

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione | Sezione TRI | **Civile** | **Ordinanza** | 24 agosto 2021 | **n. 23405**

Data udienza 31 maggio 2021

Integrale

Tributi - Accertamento - Terreno destinato a impianti fotovoltaici - Riqualficazione - Concessione di diritto reale di superficie con aliquota proporzionale - Congruità

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente

Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere

Dott. BALSAMO Milena - Consigliere

Dott. MONDINI Antonio - Consigliere

Dott. PEPE Stefano - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20436/2018 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F.: (OMISSIS)), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: 80224030587), presso i cui uffici in Roma, Via dei Portoghesi 12, e' domiciliata;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) S.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli Avv. (OMISSIS), ed elettivamente domiciliata presso il loro studio in (OMISSIS);

- controricorrente - ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 90/1/18 della Commissione tributaria Regionale del Lazio, depositata il 10/1/2018;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 31/5/2021 dal Consigliere Dott. Stefano Pepe.

RITENUTO

che:

1. La Commissione tributaria regionale (CTR) del Lazio, con sentenza n. 90/1/18, depositata il 10/1/2018, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate e, per l'effetto, confermava la sentenza di primo grado che aveva dichiarato illegittimo l'avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio finanziario per imposta di registro afferente ad un contratto di affitto di un terreno per l'installazione di un impianto fotovoltaico riqualficandolo, [Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, ex articolo 20](#), quale concessione di un diritto reale di superficie ed applicando le aliquote proporzionali.
2. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.
3. La contribuente ha depositato controricorso.
4. In prossimità della camera di consiglio la contribuente ha depositato memoria.

CONSIDERATO

che:

1. L'Agenzia delle entrate deduce, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del [Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 20](#), e degli [articoli 952, 953, 1571, 1576, 1587, 1590, e 1615 c.c.](#)

La ricorrente osserva che il contratto sottoposto a tassazione prevedeva delle clausole difformi dalla causa tipica del contratto di locazione quali la previsione a favore dell'affittuario dello ius aedificandi sul terreno affittato, l'onere a suo carico della manutenzione straordinaria e, infine, l'acquisto in capo al proprietario del fondo al termine del contratto dell'impianto fotovoltaico sullo stesso installato. Tali pattuizioni, a parere dell'Ufficio finanziario, sono tipiche del contratto di

concessione del diritto di superficie posto a fondamento dell'avviso di liquidazione impugnato dalla contribuente [Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, ex articolo 20](#), e non possono, per come affermato dalla CTR, ricondursi ad un contratto di affitto "atipico" ex [articolo 1322 c.c.](#).

2. Il ricorso non e' fondato.

2.1 In via preliminare deve essere respinta l'eccezione di intervenuto giudicato esterno proposta dalla contribuente in sede di memoria, assumendo sul punto rilievo la circostanza che rispetto alle richiamate sentenze emesse dalla CTR tra le medesime parti, non e' possibile evincere l'identita' del contratto oggetto di quest'ultime con quello posto a fondamento del presente scrutinio non potendo, peraltro, la qualificazione giuridica operata dalla CTR essere oggetto di giudicato.

2.2 Fatta tale necessaria premessa questa Corte ha affermato il principio di diritto, secondo cui "Ai fini della ricostruzione dell'accordo negoziale, l'attivita' del giudice del merito si articola in due fasi; la prima diretta ad interpretare la volonta' delle parti, ossia ad individuare gli effetti da esse avuti di mira, che consiste in un accertamento di fatto insindacabile in sede di legittimita', se non sotto il profilo della motivazione, la seconda volta a qualificare il negozio mediante l'attribuzione di un "nomen iuris", riconducendo quell'accordo negoziale ad un tipo legale o assumendo che sia atipico, fase sindacabile in cassazione per violazione di legge, e segnatamente dei criteri ermeneutici indicati dagli articoli 1362 e ss. c.c." (Cass. n. 3590 del 11/02/2021 Rv. 660549 01).

2.3 Alla luce dei principi sopra riportati, in tema di imposta di registro il [Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, articolo 20](#) (Interpretazione degli atti), prescrive che "1. L'imposta e' 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 ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

Con riferimento all'individuazione della natura dell'atto da sottoporre a imposta di registro, va ulteriormente premesso che per quanto attiene all'utilizzo di terreni al fine di installare degli impianti fotovoltaici le parti possono utilizzare diversi schemi contrattuali.

