).

Ciò premesso in linea generale e di principio, nella presente fattispecie il gravame proposto dall'Ufficio si incentra proprio sul preteso disconoscimento dell'identificazione della A.E. nello "Stato" oggetto di considerazione nella richiamata disposizione normativa di carattere agevolativo, con la conseguenza che non sarebbe qui applicabile il principio di diritto, di valenza interpretativa, affermato dalla decisione della Corte di legittimità n. 1899/2020 e applicato dal Collegio dell'anteriore grado.

Anche in quella sede, in fattispecie che questo Collegio stima invero del tutto analoga alla presente, il ricorrente ente impositore aveva sostenuto la costituzione di ipoteca volontaria finalizzata al beneficio della rateazione del debito richiesta dall'art. 3 bis del d.lgs. n. 462/1997 come formalità eseguita nell'interesse dello Stato e, quindi, soggetta ad esenzione di imposta ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 347/1990, non pertinente al caso in esame in quanto tale formalità era stata invece eseguita nell'interesse principale – o quantomeno prevalente - del contribuente: il che si rinviene anche nel presente contenzioso, atteso che la società s.r.l. ha volontariamente prestato garanzia ipotecaria al fine di consentire il perfezionamento di un accordo di ristrutturazione del debito nell'interesse di s.r.l., esposta nei confronti dell'Erario.

La Suprema Corte ha, al riguardo, osservato che l'istituto dell'ipoteca assolve ad una specifica funzione di garanzia, destinando i beni vincolati alla soddisfazione del creditore beneficiario, alle cui ragioni viene assicurata priorità assoluta, per un verso assicurando l'effettività dell'azione esecutiva del creditore (diritto di espropriazione) e, per altro verso, offrendo al creditore ipotecario un trattamento preferenziale rispetto alle azioni concorrenti degli altri creditori (diritto di prelazione), sicché non può essere revocato in dubbio che l'ipoteca in generale sia volta a tutelare l'interesse del creditore.

Inoltre, la circostanza che, nel caso allora in esame così come in quello oggetto del presente giudizio, la garanzia ipotecaria sia correlata alla rateazione di un debito del contribuente non inficia le riferite considerazioni, posto che l'ipoteca svolge la medesima funzione generale di rafforzamento della garanzia patrimoniale del creditore, nella specie in relazione al soddisfacimento dell'obbligazione tributaria, e la garanzia reale "resta ancorata all'interesse del Fisco ad ottenere il soddisfacimento del proprio credito" (cfr. ord. cit.).

E, del resto, occorre rammentare che l'ipoteca è quel diritto reale di garanzia che attribuisce al creditore, titolare dell'ipoteca, il potere di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatto con prelazione sul prezzo ricavato dall'espropriazione, risultando per l'effetto evidente che la garanzia è funzionale a rendere più sicura la realizzazione del credito da parte di un determinato soggetto, al quale è riconosciuta una posizione di preferenza rispetto agli altri creditori.

Né può convenirsi sulla pretesa assenza di analogia tra la fattispecie qui in esame e quella oggetto della citata ordinanza Cass. n.1899/2020, nella quale il contribuente aveva costituito un'ipoteca volontaria al fine di garantire la rateazione dei tributi, ai sensi dell'art. 3-bis del D.lgs. n. 462/1997 e quindi l'iscrizione ipotecaria era richiesta dalla legge quale presupposto per la concessione dell'agevolazione stessa, mentre qui sarebbe solo eventuale, benché condizionante il perfezionamento dell'accordo di ristrutturazione del debito.

Ritiene questa Corte che, al contrario, non ricorrano elementi significativamente differenzianti, dal momento che in entrambi i casi alle iscrizioni ipotecarie è sottesa la medesima ratio, da individuarsi nella maggior tutela dell'interesse del Fisco a riscuotere i crediti tributari e, così, a garantire l'interesse fiscale inteso come interesse a una "regolare e costante" riscossione dei tributi.

Nessun ragionevole dubbio, infine, che siffatto interesse dell'amministrazione finanziaria sia coincidente con "l'interesse dello Stato", del quale non è altro che mera articolazione funzionale interna.

L'appello non appare, conclusivamente, meritevole di positivo apprezzamento, con conseguente conferma della sentenza impugnata.

Nondimeno, la peculiarità della problematica affrontata e la mancanza di consolidati precedenti giurisprudenziali consentono di disporre l'integrale compensazione delle spese del grado.

Disattesa e respinta ogni contraria e diversa istanza, domanda, eccezione e deduzione, la Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia, così provvede:

**P.Q.M.**

Respinge l'appello e, per l'effetto, conferma la sentenza impugnata.

Spese del grado compensate.

Così deciso in

Milano, li 30 settembre 2024

Il Giudice relatore

Il Presidente

Gian Carlo Politano

Gloria Servetti