



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

ANGELINA-MARIA PERRINO	Presidente
ANGELO MATTEO SOCCI	Consigliere
LIBERATO PAOLITTO	Consigliere
FABIO DI PISA	Relatore
GIUSEPPE LO SARDO	Consigliere

Oggetto:

*REGISTRO INVIM ACCERTAMENTO Ad. 28/11/2024 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25894/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

SERENISSIMA S.G.R. S.p.A., elettivamente domiciliata in ROMA V.LE DELLE MILIZIE 1, presso lo studio dell'avvocato

) che la rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso SENTENZA della COMM.TRIB.REG. dell'EMILIA-ROMAGNA n. 1059/2018 depositata il 16/04/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28/11/2024 dal Consigliere FABIO DI PISA.



RILEVATO CHE

1. Con rogito in notar Rossi del 29/12/2011 veniva stipulato l'atto con il quale la società C s.r.l. apportava al Fondo Agathos, allora gestito dalla società Fondamenta S.G.R. S.p.A., successivamente, a seguito della sostituzione del soggetto gestore del fondo, fuso per incorporazione nel Fondo Goethe, gestito da Serenissima S.G.R. S.p.A., un complesso immobiliare sito nel Comune di Monteroduni (IS), locato in data 21/12/2011 alla soc. Co s.r.l., il cui contratto, al momento dell'apporto ancora in fase di registrazione (ed i cui termini alla data di efficacia dell'apporto risultavano ancora pendenti), veniva allegato al rogito suddetto. In sede di registrazione, avvenuta in data 17/1/2012, l'atto scontava l'imposta fissa di registro ed ipocatastale, ai sensi dell'art. 8, comma 1-*bis*, d.l. n. 351/2001 (conv. nella legge n. 410/2001 come sostituito dall'art. 3-*quater* del d.l. n. 220/2004, conv. nella legge n. 257/2004). Con avviso notificato il 25/7/2012 l'ufficio liquidava su tale atto le imposte ipotecarie e catastali ordinarie (rispettivamente euro 436.357,12 ed € 145.338,41) oltre interessi e sanzioni intimandone alla società il pagamento sul presupposto che poiché al momento dell'apporto il contratto di locazione, intervenuto tra la soc. C e la soc. Co , non risultava registrato, l'agevolazione non poteva trovare applicazione.

2. A seguito dell'impugnazione della società contribuente il ricorso veniva rigettato dalla C.T.P. di Bologna con la sentenza n. 1003/5/2014.

3. Tale pronuncia veniva riformata con la sentenza n. 1059/14/2018 dalla C.T.R. dell'Emilia-Romagna la quale riteneva corretta la tesi di parte contribuente secondo cui la successiva registrazione del contratto di locazione aveva avuto una efficacia sanante, con effetti *ex tunc*.



4. Contro detta sentenza propone ricorso per cassazione, ^{sulla base} di un unico motivo, l'Ufficio cui resiste la Serenissima S.G.R. S.p.A. con controricorso e successiva memoria ex art. 380-*bis*. c.p.c.
5. Il P.G. ha depositato memoria chiedendo l'accoglimento del ricorso.

CONSIDERATO CHE

1. Con unico motivo l'ufficio, ai sensi dell' art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 346, legge 311/2004, nonché degli artt. 8, comma 1-*bis*, d.l. 351/2001 e 13 d.lgs. 472/1997.

1.1. Rileva che la registrazione tardiva del contratto di locazione, successiva di oltre quattro mesi all'avviso di liquidazione e di circa un anno rispetto al conferimento nel fondo, non poteva dispiegare alcun effetto sanante, non risultando integrato il presupposto dell'agevolazione – vale a dire la locazione dell'immobile conferito al fondo alla data del conferimento medesimo – altrimenti dovendosi interpretare la norma in modo da favorire comportamenti elusivi e fraudolenti.

2. Deve premettersi, avendo le parti dedotto sul punto, che il ricorso in questione è da ritenere tempestivo ed ammissibile per effetto della sospensione prevista dal d.l. 119/2018 (entrato in vigore il 24 ottobre 2018).

Ai sensi dell' art. 11, comma 6, del d.l. citato: "Per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione che scadono tra la data di entrata in vigore del presente decreto e il 31 luglio 2019". Tale disposizione, applicabile alla fattispecie in esame - trattandosi di sentenza depositata in data 11 novembre 2018 avente ad oggetto una controversia "definibile" in tema di liquidazione di imposta di registro - implicava che il termine di impugnazione scadeva il 2 agosto 2019 e quindi, in virtù della



sospensione feriale, il 2 settembre, giorno in cui il ricorso *de quo* è stato notificato.

