La Cassazione torna a pronunciarsi sulla corretta tassazione degli atti riguardanti la cessione di un'area edificabile

Cass. Sez. V. Civ. 6 giugno 2016, n. 11600 ord. - Iacobellis, pres.; Iofrida, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen Stato) c. G.P. (avv. Castrignanò ed a.). ***(Conferma Comm. trib. II grado Bolzano 2 ottobre 2014)***

La cessione a titolo oneroso, da parte dell'imprenditore agricolo, di un terreno divenuto edificabile per successiva modifica del piano regolatore, non rientra nell'ambito delle operazioni imponibili soggette ad IVA, bensì all'imposta di registro.

(Omissis)

FATTO

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, nei confronti di G.P. (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione tributaria di II grado di Bolzano n. 94/02/2014, depositata in data 2 ottobre 2014, con la quale - in controversia concernente l'impugnazione di avviso di accertamento per maggiori IRPEF, IVA ed IRAP dovute, per l'anno d'imposta 2006, in relazione alla cessione di terreni, di proprietà del contribuente, imprenditore agricolo, suscettibili di utilizzazione edificatoria, - è stata confermata la decisione di primo grado, che aveva accolto il ricorso del contribuente limitatamente alla contestazione dell'IVA dovuta per la cessione dei terreni (in luogo dell'imposta di registro applicata), sul presupposto, ritenuto non provato dall'Ufficio, della natura strumentale all'esercizio dell'impresa agricola.
In particolare, i giudici d'appello, nel respingere il gravame dell'Ufficio (limitatamente al capo della sentenza concernente l'IVA dovuta ed il mancato riconoscimento del nesso di strumentalità dei terreni all'attività agricola, con i riflessi anche in ordine all'IRAP ed alle sanzioni), hanno sostenuto che, «a prescindere» dalla considerazione degli elementi di prova addotti dal contribuente «a riprova della non strumentalità dei detti terreni dell'attività agricola e cioè, certificazione tavolare, risultanze catastali limitata estensione, adiacenza alla casa di abilitazione ed indicazione contenuta nella scrittura privata autenticata costituente il contratto di compravendita», la cessione da parte di un imprenditore agricolo di un terreno divenuto edificabile non rientra, avendo il terreno perduto la qualità di bene strumentale, tra le operazioni imponibili ai sensi degli artt. 1 e ss. d.p.r. 633/1972. I giudici della C.T.R. ritenevano pertanto caducata anche la contestazione relativa all'IRAP (sulla quale i giudici di primo grado nulla avevano statuito) e riducevano le sanzioni (essendo dovute limitatamente al solo rilievo concernente l'accertamento della plusvalenza ai fini IRPEF).
A seguito di deposito di relazione *ex* art. 380 *bis* c.p.c., è stata fissata l'adunanza della Corte in Camera di consiglio, con rituale comunicazione alle parti.

