IL CASO.it

Numero registro generale 8928/2023
Numero sezionale 5530/2026
Numero di raccolta generale 24487/2026
Data pubblicazione 05/08/2026

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

composta dai magistrati

UGO CANDIA	Presidente
MILENA BALSAMO	Consigliere
MARCO BENATTI	Consigliere
GIUSEPPE LO SARDO	Consigliere
CARMELA ROMANO	Consigliere Rel.

Oggetto:

*IMPOSTA IPOTECARIA

Ud. 9/7/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8928/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura Generale dello Stato

- ricorrente -

contro

COSTAMANTE PIETRO, SICURTRANSPORT S.p.A. SICUR.E S.p.A., rappresentati e difesi dagli avvocati Angelo Cuva e Giovanni Palmeri

- controricorrenti –

avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA SICILIA n. 9795/2022, depositata il 17/11/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9/7/2026 dal Consigliere CARMELA ROMANO.

FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 9795/2022, depositata il 17/11/2022, la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, in accoglimento dell'appello di Pietro Costamante, nonché della SICURTRANSPORT s.p.a.

Firmato Da: UGO CANDIA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 6190c6e1deb25ff5

Numero registro generale 8928/2023
Numero sezionale 5530/2026
Numero di raccolta generale 24487/2026
Data pubblicazione 05/08/2026

e della SICUR.E. s.p.a., ha annullato l'avviso di liquidazione n. 64385 con cui l'Ufficio chiedeva il pagamento di euro 505.970 per omesso versamento dell'imposta ipotecaria relativa all'atto di iscrizione ipotecaria concessa a garanzia di un accordo di ristrutturazione ex art. 182-ter l. fall. Alla base della decisione la considerazione che, ai sensi dell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 347/1990, la formalità ipotecaria prestata a garanzia del pagamento del debito erariale, oggetto di transazione fiscale stipulata con l'Agenzia delle Entrate, andasse esente da imposta perché eseguita nell'interesse dello Stato.

Avverso la sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, mentre Pietro Costamante, la SICURTRANSPORT s.p.a. e la SICUR.E. s.p.a. resistono mediante controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con un unico motivo di ricorso si censura il vizio di violazione e falsa applicazione degli artt. 1, 11 e 16 d.lgs. n. 347/1990 e degli artt. 182 bis e ter l. fall., in rapporto all' art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., per aver la CTR erroneamente riconosciuto l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 347/1990, pur a fronte di un'ipoteca concessa non nell'interesse dello Stato (ma del debitore della pretesa fiscale "transatta").

1.1. La censura, ammissibile in quanto rispettosa del canone di specificità imposto dall'art. 366 cod. proc. civ., è fondata e va accolta.

1.2. La fattispecie in esame riguarda un'ipoteca volontaria costituita in attuazione di una transazione fiscale sottoscritta con l'Erario nell'ambito di un accordo di ristrutturazione di debiti ai sensi degli artt. 182 bis e ter l. fall.

1.3. L'ipoteca è stata, quindi, rilasciata in favore – non del debitore che si è avvalso dalla garanzia ipotecaria al fine di presidiare il debito tributario oggetto di transazione fiscale (come assume in prima battuta

Firmato Da: UGO CANDIA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 6190c6e1deb25ff5

Numero registro generale 8928/2023
Numero sezionale 5530/2026
Numero di raccolta generale 24487/2026
Data pubblicazione 05/08/2026

il ricorrente) - ma in favore e, quindi, nell'interesse dell'Agenzia delle Entrate.

1.4. Il tema rilevante è stabilire se l'ipoteca rilasciata dal contribuente a favore dell'Agenzia delle Entrate a garanzia del pagamento dei debiti tributari possa o meno ritenersi prestata nell'interesse dello Stato, come impone l'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 347/1990, ai sensi del quale «*Non sono soggette all'imposta le formalità eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative 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, salvo quanto disposto nel comma 3 dello stesso articolo*».

1.5. Orbene, va anzitutto osservato che l'Agenzia delle Entrate non è un organo dello Stato, ma un distinto soggetto giuridico, dotato di propria personalità giuridica, non "organicamente" collegato al Ministero dell'Economia e delle Finanze e, come tale, non annoverabile tra le "amministrazioni statali" (cfr., tra le tante, Cass. 2615/2020; Sez. Un., 22642/2007; 4936/2006; Sez. Un. 3116 e 3118 del 2006, tutte richiamate dalla più recente Cass. 2690/2026).

1.6. Essa risulta, piuttosto, attributaria, secondo un modello di organizzazione dell'amministrazione finanziaria caratterizzato dall'esternalizzazione di funzioni pubbliche, dei servizi di accertamento e di riscossione delle entrate tributarie statali, già di competenza del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze (ex art. 62 d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300), ma non può essere assimilata allo Stato-persona.

1.7. Ciò posto, l'espressione "nell'interesse dello Stato" contenuta nella norma, secondo quanto già in altre occasioni affermato da questa Corte, "può essere interpretata soltanto nel senso, desumibile dalla lettera, oltre che dalla ratio della disposizione, di formalità eseguite a favore dello Stato, inteso nella sua accezione di entità territoriale

Firmato Da: UGO CANDIA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 6190c6e1deb25ff5

Numero registro generale 8928/2023
Numero sezionale 5530/2026
Numero di raccolta generale 24487/2026
Data pubblicazione 05/08/2026

centrale e nazionale, non anche, come pretende il contribuente, a favore di enti pubblici che perseguano finalità di pubblica utilità". Questo perché quando "il legislatore ha voluto estendere il beneficio dell'esenzione fiscale ad atti compiuti a favore di enti pubblici che svolgano attività di pubblico interesse lo ha previsto espressamente, come nel caso dell'art. 3, comma 1, del D.lgs. 346/90 in tema di imposta sulle successioni e donazioni" (in termini, Cass. 11451/2005).