3. Ciò rilevato va osservato che il ricorso deve essere rigettato per le ragioni appresso specificate.

3.1. Sul piano normativo va richiamato l'art. 8, comma 1-*bis*, del d.l. 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, il quale stabilisce che: «Gli apporti ai fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, e dall'articolo 14-*bis* della legge 25 gennaio 1994, n. 86, e successive modificazioni, costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto, si considerano compresi, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, tra le operazioni di cui all'articolo 2, terzo comma, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, nonché, agli effetti delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, fra gli atti previsti nell'articolo 4, comma 1, lettera a), numero 3), della tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nell'articolo 10, comma 2, del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, e successive modificazioni, e nell'articolo 4 della tariffa allegata al citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 347 del 1990. La disposizione recata dal presente comma ha effetto dal 1° gennaio 2004». Quindi, per usufruire dell'agevolazione in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale, il conferimento ai fondi di investimento immobiliare chiuso deve riguardare «una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto», nel senso che la maggior parte degli immobili conferiti sia concessa in locazione a terzi. Per cui, nell'economia complessiva del



conferimento al fondo comune di investimento immobiliare il beneficio fiscale postula la "prevalenza" sul piano estimativo degli immobili locati rispetto agli immobili non locati.

L'art. 17 del d.P.R. n. 131 del 1986 prevede che «1. L'imposta dovuta per la registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili esistenti nel territorio dello Stato nonché per le cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite degli stessi, è liquidata dalle parti contraenti ed assolta entro trenta giorni mediante versamento del relativo importo presso uno dei soggetti incaricati della riscossione, ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 237. Entro il termine di trenta giorni deve essere presentata all'ufficio presso cui è stato registrato il contratto di locazione la comunicazione relativa alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe anche tacite dello stesso». Il termine di trenta giorni previsto per assolvere al pagamento dell'imposta di registro non è qualificato come perentorio, prevedendo il successivo art. 38 che «la nullità ... dell'atto non dispensa dall'obbligo di chiedere la registrazione e di pagare la relativa imposta». Per chi omette la registrazione è applicabile la sanzione dettata dall'art. 69 TUR., tuttavia, è possibile regolarizzare l'omissione ricorrendo al ravvedimento operoso applicando la sanzione ridotta e gli interessi.

L'art. 1, comma 346, della legge n. 311/2004 (finanziaria per il 2005) ha stabilito, infine, che «I contratti di locazione, o che comunque costituiscono diritti relativi di godimento, di unità immobiliari ovvero di loro porzioni, comunque stipulati, sono nulli se, ricorrendone i presupposti, non sono registrati».

3.2. Nell'odierna controversia si discute, in sostanza, sull'applicabilità o meno delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa a norma dell'art. 8, comma 1-*bis*, del d.l. n. 351/01 al contratto di apporto di un immobile locato a un fondo gestito da una S.G.R. e ciò perché la locazione in questione non era stata registrata ma lo era stata successivamente non solo all'avviso di liquidazione



(risalente a settembre 2012), ma anche all'instaurazione del giudizio promosso contro l'avviso (risalente a dicembre 2012).

Sebbene la natura d'imposta d'atto comporta che rileva l'atto al momento della sua registrazione, con esclusione degli elementi sopravvenuti (nella specie, la registrazione), tuttavia appare decisiva la previsione secondo cui per usufruire dell'agevolazione in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale, il conferimento ai fondi di investimento immobiliare chiuso deve riguardare «una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto», nel senso che la maggior parte degli immobili conferiti sia concessa in locazione a terzi: vedi Cass. nn. 2589/24 e 2904/24. E nessuno dubita che nel caso in esame al momento dell'apporto gli immobili fossero locati; si trattava, beninteso, di una locazione nulla, perché non registrata, ma l'art. 38 del TUR non ascrive rilevanza alla nullità in sé considerata, soprattutto quando, come nel caso in esame, sia stata sanata.

Sul punto appare opportuno richiamare quanto affermato nella pronuncia n. 23601/2017 delle S.U. le quali, muovendo dalla novella dell' art. 13 della legge n. 431 del 1998 come modificato dall'art. 1, comma 59, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. legge di stabilità 2016) - laddove è stato previsto l'obbligo unilaterale del locatore di provvedere alla registrazione del contratto di locazione entro il termine perentorio di trenta giorni (comma 1, secondo periodo dell'art. 13 cit.) stabilendosi altresì che, in caso di inottemperanza a tale obbligo, il conduttore possa chiedere al giudice di accertare la esistenza del contratto e rideterminarne il canone in misura non superiore al valore minimo di cui al precedente art. 2, hanno precisato quanto segue: «Valutando complessivamente tale disposizione, peraltro dettata con esclusivo riferimento alle locazioni ad uso abitativo, non sembra che da essa possa desumersi l'introduzione di una generalizzata "perentorietà" del termine per la registrazione previsto dalla normativa tributaria, considerato che la



