

Interpretazione degli atti sottoposti a registrazione. Da contratto di locazione a costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo

Cass. Sez. Trib. 20 gennaio 2026, n. 1151 ord. - Stalla, pres.; Libri, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Azienda Agricola Assalinia di Pa.Pi. e C. (avv.ti Della Valle e Massironi). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 2 dicembre 2019*)

Imposte e tasse - Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Interpretazione degli atti - Art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 - Pluralità di negozi finalizzati alla costruzione della centrale fotovoltaica - Contratto di locazione di fondo agricolo, costituzione di diritto di superficie e compravendita - Riqualficazione del contratto da locazione a costituzione di diritto di superficie su terreno agricolo - Univocità del contratto - Recupero maggiori imposte.

Con un intervento ritenuto conforme ai parametri costituzionali, il legislatore ha imposto una interpretazione isolata dell'atto da sottoporre a registrazione, fondata unicamente sugli elementi da esso desumibili, ribadendo così la natura d'imposta d'atto dell'imposta di registro, la quale riguarda l'atto sottoposto a registrazione quale risulta dalla scrittura. In tema di imposta di registro, è legittima l'attività di riqualficazione dell'atto da registrare da parte dell'Amministrazione soltanto se operata ab intrinseco, cioè senza alcun riferimento agli atti ad esso collegati e agli elementi extra-testuali, non potendosi essa fondare sull'individuazione di contenuti diversi da quelli ricavabili dalle clausole negoziali e dagli elementi comunque desumibili dall'atto.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Come noto, l'imposta di registro è comunemente definita come «imposta d'atto» in quanto riferibile ad un atto o negozio giuridico che solitamente è documentato in forma scritta. Interpretare un atto, così redatto, presuppone una verifica attenta del suo contenuto e degli effetti giuridici che ne possono conseguire in modo tale da evitare possibili errori capaci poi di incidere sulla sua tassazione; più propriamente, sull'aliquota da applicare. Un supporto a tale scopo è quello fornito dalla normativa di riferimento ed in particolare dall'attuale art. 24 del d.lgs. n. 123/2025, nuovo Testo Unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e degli altri tributi indiretti (imposte ipotecarie e catastale, imposta di successione e donazione, imposta di bollo). A seguito, infatti, della riforma operata dal legislatore sono state accorpate in un unico Testo Unico le norme di quelle imposte (indirette) che in precedenza erano disciplinate da singoli provvedimenti¹.

L'articolo in questione, intitolato (appunto) «interpretazione degli atti», stabilisce che «l'imposta (di registro) è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti a esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi». La norma ripete pedissequamente quanto disposto dall'ex art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 (TUR) la cui portata, nel corso degli anni, è stata oggetto di studio e verifica sia da parte della giurisprudenza, compresa quella della Corte costituzionale, sia da parte del legislatore. Essendo, il nuovo Testo Unico, entrato in vigore il 13 agosto 2025 i contenziosi in atto, al vaglio della Suprema Corte, riguardano accertamenti avviati quando era operante il precedente d.p.r. n. 131/1986.

¹ Nello stesso decreto sono state inserite, a regime, le norme agevolative a favore dell'agricoltura (Titolo II) fra cui quelle in materia di «piccola proprietà contadina», ora disciplinate dall'art. 173 nel quale sono così confluite quelle già previste dall'ex art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009.

Fino all'anno 2017, la norma prevedeva che l'imposta fosse applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrispondeva il titolo o la forma apparente. Secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza², l'interprete era tenuto a privilegiare la sostanza sulla forma e, conseguentemente, a dare rilievo alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici rispetto a ciò che formalmente era enunciato nei medesimi per cui la tassazione era frutto di tali valutazioni. In sostanza, gli atti dovevano essere esaminati nell'ambito di un contesto che poteva presupporre un'operazione più ampia e complessa così che, ad esempio, il conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione da parte del conferente delle quote della società conferitaria andavano qualificati come cessione di azienda, ove le circostanze obiettive facevano emergere una causa unitaria di cessione aziendale, anche senza la necessità di verificare l'eventualità di un disegno elusivo d'imposta³.

In seguito, il legislatore ha ritenuto opportuno fornire ulteriori elementi idonei atti a chiarire la portata della norma, integrandola opportunamente, cosicché con l'art. 1, comma 87, lett. a), della legge n. 205/2017 è stato disposto che l'interpretazione potesse avvenire «sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati». In base al tenore della nuova disposizione è stata, pertanto, limitata l'attività di riqualificazione degli atti operata dagli Uffici; attività che deve essere basata sulla prevalenza dell'effetto economico su quello giuridico. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria non può più prendere in considerazione elementi estranei all'atto da registrare, ma deve valutare soltanto gli effetti giuridici da esso prodotti. Richiamandoci all'esempio sopra riportato, gli Uffici non possono più riqualificare gli atti di conferimento d'azienda, seguiti dalla cessione delle partecipazioni della società conferitaria, in atti di cessione di azienda.