DIRITTO

1. L'Agenzia delle Entrate ricorrente lamenta, con unico motivo, la violazione e/o falsa applicazione, *ex* art. 360 n. 3 c.p.c., del r.d. 499 del 1929 e degli artt. 2697 c.c., 1 e 2 del d.p.r. 633/1972 e 2135 c.c., avendo la C.T.R. dato rilievo, al fine di escludere la natura strumentale all'attività agricola dei terreni oggetto di compravendita, a documentazione irrilevante ovvero alla circostanza della loro sopravvenuta edificabilità, del pari ininfluente, con conseguente inidoneità della prova offerta al riguardo dal contribuente e debenza dell'IVA sulla cessione.
2. La censura è infondata.
La giurisprudenza di questa Corte (Cass. 5366/1999; Cass. 27576/2008; Cass. 8327 e 9148 del 2014; Cass. 3436/2015), con riguardo al regime di tassazione - IVA o imposta di registro - cui assoggettare la cessione a titolo oneroso, da parte di impresa agricola, di immobile che abbia acquisito una destinazione (edificatoria) diversa da quella goduta, allorché era stato impiegato nell'attività produttiva, si è consolidata nel senso dell'esclusione dell'applicabilità dell'IVA all'operazione imponibile.
La Corte ha affermato che, avendo il terreno «assunto il carattere di suolo destinato alla edificazione, così perdendo la qualità di bene strumentale cioè di bene relativo all'impresa, come desumibile dal coordinato disposto degli artt. 54 e 40 del T.U.I.R. (d.p.r. n. 917 del 1986)», detto bene è «uscito dalla tipologia degli atti soggetti ad IVA considerati dal d.p.r. n. 633 del 1972, art. 2» (Cass. 5366/1999). La determinazione dell'imprenditore di escludere il bene (trasformatosi, per effetto di modifica del piano regolatore, in area destinata all'edificazione) dalla sua organizzazione, in linea con la sua mutata valenza economica, ha infatti tolto «in via definitiva» ad esso «il carattere originario di bene strumentale», con conseguente assoggettamento del relativo atto di cessione all'imposta di registro.
Pertanto il trasferimento di un terreno dapprima agricolo poi divenuto edificabile per successiva modifica del piano regolatore deve considerarsi fuori del campo di applicazione dell'IVA.
3. Per tutto quanto sopra esposto, va respinto il ricorso.

Copyright © - www.rivistadga.it

(Omissis)

Cass. Sez. VI Civ. 13 giugno 2016, n. 12062 ord. - Iacobellis, pres.; Conti, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen Stato) c. Adricos s.r.l. ed a. (avv. Frisoni). ***(Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Bologna 6 ottobre 2014)***

In materia di imposta di registro, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce.

(Omissis)

FATTO E DIRITTO

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi contro la sentenza resa dalla C.T.R. dell'Emilia-Romagna meglio indicata in epigrafe che, accogliendo l'appello principale proposto dalla società Adricos s.r.l. e da M.G. e M.A. e rigettando l'impugnazione incidentale dell'Ufficio, ha ritenuto corretta, ai fini della liquidazione dell'imposta di registro rideterminata dall'ufficio, la qualificazione giuridica dell'operazione negoziale posta in essere con atto di compravendita di fabbricato ritenendo rilevante ciò che risultava indicato nell'atto con riguardo allo sfruttamento delle potenzialità edificatorie dell'edificio oggetto di alienazione e non con riferimento al terreno sottostante, prevedendo lo strumento edilizio in caso di demolizione la fedele ricostruzione.