perentorietà del termine sembra circoscritta alla condotta del solo locatore, ed esclusivamente al fine di far operare la correlata possibilità per il conduttore di ottenere la conformazione del contratto (altrimenti nullo perché non registrato nel termine) al canone autoritativamente predeterminato, come previsto dalla nuova disposizione. Ma ciò, si ripete, per i soli contratti di locazione ad uso abitativo. (..) Ritenendo, pertanto, non illegittima una registrazione tardiva, sembra coerente riconoscere a tale adempimento tardivo l'effetto di sanare la nullità sancita dal comma 346 della Finanziaria 2004, atteso il carattere: sul piano morfologico, di nullità per difetto di un coelemento di validità extranegoziale; sul piano funzionale, di invalidità da inadempimento (dell'obbligo di registrazione).

Ed, ancora, vanno richiamati i principi fissati da Cass. 26493/22, secondo cui il contratto di locazione immobiliare tardivamente registrato dal conduttore dalla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 23 del 2011 sino al 16 luglio 2015 (coincidente col deposito della sentenza n. 169 del 2015 con cui la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 5, comma 1-ter, del d.l. n. 47 del 2014) è valido ed efficace in quanto la tardiva registrazione integra una sanatoria "ex tunc" della nullità sancita dall'art. 1, comma 346, della legge n. 311 del 2004; il canone o l'indennità di occupazione dovuti per il suddetto periodo corrispondono a quelli stabiliti dall'art. 13, comma 5, l. n. 431 del 1998, senza che a ciò osti la sentenza n. 87 del 2017 della Corte costituzionale, la quale ha escluso che la citata norma abbia sancito la validità del contratto tardivamente registrato secondo la disciplina dichiarata costituzionalmente illegittima, ma non gli effetti della tardiva registrazione ai sensi dell'art. 1, comma 346, della l. n. 311 del 2004".

3.3. Ne discende che l'assenza della registrazione del contratto di locazione al momento del conferimento non deve essere, di per sé, considerata per godere dell'agevolazione di cui all'art. 8 cit., con



l'ulteriore conseguenza che nel caso di specie, la nullità del contratto di locazione ad uso non abitativo, enunziato specificamente nell'atto di conferimento oggetto di tassazione ed avente pertanto data certa (v. art. 2704 c.c.), a seguito della registrazione effettuata (seppur tardivamente) è stata sanata con l'effettuazione della registrazione stessa (e con il pagamento delle sanzioni), con effetti sananti fin dal momento della sua conclusione (avendo integrato la fattispecie "con il necessario co-elemento esterno di validità, costituito dal requisito extra formale della registrazione") come chiarito dalla SS.UU. con la pronunzia citata.

Conseguentemente deve riconoscersi la ricorrenza - fin dal momento della registrazione dell'atto di apporto del complesso immobiliare - di tutti i requisiti per fruire dell'agevolazione contestata dall'Ufficio.

Non viene, quindi, in discussione una questione di raffronto col regime di ravvedimento operoso e di scadenza dei termini per la regolarizzazione del rapporto, in quanto, come sottolineato in controricorso, in questo caso non c'è stata alcuna riduzione delle sanzioni e ciò che rileva è che la parte abbia operato la registrazione aventi effetti sananti con efficacia *ex tunc*.

Né può parlarsi di una interpretazione della norma tale da favorire "comportamenti elusivi e fraudolenti" in quanto stante la menzione dell'esistenza del contratto di locazione dall'atto di cessione che ne enunciava incontrovertibilmente l'esistenza l'ufficio era stato posto nelle condizioni di sanzionare la condotta omissiva del contribuente provvedendo al recupero delle imposte ed all'applicazione delle sanzioni.

4. Sulla scorta delle considerazioni che precedono il ricorso deve essere rigettato formulandosi il seguente principio di diritto: *"l'applicabilità delle imposte di registro e ipocatastale in misura fissa a norma dell'art. 8, comma 1-bis, del d.l. n. 351/01 al contratto di apporto di un immobile locato a un fondo gestito da una S.G.R. va*



riconosciuta ancorché la locazione sia stata registrata successivamente non solo all'avviso di liquidazione ma anche all'instaurazione del giudizio promosso contro l'avviso".

5. La novità, quantomeno parziale, delle questioni trattate giustifica la integrale compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; spese compensate.

Così deciso nella camera di consiglio della sezione tributaria, in data 28 novembre 2024.

La Presidente
(Angelina-Maria Perrino)

