



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI FORLÌ

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	URIZIO	SERGIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	RICCI	PASQUALE	Relatore
<input type="checkbox"/>	ARDIGO'	LUCIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 22/15 depositato il 14/01/2015
- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20111T009293000 IMP.IPOTECARIA 2011
- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20111T009293000 IMP.CATASTALE 2011 contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI FORLÌ-CESENA

proposto dai ricorrenti:

[Redacted names]

difeso da:

[Redacted names]

difeso da:

[Redacted names]

difeso da:

[Redacted names]

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 22/15

UDIENZA DEL

13/04/2015

ore 09:00

SENTENZA

N°

160

PRONUNCIATA IL:

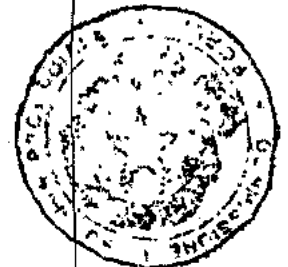
13 APR. 2015

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

4 MAG. 2015

il Segretario

[Handwritten signature]





Con scrittura privata del 10.1.2011 la soc. [redacted] stipulava, in qualità di conduttore, con la [redacted] un "contratto di locazione di lastrico solare", per la durata di 25 anni, avente ad oggetto l'immobile di proprietà della seconda, sito in Cesena, località Pievesistina, al viale della Cooperazione n. 400. Nel contratto era precisato che il fine dello stesso era di permettere alla società l'installazione, su detto lastrico, di un impianto fotovoltaico. L'11.11.2011, tale atto veniva "ripetuto" in forma autentica al fine di permetterne la trascrizione nei registri immobiliari. La società scontava l'imposta di registro in misura fissa - essendo il contratto soggetto ad IVA su opzione - come pure l'imposta ipotecaria.

Con avviso di liquidazione dell'imposta n. 20111T009293000, notificato in data 21.10.2014, l'Agenzia delle Entrate di Forlì-Cesena, - avendo ritenuto che il contratto, anche se denominato "contratto di locazione", in considerazione delle pattuizioni contenute, rispecchiasse la volontà di costituire un diritto di superficie - richiedeva il pagamento di una maggiore imposta ipotecaria pari a € 17.592,00 e dell'imposta catastale nella misura di € 5.920,00, per un totale di € 23.512,00; tale richiesta conseguiva all'applicazione delle imposte in misura proporzionale e non fissa, sul corrispettivo pattuito, pari a € 592.000,00.

Avverso detto avviso ricorre la [redacted] evidenziando che la riqualificazione - secondo la motivazione dell'atto - si ricaverebbe in particolare da due circostanze: a) la costituzione del diritto di installazione dell'impianto fotovoltaico per 25 anni; b) "e la relativa trascrizione nei registri immobiliari".

Quanto al primo punto, osserva come sia assolutamente pacifico, sia in dottrina che in giurisprudenza, che il diritto alla edificazione su un fondo può discendere tanto da un contratto ad effetti reali, quanto da un contratto ad effetti obbligatori (cita in proposito Cass. 7300/2001 e 1392/1998). Per la nascita dello *ius ad aedificandum* le parti hanno facoltà di utilizzare quello tra i due schemi negoziali che meglio si attaglia alla disciplina dei comuni interessi; ritiene che l'Ufficio avrebbe dovuto spiegare perché gli effetti giuridici realizzati dalle parti mediante la stipula del contratto *de quo* sarebbero compatibili con il solo schema negoziale (ad effetti reali) di cui all'art. 952 e segg. del codice civile. Osserva che, invece, l'Ufficio non ha svolto alcuna analisi del contratto e delle relative clausole, basandosi esclusivamente sul fatto che la costituzione del diritto di installazione dell'impianto fotovoltaico per 25 anni potrebbe derivare unicamente da un contratto ad effetti reali.

Ritiene ancora più irrilevante la circostanza (asseritamente indicativa della costituzione del diritto di superficie) che il contratto è stato sottoposto a trascrizione nei registri immobiliari; fa, infatti, presente che per i contratti di locazione che abbiano durata superiore ai nove anni, la legge richiede la trascrizione, per esigenza di certezza nella circolazione dei beni immobili.



[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

Ritiene che la motivazione, in quanto limitata a questi aspetti, sia carente.