La C.T.R. riteneva poi parimenti corretta la decisione di primo grado considerando immune da vizi la valutazione dell'immobile operata sulla base della perizia di parte, ritenendola più completa e credibile rispetto a quella posta a base dell'accertamento dell'Ufficio, né risultando la stessa confutata dall'amministrazione. Le parti intimate si sono costituite con controricorso.
Con il primo motivo si deduce la violazione del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 20, art. 51, comma 3 e art. 52, nonché degli artt. 1322 e 1362 c.c. Secondo la ricorrente dagli atti di causa risultava in modo chiaro che l'intento delle parti non fosse quello di alienare il fabbricato, ma l'area edificabile, considerando la sequenza di atti, alienazione, domanda di permesso di costruire e successivo rilascio dell'atto concessorio - dovendo riconoscersi il potere dovere di riqualificazione dell'atto ai sensi del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 20.
Con il secondo motivo si deduce il vizio di omesso esame circa un fatto controverso per il giudizio.
La C.T.R. avrebbe dovuto considerare complessivamente tutti gli atti amministrativi in modo da pervenire all'individuazione di un'operazione economica unitaria. Sul punto era mancata la motivazione.
Il terzo motivo di ricorso, che va esaminato con priorità, è manifestamente infondato.
La sentenza impugnata non può dirsi affetta dalla nullità per mancanza di motivazione, contenendo piuttosto l'esplicazione delle ragioni che l'hanno indotta a non considerare la perizia sulla quale era stato fondato l'accertamento, prediligendo le risultanze della perizia di parte ritenuta più completa rispetto all'altra, considerata come priva di elementi valutativi di sostegno. Ciò impedisce di considerare nulla la motivazione della sentenza impugnata.
Il primo ed il secondo motivo di ricorso meritano un esame congiunto e sono fondati. Ed invero, questa Corte ha ritenuto che in materia di imposta di registro, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce - cfr. Cass. n. 24799/2014, cfr. anche Cass. n. 16983/2015.
Orbene, nel caso di specie la C.T.R. non si è attenuta a detti princìpi ed ha erroneamente escluso di potere considerare, ai fini della qualificazione giuridica di un atto negoziale, il compendio di elementi che potevano consentire l'individuazione del reale intento negoziale, limitando la propria indagine al contenuto testuale dell'atto negoziale, in tal modo disattendendo l'indirizzo, fatto proprio da questa Corte, secondo il quale l'atto deve esser tassato in ragione degli effetti giuridici che lo stesso oggettivamente produce (Cass. n. 16345/2013; Cass. n. 15319/2013).
Ne consegue che per giungere a tale obiettivo la C.T.R. avrebbe dovuto esaminare gli atti richiamati dall'ufficio a sostegno della riqualificazione ed indicati nella richiesta di DIA con demolizione del preesistente fabbricato e successivo rilascio.
Sulla base di tali considerazioni, idonee a superare i rilievi difensivi delle parti controricorrenti (apparendo ininfluente ai fini del decidere la sentenza di questa Corte n. 15629/2014) vanno accolti il primo e il secondo motivo di ricorso, disatteso il terzo e la sentenza impugnata va cassata con rinvio ad altra Sezione della C.T.R. dell'Emilia-Romagna anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)