Di conseguenza, in base al dettato normativo:

- l'imposta è applicata con riguardo al singolo atto presentato per la registrazione;
- ai fini della registrazione non si può tener conto di altri atti diversi da quello presentato per la registrazione, anche se si tratta di atti ad esso collegati;
- la registrazione deve essere effettuata sulla base degli elementi desumibili dall'atto, prescindendo da elementi che non risultano dal tenore letterale dell'atto stesso.

A conferma di quanto sopra, anche la Corte costituzionale, intervenendo sul tema⁴, ha fatto presente che, ai fini dell'imposta di registro, l'Amministrazione finanziaria deve applicare l'imposta in funzione della natura dell'atto soggetto a registrazione senza considerare eventuali elementi e circostanze estranee allo stesso. L'intervento della Consulta è servito a risolvere i dubbi posti dai giudici di legittimità⁵ i quali ritenevano che la nuova versione dell'art. 20 violasse taluni principi costituzionali, come quello della capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), impedendo l'applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, ed il principio di uguaglianza (art. 3 della Costituzione), determinando una disparità di imposizione tra chi realizza il proprio assetto di interessi con un solo atto negoziale e chi lo compie con più atti.

Per dare continuità all'attività di accertamento dei propri Uffici, l'Amministrazione finanziaria⁶ chiarì che laddove si fosse ravvisato nell'atto l'intento di perseguire un indebito vantaggio fiscale, non rilevabile dalla sua interpretazione, tale comportamento sarebbe stato comunque valutato, sussistendone i presupposti, sulla base di quanto previsto dall'art. 10 *bis* della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), cioè del c.d. «abuso del diritto»⁷, che si ha quando si realizzano situazioni di tal genere che si prefiggono il sottinteso scopo di conseguire ingiusti profitti.

² Cfr. Cass. Sez. Trib. 10 febbraio 2017, n. 3562, in *DeJure*.

³ Cfr. Cass. Sez. Trib. 15 dicembre 2017, n. 30194 ord., in *DeJure*.

⁴ Corte cost. 21 luglio 2020, n. 158, in *Diritto & Giustizia*, 2020, con. nota di G. MARINO.

⁵ Cfr. Cass. Sez. Trib. 23 settembre 2019, n. 23549.

⁶ Agenzia delle Entrate, circ. 10 aprile 2019 n. 8/E.

⁷ Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria,

La revisione dell'art. 20 poneva però altre implicazioni perché la Suprema Corte⁸ si era più volte espressa ritenendo che la norma, così modificata, avesse natura «innovativa» e non «interpretativa». A risolvere la questione ha provveduto nuovamente il legislatore il quale, con l'art. 1, comma 1084, della legge n. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019), ha espressamente previsto che la norma costituisse interpretazione autentica, con conseguente effetto retroattivo. Sulla questione si è espressa favorevolmente anche la Corte costituzionale⁹.

Premesso, quindi, che l'imposta di registro va applicata, secondo l'attuale indirizzo della giurisprudenza, in funzione della natura dello specifico atto sottoposto a registrazione, per cui gli Uffici non devono considerare elementi e circostanze estranee al medesimo atto, si evidenzia che l'argomento è tornato d'attualità a seguito della recente ordinanza della Suprema Corte, 20 gennaio 2026, n. 1151, in epigrafe, i cui giudici sono stati chiamati a decidere in merito ad una vertenza riguardante una complessa operazione negoziale riferibile ad un contratto (concluso nel 2010) comprensivo di locazione di fondo agricolo, costituzione del diritto di superficie sul medesimo finalizzato alla realizzazione di un impianto fotovoltaico, nonché compravendita di una particella dello stesso immobile.

Questo contratto, posto in essere fra una società (S.p.A.), operante nel settore energetico, e un'azienda agricola, si prefiggeva il fine, a giudizio dell'Amministrazione finanziaria, di assicurare alla S.p.A. la disponibilità dell'area sulla quale realizzare un impianto fotovoltaico; operazione la cui redditività sarebbe risultata di gran lunga superiore a quella derivante dallo sfruttamento agricolo del fondo e che rientrava nell'oggetto sociale della locataria-acquirente posto che quest'ultima operava proprio nel comparto delle fonti rinnovabili. La determinazione dei corrispettivi avrebbe sortito l'effetto di imputare così il maggior imponibile al contratto di locazione, a scapito invece di quei negozi reali, effettivi e indispensabili, riferiti alla superficie e alla servitù, contenuti nel contratto. Da qui l'avviso di liquidazione con il recupero, da parte dell'Ufficio, delle maggiori imposte in ragione della riqualificazione del contratto medesimo, da locazione a costituzione di diritto di superficie su terreno agricolo.

Ovviamente la previsione di una diversa tipologia contrattuale presupponeva una differente tassazione ai fini dell'imposta di registro con aliquote distinte da applicare al caso concreto (sebbene non evidenziato nell'ordinanza).