Evidenzia che sulla natura - mobiliare o immobiliare - di un impianto fotovoltaico si sono registrate, soprattutto in passato, numerose incertezze; solo da ultimo l'Agenzia delle Entrate con circ. n. 36/E del 19.12.2013 si è espressa nel senso di riconoscere natura immobiliare a detta tipologia di beni, mentre in passato aveva avuto orientamenti diversi (v. circ. 46/E del 19.7.2007, n. 38/E dell'11.4.2008, n. 38/E del 23.6.2010). Osserva, inoltre, che la questione ha effetti rilevanti in quanto un diritto di superficie non è concepibile nel caso di installazione su suolo altrui di beni mobili, ovvero beni che, in quanto non infissi al suolo, siano agevolmente asportabili. Nonostante questa interpretazione, ritiene difficile ipotizzare un'identità fra le "costruzioni" e gli impianti fotovoltaici che sono necessariamente temporalmente precari; ciò comunque dimostra che all'epoca l'intenzione delle parti non potesse essere che quella di stipulare un contratto di locazione.

Le parti, peraltro, al punto 2.4 del contratto hanno previsto che "al termine del presente contratto, la Concessionaria rimuoverà tutti i manufatti asportabili, ripristinando lo status quo ante", considerando il bene in questione alla stregua di un bene mobile.

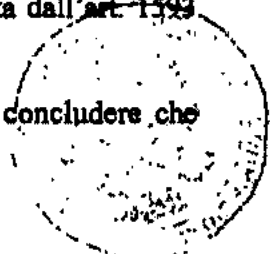
Da ultimo osserva che nel caso in esame, in cui deve ammettersi la parziale sovrapposibilità delle due forme negoziali, deve necessariamente riconoscersi decisiva rilevanza alla qualificazione che le parti hanno voluto dare all'accordo.

Chiede di annullare l'atto impugnato, con vittoria di spese, diritti e onorari.

L'Ufficio, quanto all'eccezione relativa alla carenza di motivazione, fa presente di avere precisato nell'atto che la riqualificazione del contratto derivava dalla corretta interpretazione delle pattuizioni contrattuali dalle quali emergeva la volontà di costituire un diritto di superficie.

Fa presente che nel contratto sottoscritto (al punto n. 2.4), le parti hanno previsto che, al termine del contratto "la concessionaria rimuoverà tutti i manufatti asportabili, ripristinando lo status quo ante, salvo che la Concedente decida di non avvalersi del gratuito trasferimento dell'impianto, ai sensi dell'art. 4.2 dell'Accordo Quadro". Da tale clausola emerge che, alla scadenza del contratto, la facoltà di scelta circa le sorti dell'impianto spetta esclusivamente alla concedente; ritiene che tale clausola mal si concilia con la sottoscrizione di un contratto di locazione dovendosi per quest'ultimo, a norma di legge, rinvenire nel soggetto concessionario il diritto di togliere la cosa alla fine della locazione. Inoltre nel caso in cui la concedente decida di conservare la costruzione sul suolo (e quindi di divenirne proprietaria) non ha obblighi di indennizzo verso la concessionaria e, quindi, anche quest'ultimo aspetto si appalesa in contrasto con la disciplina prevista dall'art. 1593 c.c.

Secondo l'Ufficio, questi elementi e la durata del contratto (25 anni) portano a concludere che l'intenzione delle parti fosse la costituzione di un diritto di superficie.



Osserva che la questione oggetto del presente giudizio si colloca nell'ambito dell'applicazione della disposizione contenuta nell'art. 20 del TUR che porta a concludere che gli atti devono essere interpretati secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici prodotti, attribuendo rilievo preminente alla causa reale dell'atto e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti.

Chiede il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

Con memoria, depositata in data 2.4.2015, la soc. ricorrente fa presente che l'Ufficio - resosi conto della erroneità della tesi secondo cui il diritto ad edificare ha sempre ed indipendentemente da un esame del contratto dal quale deriva, carattere reale - ha tentato di modificare il proprio orientamento, facendo riferimento alla clausola di cui al punto 2.4 del contratto che, accordando al concedente la facoltà di scelta circa le sorti dell'impianto al termine del contratto, sarebbe, a suo dire, maggiormente compatibile con un diritto di superficie.