In particolare, l'[articolo 952 c.c.](#), prevede che "Il proprietario puo' costituire il diritto di fare e mantenere al disopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprieta'. Del pari puo' alienare la proprieta' della costruzione gia' esistente, separatamente dalla proprieta' del suolo". La costituzione del diritto di superficie implica la separazione tra la proprieta' del suolo e la proprieta' della costruzione soprastante o sottostante gia' esistente o da costruire e gli effetti da esso discendenti sono, per il concedente, l'obbligo di consentire la costruzione dell'opera e di astenersi da modalita' d'uso del suolo che possano successivamente arrecare pregiudizio alla costruzione; per il superficiario, invece, vi e' la costituzione del diritto di fare e mantenere l'opera sopra o sotto il suolo e/o la costituzione del diritto di proprieta' sulla costruzione. Alla costituzione del diritto di superficie puo' essere apposto un termine, come disposto dall'[articolo 953 c.c.](#) e alla sua scadenza il diritto di superficie si estingue, mentre il proprietario del fondo consolida la sua

proprietà', divenendo proprietario della stessa costruzione, salvo diverso accordo tra le parti. Per queste ragioni le parti devono regolare la proprietà' degli impianti e la loro destinazione alla scadenza del contratto.

Diversamente, le parti possono stipulare un contratto di locazione, ex [articolo 1571 c.c.](#), avente carattere obbligatorio e per effetto del quale il proprietario del suolo trasferisce ad altro la disponibilità' del bene immobile per un determinato tempo in cambio di un corrispettivo, potendo concedere la facoltà' al conduttore di costruire manufatti sull'area locata da rimuovere o meno alla scadenza del contratto.

2.4 Nel caso di specie la CTR ha posto a fondamento della operata qualificazione giuridica dell'atto sottoposto a tassazione, tra l'altro: la derogabilità' dell'onere delle spese straordinarie e la natura di beni amovibili (pannelli) che giustificherebbe l'eventuale loro definitiva proprietà' in capo all'affittuaria (attribuzione della proprietà' anch'essa, peraltro, pienamente derogabile dalle parti'); elementi che giustificano l'adozione dello schema contrattuale dell'affitto la cui individuazione da parte del giudice di merito non risulta essere il frutto di un utilizzo anormale dei criteri ermeneutici di cui alle norme indicate in ricorso. Deve, poi, osservarsi che la ricorrente (cfr. pag. 10) afferma che se "sul piano civilistico dell'autonomia contrattuale, il contratto soggetto a registrazione poteva pur essere qualificato come contratto anomalo (recte: atipico) di locazione, sul piano tributario, in base agli effetti giuridici tipici concretamente prodotti..." ed ai sensi del [Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 20](#), esso non poteva che essere qualificato come contratto concessivo di un diritto di superficie"; affermazione con la quale viene, in sostanza, riconosciuta la configurabilità' dello schema contrattuale correttamente individuato dalla stessa CTR.

Ed invero: quanto alla previsione afferente al riparto delle spese straordinarie, nell'ambito del contratto di locazione/affitto a fini commerciali, le parti ben possono derogare alle previsioni legali in materia, assumendo, poi, rilievo nel caso di specie la circostanza che tali lavori sono previsti a carico della affittuaria per adeguare il terreno alle esigenze proprie di quest'ultima relative alla produzione di energia; quanto alla prevista concessione ad aedificandum, sempre in ragione dell'autonomia contrattuale delle parti, essa non si concreta sempre e necessariamente in un diritto di superficie, ai sensi dell'[articolo 952 c.c.](#), potendo in taluni casi assumere i caratteri e i contenuti di un diritto personale nei soli confronti del concedente, trovando la sua fonte in un contratto (tipico) con effetti meramente obbligatori non soggetto a rigori di forma o di pubblicità'. Infine, quanto alla previsione dell'acquisto della proprietà' degli impianti fotovoltaici in capo alla Società' concedente e proprietaria del fondo al termine del periodo di validità' del contratto; essa, per come risulta dal controricorso (pag. 5), non opera automaticamente avendo previsto le parti' tale cessione a seguito di apposito atto di trasferimento (articolo 12).

In conclusione, la qualificazione giuridica del contratto sottoscritto dalle parti operata dalla CTR, risulta conforme ai principi sopra indicati e, dunque, esente da censure.

3. Dal rigetto del ricorso principale consegue l'assorbimento del ricorso incidentale proposto dalla contribuente.

4. Le spese del giudizio di legittimità devono essere compensate tra le parti atteso il recente formarsi della giurisprudenza di legittimità sulla questione.

P.Q.M.

La Corte:

- Rigetta il ricorso.
- Dichiara assorbito il ricorso incidentale.
- Spese compensate.