

Imposta di registro: ai fini dell'aliquota applicabile rileva la forma o la sostanza del contratto?

Autore: Maria Leo

In: Diritto civile e commerciale

Nota di commento alla sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna - Sez 11, n. 47 pronunciata il 14 dicembre 2019 - depositata il 7 gennaio 2019.

Sommario: 1. Fattispecie. 2. Contesto normativo. 3. La decisione della CTR Emilia Romagna. 4. La giurisprudenza di legittimità. 5. La novella all'art. 20 del D.P.R. 131/86. 6. Conclusioni.

1. Fattispecie

La sentenza in commento riguarda la corretta applicazione dell'art. 20 del DPR 131/1986 ed appare alquanto interessante anche alla luce delle recenti novelle legislative apportate al medesimo articolo.

I fatti di causa hanno riguardato la compravendita di un fabbricato poi rettificata da parte dell'Agenzia delle Entrate come compravendita di terreno edificabile, con conseguente applicazione dell'imposta di registro dal 7% all'8%.

In particolare la venditrice, nell'ottobre del 2010, ha presentato al Comune la richiesta di costruzione di un nuovo fabbricato, previa demolizione di quello esistente.

Nel settembre 2011 l'**immobile** è stato venduto ad una società.

La compravendita è stata assoggettata ad imposta di registro con l'aliquota del 7%, essendo il rogito riferito a vendita di fabbricato. Sette giorni dopo la vendita la società acquirente ha richiesto al Comune il cambio di intestazione della pratica edilizia intestata alla venditrice, con voltura a suo favore. Poco dopo il Comune ha rilasciato alla società acquirente permesso relativo alla costruzione di un nuovo edificio residenziale di sei alloggi, previa integrale demolizione di quello esistente.

Alla luce dei fatti così come descritti, l'Ufficio ha notificato ad entrambi (acquirente e venditore in qualità di coobbligati solidali) avviso di accertamento e liquidazione dell'imposta di registro con cui ha contestato la natura dell'atto di compravendita di fabbricato, riqualificandolo, invece, come compravendita di terreno, e così rettificando la tassazione operata sull'imponibile con l'applicazione dell'**aliquota dell'8% anziché del 7%**.

Tale accertamento è scaturito, secondo l'Ufficio, da una corretta applicazione dell'art. 20 del DPR 131/86.

La Commissione Tributaria Provinciale ha accolto il ricorso dei ricorrenti sul presupposto che non poteva essere immutato l'oggetto della cessione, oggettivamente relativo ad un fabbricato all'epoca esistente; che la sua successiva demolizione doveva ritenersi un evento futuro ed incerto, ed in ogni caso successivo alla stipulazione del rogito di compravendita, come tale irrilevante ai fini della sua tassazione; che, pertanto, nessun intento elusivo poteva essere riscontrato od anche solo ipotizzato, essendo l'oggetto del contratto corrispondente alla situazione reale ed esistente.

La predetta sentenza è stato oggetto di impugnazione dinanzi la CTR.

2. Contesto normativo

Il contesto normativo nel quale si innesta la fattispecie esaminata è quello del più volte citato **articolo 20 del D.P.R. 131/86** il quale, nella formulazione applicabile *ratione temporis* alla fattispecie esaminata, testualmente prevedeva: "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".

Una formulazione di tal fatta ha sempre portato l'Amministrazione finanziaria e gran parte della giurisprudenza ad interpretare la norma in chiave **antielusiva**, con conseguente applicazione dell'imposta di registro sulla base della causa reale del contratto, della volontà delle parti e degli effetti finali raggiunti a seguito delle esecuzione delle obbligazioni contrattuali.

In tal senso si è cercato di valorizzare la ricerca della reale volontà delle parti al di là del dato letterale contenuto nell'atto da registrare. Perciò parte della dottrina sosteneva che, al fine di ricercare tale reale volontà, si potesse far utilizzo anche dei criteri ermeneutici dettati dall'art. 1362, secondo comma, del c.c. secondo cui: "Per determinare la comune intenzione delle parti, si deve valutare il loro comportamento complessivo anche posteriore alla conclusione del contratto", legittimando perciò una sorta di valutazione sugli effetti economici prodotti dall'atto stesso.

3. La decisione della CTR Emilia Romagna

La decisione in commento, accogliendo l'appello dell'Ufficio, ha riformato la sentenza di primo grado sul presupposto di una corretta applicazione del più volte citato art. 20 DPR n. 131/1986 *ratione temporis* vigente. Ha stabilito, infatti, che l'intento dei contraenti fosse quello di compravendere un terreno anziché un fabbricato e, conseguentemente, ha ritenuto legittima la pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

Nel motivare la propria decisione, i giudici sono entrati nel merito della questione affrontata sostenendola,

altresì, con una costante giurisprudenza di legittimità espressasi in tal senso.

Infatti, sono partiti dall'assunto secondo il quale "l'intento reale concreto perseguito dalla parti fosse quello di procedere alla compravendita di un terreno edificabile", hanno sostenuto il predetto assunto con un richiamo all'**art. 1362** (comportamento delle parti utile all'interpretazione del contratto), ed infine lo hanno consolidato facendo un'attenta analisi dei fatti accaduti.