Copyright © - www.rivistadga.it

La Cassazione torna a pronunciarsi sulla corretta tassazione degli atti riguardanti la cessione di un'area edificabile

Ancora una volta la Cassazione torna a pronunciarsi sulla corretta tassazione degli atti riguardanti la cessione di un'area edificabile, esaminando particolari fattispecie, quali il trasferimento, da parte di un imprenditore agricolo, di un terreno divenuto edificabile a seguito della modifica del piano regolatore e la vendita di un terreno con sovrastante fabbricato vetusto, con successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile.

Nel primo caso esaminato, la Suprema Corte ha ribadito, con ordinanza n. 11600 del 6 giugno 2016, in epigrafe, che la cessione a titolo oneroso, da parte dell'imprenditore agricolo, di un terreno divenuto edificabile per successiva modifica del piano regolatore, non rientra nell'ambito delle operazioni imponibili soggette ad IVA, di cui all'art. 2 del d.p.r. n. 633/1972, e conseguentemente, in base al principio dell'alternatività, si applica l'imposta proporzionale di registro, nella misura del 9 per cento[1].

Il citato principio di alternatività, previsto dall'art. 40 del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.), prevede, infatti, che gli atti aventi ad oggetto cessioni di beni e/o prestazioni di servizi, rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa[2].

La finalità della norma è quella di evitare la contestuale tassazione IVA/Registro della cessione di un bene per cui qualora questa operazione rientri nella sfera di applicazione dell'IVA, l'imposta di registro è dovuta (comunque) nella misura fissa di euro 200.

Ai fini IVA, l'art. 2 del d.p.r. n. 633/1972, prevede che le cessioni di terreni non edificabili sono «fuori campo» di applicazione del tributo a differenza di quelle di terreni edificabili.

La definizione di area edificabile è contenuta nell'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006, il quale dispone che «un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo».

Tale definizione ha valenza sia ai fini IVA che per le altre imposte (dirette e indirette).