Rileva che una modifica della motivazione non può ritenersi ammissibile, costituendo una lesione del diritto di difesa del contribuente. Osserva, inoltre, che tale clausola si concilia anche con i contratti di locazione; infatti l'art. 1593 c.c. prevede che la facoltà di decidere se ritenere o meno l'impianto spetta al concedente. Infatti il conduttore ha diritto di togliere le addizioni eventualmente apportate "salvo che il proprietario preferisca ritenere le addizioni stesse". Anzi detta clausola non è concepibile nel caso del contratto costitutivo del diritto di superficie, in quanto secondo l'art. 953 c.c., allo scadere del diritto "il proprietario del suolo diventa proprietario della costruzione" in virtù dal fenomeno dell'accessione che consegue al mero fatto dell'esistenza del bene ed è indipendente da qualsiasi manifestazione di volontà.

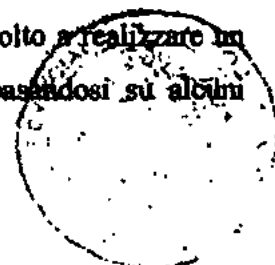
Conclude sostenendo che quella risultante dal *nomen iuris* è la qualificazione più conforme al reale contenuto e alla sostanza giuridica dell'accordo.

Insiste nelle conclusioni di cui al ricorso.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione osserva che l'Agenzia ha fondato il proprio avviso di liquidazione basandosi sull'art. 20 del d.P.R. 131/86, che prevede 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".

In pratica l'Ufficio ha ritenuto di poter procedere alla riqualificazione dell'atto soggetto a tassazione, ipotizzando che fra le parti fosse intercorso un accordo negoziale volto a realizzare un fine diverso da quello immediatamente risultante dalla causa dello stesso, basandosi su alcuni



elementi contenuti nel contratto sottoscritto che, a suo avviso, dovevano essere rappresentativi dell'effettiva volontà, difforme da quella concretizzata.

Il presupposto della impostazione adottata deve rinvenirsi nell'articolo in questione, configurato come norma antielusiva, che attribuisce un potere di riqualificazione che, trascendendo la volontà formalmente manifestata dalle parti, consente di valutare la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate di Forlì-Cesena ha ritenuto che il reale effetto giuridico sottostante l'atto in esame fosse la costituzione di un diritto di superficie, e che l'atto formale, ossia il contratto di locazione fosse stato attuato in forma elusiva, allo scopo di sottostare ad un versamento di imposta inferiore al dovuto.

Nell'esame dell'effettiva portata dell'art. 20 del d.P.R. 131/1986, rilievo di fondo assume, in materia di imposta sugli atti, la scelta legislativa di privilegiare, nella contrapposizione fra "la intrinseca natura e gli effetti giuridici" ed "il titolo o la forma apparente" di essi, il primo termine, unitariamente considerato. Ciò implica che il concetto privatistico sull'autonomia negoziale deve essere inquadrato nell'ambito della disciplina tributaria. Per questo, nell'individuazione della materia imponibile, dovrà darsi preminenza assoluta alla causa reale rispetto all'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali.

La funzione antielusiva sottesa alla disposizione in esame comporta una compressione rispetto alla assoluta autonomia contrattuale delle parti e, di conseguenza, l'attività di accertamento deve essere parametrata su criteri di assoluta rilevanza che dimostrino indubabilmente le finalità per le quali determinate scelte sono state adottate.

Per giungere a questo obiettivo, in pratica, l'Ufficio, pur avendo come presupposto della sua operatività il citato art. 20, viene ad applicare in forma estensiva i principi contenuti nell'art. 1362 comma 2 c.c., finalizzato, in ambito civilistico, alla determinazione della comune volontà delle parti.

Le motivazioni proposte nell'avviso di liquidazione e nelle successive deduzioni - a prescindere dalle condivisibili contestazioni della ricorrente in ordine alla parziale modifica delle argomentazioni a supporto dell'accertamento - hanno avuto, infatti, come fondamento una interpretazione a una confutazione di quanto formalmente concluso dalle parti, che ha portato alla riqualificazione giuridica del contratto.