1.8. Nello stesso senso, si è affermato il principio di diritto secondo cui «nelle disposizioni normative contenute nelle leggi d'imposta in tema di imposta di registro, di imposta catastale, di imposta ipotecaria e di imposta di bollo, le quali 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» (così Cass. 938/2009), desumendo tale principio da una serie di disposizioni, quali l'art. 1, comma 6, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - Parte Prima Tariffa (con riguardo al trasferimento a favore dello Stato ovvero a favore di enti pubblici territoriali o consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi ovvero a favore di comunità montane), dall'art. 4 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 Tabella – All. B (in tema di atti e documenti "richiesti nell'interesse dello Stato dai pubblici uffici») ed ancora dall'art. 16 della medesima Tabella (che equipara atti e documenti «posti in essere da amministrazioni dello Stato, regioni, comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane»).

1.9. Da dette norme emerge, quindi, che «il legislatore, quando intende esentare qualche specie di soggetto dalle imposte indirette di cui si sta discutendo, specifica sempre i destinatari del beneficio e, quando non intende limitarsi allo Stato, non trascura di farne l'elencazione».

1.10. D'altronde, un'interpretazione estensiva delle norme di eccezione, che cioè comprenda nella parola "Stato" qualsiasi soggetto,

Firmato Da: UGO CANDIA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 6190c6e1deb25ff5

IL CASO.it

pubblico o privato, che svolga attività amministrativa oggettiva e faccia, quindi, coincidere lo Stato con l'amministrazione pubblica allargata, comporterebbe un inammissibile «effetto indeterminatamente espansivo», che spetta al legislatore e non al giudice (cfr. Cass. 938/2009, cit.).

1.11. In definitiva, con 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 espressa estensione legislativa dell'esenzione a tali soggetti (cfr., altresì, Cass. 34854/2021; 17034/2020; 28681/2018; 27289/2017).

1.12. Vero che, in un precedente del 2020, relativo ad un analogo caso di garanzia a favore dell'Agenzia per il pagamento di debiti tributari, questa Corte è andata di contrario avviso, affermando che l'«ipoteca volontaria costituita dal contribuente quale terzo datore di ipoteca [...] costituisce formalità non soggetta ad imposta in quanto eseguita nell'interesse dello Stato ex art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 347/1990» (Cass. 1899/2020).

1.13. Tuttavia, successivamente la Corte è ritornata sul tema, riaffermando il principio di diritto secondo cui «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

Firmato Da: UGO CANDIA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 6190c6e1deb25ff5

Numero registro generale 8928/2023
Numero sezionale 5530/2026
Numero di raccolta generale 24487/2026
Data pubblicazione 05/08/2026

riscossione dei tributi» (cfr. Cass. 21605/2024; 21618/2024; 21623/2024; 2690/2026, cit.).

1.14. In tali pronunce si è ribadito che la menzionata disposizione contempla un trattamento di favore e, atteggiandosi quale disposizione agevolativa, risulta sottoposta "ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale" ed insuscettibile (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).

1.15. Inoltre, dalla previsione dell'art. 16 d.lgs. n. 347/1990 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, 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). Pertanto, a fronte 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.

1.16. Dall'art. 11, comma 2, del citato decreto si evince 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 uno «ai soggetti nel cui interesse è stata richiesta la formalità», ai

Firmato Da: UGO CANDIA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 6190c6e1deb25ff5

Numero registro generale 8928/2023
Numero sezionale 5530/2026
Numero di raccolta generale 24487/2026
Data pubblicazione 05/08/2026

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 iscrizione di ipoteca nell'interesse dello Stato, permane la soggettività passiva dei «debitori contro i quali è stata iscritta o rinnovata l'ipoteca».

1.17. Dalla lettura complessiva delle disposizioni sopra richiamate si ricava, quindi, che, come già rilevato dalla Corte, l'esclusione dall'imposta delle formalità eseguite nell'interesse dello Stato, prevista dall'art. 1 d.lgs. n. 347/1990, 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).

1.18. Il combinato disposto dell'art. 1, comma 2, e dell'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 347/1990 dà, allora, conto del rilievo secondo il quale, sebbene la formalità sia 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. Inversamente, se debitore e soggetto interessato (alla formalità) sia lo stesso Stato, l'esclusione dell'imposta ipotecaria si giustifica in ragione dell'impossibilità di identificare il debitore dell'imposta nello stesso soggetto titolare del relativo credito (così Cass. 21605/2024, 21618/2024, 21623/2024, cit.).

1.19. Alla stregua degli enunciati principi il ricorso va, dunque, accolto e la sentenza impugnata cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche

Firmato Da: UGO CANDIA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 6190c6e1deb25ff5

Numero registro generale 8928/2023
Numero sezionale 5530/2026
Numero di raccolta generale 24487/2026
Data pubblicazione 05/08/2026

per la disciplina delle spese del presente giudizio di legittimità, residuando questioni giudicate "assorbite" dal giudice di appello.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la disciplina delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 9 luglio 2026.

IL PRESIDENTE

Ugo Candia

Firmato Da: UGO CANDIA Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 6190c6e1deb25ff5