Pertanto, le cessioni di terreni edificabili, effettuate da soggetti IVA (imprese, società, enti commerciali, ecc.), sono attratte al regime del suddetto tributo e, per il richiamato principio dell'alternatività, le imposte di registro, ipotecaria, catastale sono dovute, ciascuna, in misura fissa.

Per individuare il corretto trattamento fiscale da riservare alle cessioni di terreni edificabili poste in essere da imprenditori agricoli, sarà necessario capire se ed a quali condizioni l'IVA si renda applicabile. Infatti, l'imposta di registro in misura proporzionale avrà un'applicazione «residuale», vale a dire limitata ai soli casi in cui non trova applicazione l'imposta sul valore aggiunto.

Il contenzioso in questione trae origine dall'omesso versamento, da parte di un agricoltore, dell'IVA relativa alla cessione di un terreno divenuto edificabile. Per l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate la sopravvenuta edificabilità del terreno era del tutto ininfluente per escludere la natura strumentale del terreno venduto.

---

[1] Dal 1° gennaio 2014 è operativa la nuova tassazione degli atti di trasferimento, a titolo oneroso, dei beni immobili. A seguito, infatti, della riformulazione dell'articolo 1 della tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131 del 1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.), gli atti di acquisto di beni immobili sono soggetti alle seguenti aliquote:
- 15 per cento - per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze da parte di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale;
- 9 per cento - per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere (compresi quelli costitutivi di diritti reali di godimento) nonché ai provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed a quelli coattivi;
- 2 per cento - per i trasferimenti aventi ad oggetto case di abitazione, escluse quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9.

[2] Agenzia delle Entrate, circolare n. 18/E/2013.

Copyright © - www.rivistadga.it

Di parere contrario il contribuente che vedeva accolte dalla Commissione tributaria provinciale e confermate dalla Commissione tributaria regionale le sue pretese. In particolare, la C.T.R., nel respingere l'appello dell'ufficio (limitatamente al capo della sentenza concernente l'IVA dovuta ed il mancato riconoscimento del nesso di strumentalità dei terreni all'attività agricola, con i riflessi anche in ordine all'IRAP ed alle sanzioni), ha sostenuto che, «*a prescindere*» dalla considerazione degli elementi di prova addotti dal contribuente «*a riprova della non strumentalità dei detti terreni all'attività agricola e cioè, certificazione tavolare, risultanze catastali, limitata estensione, aderenza alla casa di abitazione ed indicazione contenuta nella scrittura privata autenticata costituente il contratto di compravendita*», la cessione da parte di un imprenditore agricolo di un terreno divenuto edificabile non rientra, avendo il terreno perduto la qualità di bene strumentale, tra le operazioni imponibili ai sensi degli art. 1 e ss., del d.p.r. n. 633/1972.
Contro la sentenza proponeva ricorso l'Agenzia delle Entrate sostenendo che la C.T.R. aveva dato rilievo, al fine di escludere la natura strumentale all'attività agricola dei terreni oggetto di compravendita, a documentazione irrilevante ovvero alla circostanza della loro sopravvenuta edificabilità, del pari ininfluente, con conseguente inidoneità della prova offerta al riguardo dal contribuente e debenza dell'IVA sulla cessione.
I giudici di legittimità hanno rilevato che il terreno, avendo assunto il carattere di suolo destinato alla edificazione, ha perso di fatto la qualità di bene strumentale relativo all'impresa allontanandosi, di conseguenza, anche dalla tipologia degli atti soggetti ad IVA. La determinazione dell'imprenditore di escludere il bene (trasformatosi, per effetto di modifica del piano regolatore, in area destinata all'edificazione) dalla sua organizzazione, in linea con la sua mutata valenza economica, ha infatti tolto «in via definitiva» ad esso «il carattere originario di bene strumentale», con conseguente assoggettamento del relativo atto di cessione all'imposta di registro. Pertanto il trasferimento di un terreno dapprima agricolo poi divenuto edificabile per successiva modifica del piano regolatore deve considerarsi fuori del campo di applicazione dell'IVA.
Proprio a causa della mutata valenza economica del terreno stesso, la Cassazione ha confermato la tesi dei giudici di merito, negando l'applicazione dell'IVA, a prescindere dagli elementi di prova addotti dal contribuente a dimostrazione del carattere non strumentale del terreno oggetto di cessione, così come preteso dall'Ufficio.
La puntualizzazione si basa su di un consolidato orientamento della giurisprudenza[3] anche se, in precedenza, la stessa Corte Suprema[4] si era pronunciata in modo diverso affermando che la cessione di un terreno edificabile, appartenente ad un'impresa agricola, doveva essere assoggettato ad IVA se il terreno era stato precedentemente destinato alla produzione agricola per cui anche la prassi dell'Amministrazione finanziaria si era uniformata a tale orientamento[5].
Ritenendosi, quindi, superati quei chiarimenti, il trasferimento di un terreno edificabile da parte di un imprenditore agricolo, che non lo utilizzi nell'esercizio della propria attività produttiva, è escluso dal campo di applicazione dell'IVA e, pertanto, soggetto all'imposta proporzionale di registro.
Relativamente alla seconda fattispecie, con sentenza n. 12062 del 13 giugno 2016, la Cassazione ha ribadito che, ai fini dell'imposta di registro, nel caso di vendita di un terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato esistente, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce.
Sulla specifica questione, la Suprema Corte si era già espressa con la sentenza n. 24799 del 21 novembre