Hanno citato, infatti, la circostanza che a distanza di una settimana dal rogito di acquisto fosse stata volturata la richiesta di demolizione del fabbricato per ricostruirne uno totalmente diverso dal primo. Ciò appaleserebbe, secondo i giudici emiliani, il fatto che il reale oggetto della compravendita fosse il terreno e non il fabbricato.

Altri elementi di conferma alla reale volontà di volere acquistare un terreno piuttosto che un fabbricato venivano desunti dal fatto che la società acquirente avesse ad oggetto proprio la costruzione e rivendita di immobili che è ciò che, in effetti, è stato poi realizzato.

Elemento dirimente al fatto che non potesse trattarsi di **compravendita di fabbricato** era comprovato, secondo i giudici, infine, dal fatto che la comune operazione (di demolizione del fabbricato e nuova costruzione) fosse iniziata già prima della vendita, allorquando la venditrice aveva presentato richiesta di demolizione.

4. La giurisprudenza di legittimità

La decisione in commento è stata suffragata da diverse sentenze della Suprema Corte che, nel trattare fattispecie "assolutamente sovrapponibili" a quella trattata, ha così argomentato: "la immediata richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile al posto di quello vecchio poi demolito ha oggettivamente dato luogo a una vendita di terreno edificabile.....oggetto dell'accertamento è infatti non già "il valore di compravendita del terreno", ma appunto gli effetti oggettivi della compravendita... a cagione delle istantanee richieste di concessione edilizia e di demolizione del vecchio stabile" (con riferimento a Cass. n. 24799/2014).

Ancora citando la Corte di Cassazione (Cass. n. 12294/2015, Cass. n. 16983/2015 e Cass. n. 313/2018), i giudici emiliani hanno stabilito che dovesse essere valutata la causa in concreto del negozio e ciò ha portato a ritenere che oggetto del **negozio** fosse stato il terreno e non il fabbricato che risulta dopo demolito.

5. La novella all'art. 20 del D.P.R. 131/86

Il più volte citato art. 20 del DPR 131/86 è stata da ultimo novellato con la legge di Bilancio 2018 (art. 1, comma 87 lett. a) L. n. 205/2017) ed ha la seguente formulazione: "L'imposta 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 ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

Tale nuova formulazione impedisce agli Uffici una riqualificazione dell'atto sulla base di collegamenti negoziali o elementi extratestuali, salvo il caso dell'abuso del diritto.

Orbene, a parte la mancata invocazione della novella da parte dei difensori, i giudici, intervengono a escludere l'efficacia retroattiva della novella a seguito del recente intervento della Cassazione che, con sentenza n. 4407/2018, ha stabilito, in maniera chiara che "non ha natura interpretativa, ma innovativa, in quanto introduce limiti all'attività di riqualificazione della fattispecie precedentemente non previsti: ne deriva che tale disposizione non ha efficacia retroattiva e, pertanto, gli atti antecedenti alla data della entrata in vigore della stessa continuano ad essere assoggettati all'imposta secondo la disciplina contemplata dal detto art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 nella previgente formulazione".

Ne deriva che solo dal gennaio 2018 (data di entrata in vigore della novella) è impedita all'**Ufficio la riqualificazione dell'atto** registrato sulla base di elementi extratestuali o di collegamenti negoziali.

6. Conclusioni

La sentenza in commento, così come il richiamo operato alla sentenza della Cassazione sulla natura innovativa del novellato art 20 non appaiono immuni da vizi.

Per quanto concerne quanto stabilito dalla Cassazione con la citata sentenza n. 4407 v'è da sottolineare che la relazione illustrativa alla novella prevedeva: "La norma introdotta è volta, dunque, a definire la portata della previsione di cui all'art. 20 del DPR 131/86 al fine di stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalla parti), nonché dalla disposizioni contenute in altri negozi giuridici collegati con quello da registrare. Non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte".

Ora, il senso di tale relazione è sicuramente quello di porre fine ai dubbi che la precedente formulazione dell'art. 20 poneva.

Stabilire, così come la Suprema Corte ha fatto, la irretroattività della norma appare non condivisibile alla

luce della novella operata.

Per quanto concerne, invece, la fattispecie analizzata, i giudici, per giungere alla decisione presa, individuano la reale volontà delle parti nella compravendita del terreno anziché del fabbricato. Addirittura costituirebbe una prova di tale volontà il fatto che la venditrice avesse avviato la pratica di demolizione con richiesta di nuova costruzione prima della vendita.

Orbene, a ben vedere, la società acquirente oltre che al terreno ben poteva essere interessata proprio alla possibilità di demolizione del vecchio fabbricato con permesso di costruirne dei nuovi avvalendosi di una pratica edilizia già avviata. Ed ecco che, vista in questo modo, la reale volontà delle parti potrebbe essere ravvisata non nella **cessione del terreno**, così come statuito dai giudici della sentenza in commento, ma nella possibilità, già fattiva, di poter realizzare dei nuovi fabbricati.

Volume consigliato

<https://www.diritto.it/imposta-di-registro-ai-fini-dellaliquota-applicabile-rileva-la-forma-o-la-sostanza-del-contratto/>