A tale proposito si rammenta che la Suprema Corte¹⁰ si è già pronunciata in merito agli atti costitutivi di diritti di superficie su terreni agricoli, ritenendoli soggetti all'aliquota prevista dall'art. 1, comma 1, della Tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131/1986, pari al 9 per cento. Il chiarimento dei giudici di legittimità è così servito a porre rimedio all'orientamento dell'Amministrazione finanziaria¹¹ secondo cui la costituzione del diritto di superficie su di un terreno agricolo doveva essere, invece, sottoposta all'imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 15 per cento unitamente alle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna. Quanto poi ai contratti aventi ad oggetto locazioni ultra-novennali di terreni agricoli sui quali insistono impianti eolici/fotovoltaici, con documento di prassi è stato esplicitato che occorre fare riferimento all'art. 5, Tariffa, parte I del d.p.r. n. 131/1986, con applicazione dell'aliquota dello 0,50 per cento¹². Per quanto già accennato, i richiami a disposizioni contenute nell'ex TUR sono oggi riferibili a norme contenute nell'allegato 1 al d.lgs. n. 123/2025, del tutto simili alle precedenti cosicché quelle puntualizzazioni sono tuttora operanti.

Nella fattispecie, era del tutto evidente che la riformulazione del contratto avrebbe comportato la rinuncia, da parte degli interessati, ad un sistema fiscale agevolato.

che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

⁸ Cfr. Cass. Sez. Trib. 23 febbraio 2018, n. 4407, in *Riv. dott. comm.*, 2018, 2, 389; 28 febbraio 2018, n. 4589, *ivi*, 390.

⁹ Corte cost. 16 marzo 2021, n. 39, in *Foro it.*, 2021, 4, I, 1117.

¹⁰ Cfr. Cass. Sez. Trib. 22 ottobre 2024, n. 27293 ord., in www.osservatorioagromafie.it.

¹¹ Agenzia delle Entrate, interpello 3 luglio 2023, n. 365.

¹² Agenzia delle Entrate, interpello 27 aprile 2021 n. 299.

Avviato il contenzioso, entrambe le parti (in solido) presentavano ricorso alla C.T.P. che lo rigettava mentre la C.T.R., di diverso parere, accoglieva l'appello sulla base di quanto previsto dall'ex art. 20 del d.p.r. n. 131/1986 ritenendo che lo scopo della norma era quello di tassare gli atti secondo la loro effettiva destinazione giuridica per cui l'Ufficio avrebbe dovuto astenersi da eventuali valutazioni, di carattere soggettivo o economico, tali da sindacare quella che era stata una scelta imprenditoriale, così attuata in quanto ritenuta funzionale al perseguimento degli obiettivi stessi dell'impresa. Sebbene, l'operazione prioritariamente voluta fosse quella di realizzare un impianto fotovoltaico, tale circostanza non escludeva che la scelta negoziale potesse essere legittimamente frazionata in distinti accordi negoziali.

Più propriamente, per la Commissione tributaria regionale le conclusioni cui era pervenuta l'Amministrazione finanziaria, originavano, a suo giudizio, da dati extratestuali, rispetto al contratto. Il giudice d'appello aveva ritenuto, infatti, extratestuale l'assunto dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui la vera intenzione della società energetica fosse quella di ottenere dall'azienda agricola, non la locazione del terreno, bensì la costituzione del solo diritto di superficie.

Avverso tale decisione, l'Agenzia delle Entrate ricorreva ai giudici di legittimità confutando la tesi della C.T.R. in quanto quella operazione negoziale, costituita da una pluralità di accordi distinti (e di differenti controvalori) altro non era che una operazione negoziale unitaria con un unico fine giuridico ovvero la trasformazione di quel compendio immobiliare per la realizzazione della centrale fotovoltaica. I tre negozi giuridici, indicati nell'unica scrittura privata, erano strettamente connessi tra loro poiché quella era l'intenzione delle parti contrattuali e, pertanto, erano parte di un solo progetto di alto valore.

Interpretando il contratto, l'ufficio accertatore aveva riqualificato l'atto, quindi, da locazione a costituzione del diritto di superficie su terreno agricolo sulla base non di dati extratestuali, come asserito dalla C.T.R., bensì dall'attenta verifica dei contenuti di quel complesso negozio giuridico da cui emergeva chiaramente quale fosse il fine ultimo (non dichiarato) dell'operazione; il collegamento fra loro di quegli atti (seppur) distinti, contenuti nel medesimo contratto, lasciava presagire una previsione unitaria d'intenti percorribile, fra l'altro, mediante un'agevolazione fiscale con applicazione dell'imposta di registro nella misura ridotta dello 0,50 per cento.

Condividendo la legittimità della tesi sostenuta dal «Fisco», la Suprema Corte ha accolto l'appello affermando che, nel caso di specie, il contratto posto in essere fosse da interpretarsi, in realtà, come concessione del diritto di superficie in relazione all'area interessata dal progetto di realizzazione di un impianto fotovoltaico; contratto che nella sua unitarietà andava assoggettato, invece, all'imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 9 per cento.

Luigi Cenicola