[3] Cass. Sez. I Civ. 2 giugno 1999, n. 5366, in *Giust. civ. Mass.*, 1999, 1246; Cass. Sez. V Civ. 9 aprile 2014, n. 8327, *ivi*, 2014.
[4] Cass. Sez. V Civ. 3 aprile 2000, n. 3987, in *Dir. e prat. soc.*, 2000, 14-15, 114 e Cass. Sez. I Civ. 6 luglio 1999, n. 10943, in *Giust. civ. Mass.*, 1999, 2061.
[5] Agenzia delle Entrate, circolare n. 18/E/2013 e risoluzioni n. 54/E/2007 e n. 137/E/2002.

Copyright © - www.rivistadga.it

2014[6] (l'ultima in ordine di tempo), in cui è stato affermato che, in tema di imposta di registro, l'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 impone di privilegiare l'intrinseca natura (la sostanza) e gli effetti giuridici reali prodotti dal contratto, rispetto ai quali i canoni ermeneutici (la forma) delineati in sede civile (artt. 1362 e ss. c.c.) assumono rilievo secondario.
Accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, la Cassazione, in quella circostanza, ha ritenuto legittimo l'avviso di rettifica con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva riqualificato un atto di compravendita di terreno, con annesso fabbricato fatiscente, come trasferimento di area edificabile, sulla base di molteplici elementi indiziari da cui si evinceva l'effettiva regolamentazione degli interessi delle parti.
Sulla base di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità[7], la Suprema Corte ha ricordato che gli atti vanno tassati in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente producono, per cui, nello specifico, non poteva escludersi che «la immediata richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile al posto di quello vecchio poi demolito avesse oggettivamente dato luogo a una vendita di terreno edificabile».
Ai fini dell'imposta di registro, la tassazione di un atto è strettamente collegata al contenuto dello stesso, sulla base del documento cartaceo, senza che l'indagine riguardi fatti o eventi esterni, a meno che tale indagine miri ad individuare la reale volontà delle parti.
L'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 prevede, infatti, che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente».
Tale disposizione (letta in combinato disposto con l'art. 1 e l'annessa tariffa del T.U.R.), oltre ad avere una funzione interpretativa degli atti registrati, identifica quello che è l'oggetto del rapporto giuridico tributario, rappresentato dagli effetti giuridici concreti prodotti dal contratto, indicativi della capacità contributiva dei soggetti che li compiono.
La norma è, peraltro, in sintonia con l'art. 1362 c.c., nella parte in cui è previsto che per determinare la comune intenzione delle parti si deve valutare il loro comportamento complessivo anche posteriore alla conclusione del contratto.
La circostanza che l'imposta di registro sia una imposta d'atto[8] comporta, di conseguenza, che il contenuto e la natura del documento da registrare debbano ricavarsi dalle clausole in esso pattuite tenendo conto, ai fini della qualificazione del negozio, dell'intento e degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti anche mediante atti stipulati in tempi diversi[9].
In altre parole, il citato art. 20 del T.U.R., oltre ad avere una funzione interpretativa degli atti registrati, identifica quello che è l'oggetto del rapporto giuridico tributario, rappresentato dagli effetti giuridici concreti prodotti dal contratto, indicativi della capacità contributiva dei soggetti che li compiono.
La Cassazione[10], oltre ad aver ribadito la funzione antielusiva dell'articolo in commento, ha più volte affermato che, ai fini della corretta applicazione dell'imposta di registro, non si deve valutare la precisa volontà contrattuale, posto che «il tema dell'indagine non consiste nell'accertare cosa le parti hanno scritto ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale adottato e tanto non discende assolutamente dal contenuto delle dichiarazioni delle parti».
L'art. 20 attribuisce, quindi, prevalenza, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, «alla natura intrinseca e agli effetti giuridici degli stessi sul loro titolo e sulla loro forma apparente; e in tal senso vincola l'interprete a privilegiare il dato giuridico reale rispetto ai dati formalmente enunciati, anche frazionatamente, in uno o più atti. Pertanto una pluralità di operazioni societarie e/o di negozi, strutturalmente e

[6] In *Foro it.*, 2015, 3, I, 972.
[7] Cass. Sez. V Civ. 28 giugno 2013, n. 16345, in *Diritto & Giustizia*, 4 luglio 2013, con nota di: TERLIZZI; Cass. Sez. V Civ. 19 giugno 2013, n. 15319, in *Giust. civ. Mass.*, 2013.
[8] È una imposta *d'atto poiché* riguarda il singolo atto presentato alla registrazione.
[9] Cass. Sez V Civ. 16 aprile 2010, n. 9162, in *Giust. civ. Mass.*, 2010, 4, 555.
[10] Cass. Sez V Civ. 4 maggio 2007, n. 10273, in *Giust. civ. Mass.*, 2007, 7-8; Cass. Sez. V Civ. 7 luglio 2003, n. 10660, *ivi*, 2003, 7-8.