Pur attuando analoghe modalità operative, l'interpretazione del contratto ai fini fiscali presenta, però, caratteristiche e finalità diverse da quella civilistica. Infatti il potere di riqualificare gli atti soggetti a tassazione è attribuito dalla legge agli uffici, in determinate ipotesi specificatamente individuate, mentre in ambito civile l'applicazione dell'art. 1362 c.c. è finalizzata ad una corretta



regolamentazione delle patruzioni private, la cui reale volontà viene valutata dal giudice ordinario che, da soggetto imparziale, viene investito della problematica e può adottare provvedimenti che possono configurare limitazioni per le parti contraenti, quando riscontri che la qualificazione giuridica attribuita, non corrisponde alla sostanza del contratto come da esse voluto.

In effetti l'utilizzo dei criteri determinativi civilistici possono supportare l'indagine fiscale, ma gli esiti in questo ambito devono essere fondati su riscontri rigorosi, basati su dati di fatto obbiettivi e incontrovertibili, rappresentativi della volontà non espressamente manifestata dalle parti; questo aspetto appare necessario in quanto l'Amministrazione interviene per fornire una interpretazione diversa rispetto a quella attribuita dalle parti al contratto da loro concluso.

A questo proposito, è certo esatto affermare che, rispetto alla determinazione della natura giuridica di un contratto e al suo inquadramento in uno piuttosto che in altro schema negoziale, non assume rilievo decisivo il nomen iuris adottato dalle parti, dovendo la qualificazione "giuridica" essere effettuata sulla base di quanto disposto dalla legge, basandosi sul contenuto sostanziale dell'atto e, quindi, in termini rigorosamente obbiettivi e del tutto distaccati dalla volontà privata.

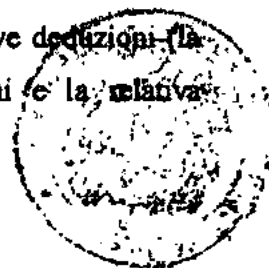
Di conseguenza, detta "qualificazione" deve trovare il suo ineliminabile presupposto nell'accertamento della "comune intenzione" delle parti, secondo i criteri stabiliti dagli artt. 1362 e segg. c.c. e, se del caso, anche da elementi estrinseci all'atto considerato; se così non fosse, le parti verrebbero, infatti, ad essere vincolate da effetti giuridici privi di ogni collegamento con la loro volontà, in violazione del principio dell'autonomia privata, il quale postula che le parti abbiano il potere di stabilire l'assetto dei rispettivi interessi nei loro reciproci rapporti (art. 1322 e 1375 c.c.).

Deve quindi escludersi che l'Amministrazione finanziaria possa rideterminare la natura di un contratto prescindendo dalla volontà concretamente manifestata dalle parti e magari in contrasto con essa. In quest'ottica si devono inquadrare le carenze motivazionali dell'atto impugnato che, nell'assumere che il contratto deve essere qualificato come costituzione di diritto di superficie, invece che come locazione, ha forzatamente cercato di inquadrare la disposizioni contrattuali nell'ambito della previsione ipotizzata, senza analizzare le compatibilità della configurazione attribuita dalle parti, con il contenuto degli accordi tra loro intervenuti.

Si deve, infatti, osservare che gli elementi di fatto su cui si è basato l'Ufficio sono da ritenere scarsamente rilevanti e, comunque, tutte le clausole e le forme adottate dalle parti devono ritenersi applicabili anche alla tipologia del contratto concluso.

Per cui, in ogni caso, non paiono sussistere gli elementi per far supporre una volontà diversa da quella espressa nel contratto, presupposto dell'accertamento.

In effetti le circostanze riportate dall'Ufficio, tanto nell'avviso che nelle successive deduzioni (la costituzione del diritto di installazione dell'impianto fotovoltaico per 25 anni e la relativa





trascrizione nei registri immobiliari, come pure la rimozione al termine del contratto di tutti i manufatti asportabili, con ripristino dello status quo ante) sono compatibili anche con il contratto di locazione.

Il ricorso, pertanto, deve essere accolto.

Ricorrono giusti motivi, avuto riguardo alla controvertibilità della questione, per la compensazione delle spese processuali.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

IL RELATORE

Dott. Pasquale Ricci

Forlì, 13 aprile 2015

IL PRESIDENTE

Dott. Sergio Unzio