Copyright © - www.rivistadga.it

funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale costituito dal trasferimento della proprietà di beni immobili, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva»[11].
Se è pur vero che i contribuenti sono liberi di stipulare contratti validi secondo libere scelte, resta, però, che «ai fini dell'imposta di registro, pur sempre rilevano, per una sola e costante qualificazione formulata dal legislatore tributario, gli effetti giuridici finali, ancorché conseguenti alla parcellizzazione di singoli atti».
È, quindi, necessario valutare, ai fini della tassazione dell'atto, l'operazione commerciale nel suo insieme per evitare possibili manovre elusive finalizzate al conseguimento di ingiustificati vantaggi fiscali o risparmi d'imposta.
In tal senso, «se un soggetto adotta un atto di conferimento in società di un immobile gravato da finanziamento ipotecario e poi il conferente stesso cede alla società conferitaria le quote acquisite con il conferimento, i due comportamenti realizzano effetti parziali che, autonomi dal punto di vista civilistico, secondo la legge sull'imposta di registro sono meramente strumentali rispetto all'effetto giuridico finale prodotto dall'intera fattispecie complessa e costituito dal trasferimento dell'immobile alla società»[12].
Di conseguenza, «(...) I due negozi (...) vanno considerati, dal punto di vista della speciale legge dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, non solo per l'interpretazione che si deve dare dell'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986, visto in connessione con le altre disposizioni dello stesso atto normativo (artt. 1, 21 e tariffa), ma anche perché tale interpretazione è l'unica conforme al principio costituzionale di capacità contributiva *ex* art. 53, comma 1, Costituzione, in quanto tiene conto della potenza economica effettiva espressa dai soggetti con i loro atti formalmente separati, ma funzionalmente connessi, dal punto di vista tributario, in maniera inscindibile»[13].
Alle stesse conclusioni perviene la sentenza n. 12062 del 2016, in epigrafe.
Con un avviso di rettifica e liquidazione, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva accertato, ai sensi dell'art. 20 del T.U.R., un maggior valore di un immobile ceduto, riqualificando l'operazione quale compravendita di terreno edificabile.
L'accertamento era motivato dal fatto che, al di là della tipologia dell'atto formale concluso dalle parti in sede negoziale (compravendita di fabbricato), l'intenzione concreta dei contraenti era, invece, quella di cedere un'area edificabile in quanto era stata presentata una richiesta di demolizione del fabbricato da parte del venditore prima della cessione; tale volontà era desumibile da una sequenza atti (alienazione, domanda di permesso di costruire e successivo rilascio dell'atto concessorio) che presupponevano una finalità diversa da quella del semplice atto di vendita del fabbricato.
La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso dei contribuenti quanto alla riqualificazione dell'operazione, mentre confermava il maggior valore accertato dall'ufficio.
Ricorrevano in secondo grado sia le parti che l'Agenzia. La C.T.R. accoglieva l'appello principale proposto dai contribuenti e rigettava l'impugnazione incidentale dell'ufficio, ritenendo corretta la qualificazione giuridica dell'operazione. Per i giudici di secondo grado, la qualificazione giuridica posta in essere con atto di compravendita non poteva che essere quella dichiarata in atti, anche perché lo sfruttamento delle potenzialità edificatoria dell'area era strettamente legato all'esistenza del fabbricato compravenduto e non al terreno sottostante, prevedendo lo strumento edilizio in caso di demolizione la fedele ricostruzione.
La Commissione tributaria regionale riteneva parimenti corretta la decisione di primo grado per la parte concernente l'accertamento del valore.
Avverso tale sentenza, l'Agenzia delle Entrate presentava ricorso in Cassazione rilevando, fra l'altro, che la C.T.R. non aveva, nella circostanza, considerato nel suo complesso tutti gli atti amministrativi in modo

[11] Cass. Sez. V Civ. 5 giugno 2013, n. 14150, in questa Riv., 2013, 6, 384, con nota di: CENICOLA.
[12] Cass. Sez. V Civ. 25 febbraio 2002, n. 2713, in *Giur. it.*, 2003, 193.
[13] Cass. Sez. V Civ. 15 ottobre 2014, n. 21770, in *Riv. giur. edil.*, 2014, 5, I, 1097, con nota di PENNAROLA.

Copyright © - www.rivistadga.it

da pervenire all'individuazione di un'operazione economica unitaria.
Tali rilievi sono stati ritenuti fondati dalla Suprema Corte la quale ha rilevato che «in materia di imposta di registro, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato vetusto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce».
Nel caso in questione la C.T.R. ha disatteso quanto la stessa Corte ha più volte ribadito e cioè che il tema dell'indagine non consiste nell'accertare cosa le parti hanno scritto ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale adottato e tanto non discende assolutamente dal contenuto delle dichiarazioni delle parti.
La C.T.R., invece di approfondire l'indagine, sulla base anche degli atti amministrativi succitati, al fine di qualificare l'atto negoziale quale compendio di elementi idonei a consentire l'individuazione del reale intento dei contraenti, si è limitata al contenuto testuale dell'atto di compravendita.
Per tali motivi i giudici di legittimità hanno accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

Luigi Cenicola

Copyright © - www.rivistadga.it