

Giurisprudenza

Registro: l'edificio da abbattere equivale a un terreno fabbricabile

9 Dicembre 2014

L'imposta deve essere applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente (articolo 20 del Tur)

Thumbnail Image not found or type unknown
In tema di imposta di registro, il Dpr 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 (articoli 1362 e seguenti cc) assumono rilievo secondario.

Di conseguenza, è legittimo l'avviso di rettifica con cui l'Agenzia delle Entrate abbia riqualificato un atto di compravendita di terreno, con annesso un fabbricato fatiscente, come trasferimento di area edificabile, sulla base di molteplici elementi indiziari da cui si evinceva l'effettiva regolamentazione degli interessi delle parti.

È quanto si desume dalla sentenza n. 24799 del 21 novembre 2014, con cui la Cassazione è ritornata sulla problematica della corretta tassazione degli atti ai fini dell'imposta di registro.

La vicenda

L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione avverso una sentenza della Ctr dell'Emilia Romagna che, a conferma della pronuncia di primo grado, aveva annullato un avviso di rettifica con cui l'ufficio, ai sensi dell'articolo 20 del Dpr 131/1986, aveva riqualificato la vendita di un fabbricato obsolecente, poi demolito, come vendita di terreno edificabile, recuperando una maggiore imposta di registro.

Secondo la Ctr, la richiesta di concessione edilizia, presentata dalla società acquirente prima della demolizione del fabbricato, non presentava alcun collegamento funzionale con l'atto di compravendita.

Con il principale motivo di ricorso, l'Agenzia censurava la sentenza di secondo grado per violazione dell'articolo 20 del Dpr 131/1986, per non avere, la Ctr, attribuito alcuna rilevanza alla richiesta

della concessione edilizia, ai fini della riqualificazione dell'atto di compravendita.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, l'interpretazione più evoluta del predetto articolo 20 porta ad attribuire rilevanza alla natura intrinseca degli atti rispetto al loro titolo e forma apparente.

Proprio per tale motivo, la Ctr aveva errato nel non considerare i numerosi elementi di fatto che l'ufficio aveva prodotto per riqualificare un atto di compravendita (avente formalmente a oggetto un terreno sovrastato da antico fabbricato), come trasferimento di terreno edificabile, ovvero:

- la circostanza che la società acquirente si occupava di demolizione, costruzione e ristrutturazione di edifici
- il fatto che la stessa società, pochi giorni dopo l'acquisto, aveva presentato domanda di concessione edilizia, contraendo anche un mutuo per la realizzazione del fabbricato da costruire
- il prezzo dichiarato in atto, pari a dieci volte il valore catastale dell'immobile.

La pronuncia della Cassazione

La Cassazione, con la pronuncia in commento, ha accolto il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, cassando con rinvio la sentenza impugnata.

La Corte, richiamando un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (cfr Cassazione 16345/2013 e 15319/2013), ha ricordato che gli atti vanno tassati in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente producono, *"con la conseguenza che la Ctr non poteva escludere 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"*.

La finalità dell'articolo 20, infatti, è quella di privilegiare la intrinseca natura e gli effetti giuridici al titolo o la forma apparente degli atti sottoposti a registrazione.

La norma introduce in sostanza un criterio di qualificazione autonomo, rispetto alle ordinarie ipotesi interpretative civilistiche, che impone di tener conto, nella qualificazione del negozio, della sua causa reale e degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti, anche qualora siano stati stipulati, pur in tempi diversi, più atti (cfr Cassazione 9162/2010).

Ulteriori osservazioni

In tema di imposta di registro, l'articolo 20 del Tur, secondo cui *"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"*, impone di privilegiare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici reali prodotti dal contratto, rispetto al quale i canoni ermeneutici delineati in sede civile (articoli 1362 e seguenti del codice civile) assumono rilievo secondario.

In altre parole, la disposizione di cui all'articolo 20, letta in combinato disposto con l'articolo 1 del Tur, 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.

A tal proposito, con numerose sentenze (*ex multis cfr* Cassazione 10273/2007, 11457/2005 e 10660/2003), la Cassazione, dopo aver ribadito la funzione antielusiva dell'articolo 20, ha 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"*.

Con altra pronuncia (la 2713/2002), i giudici di legittimità hanno ulteriormente precisato che *"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"*.

Da ciò consegue, a parere della Corte, che *"... 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'articolo 20 del Dpr 26 aprile 1986, n. 131, visto in connessione con le altre disposizioni dello stesso atto normativo (articolo 1, articolo 21 e tariffa), ma anche perché tale interpretazione è l'unica conforme al principio costituzionale di capacità contributiva ex articolo 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"*.

La peculiarità dell'orientamento della pronuncia in commento, che fa seguito alla sentenza n. 21770 del 2014, consiste nell'aver sganciato il profilo dell'elusività dal *thema probandum*, ritenendo che l'interpretazione funzionale degli atti rientri nella fisiologica applicazione dell'imposta di registro, il cui fondamento è da rinvenirsi nel principio di capacità contributiva ex articolo 53 della Costituzione.

In merito ad un'analogica vicenda, si ricorda, infine, la pronuncia della Ctp di Ravenna 227/01/13, con la quale si è ritenuto che la riqualificazione operata ai fini dell'imposta di registro (dell'atto di

compravendita di fabbricato in cessione di area edificabile) valesse anche ai fini delle imposte dirette e della tassazione della relativa plusvalenza la quale, trattandosi di area edificabile, era rilevante in ogni caso, non richiedendosi il requisito della vendita infraquinquennale, come previsto dall'articolo 67, comma 1, lettera b) del Tuir.

Nel caso di specie, una settimana prima dell'atto di compravendita, il Comune aveva rilasciato un permesso di costruire avente a oggetto un fabbricato residenziale, previa demolizione dell'edificio già esistente. Era, pertanto, secondo i giudici, contraddittorio affermare che *la volontà della parte venditrice era quella di cedere il fabbricato a fronte dell'innegabile circostanza che la stessa parte aveva, otto mesi prima della data di compravendita, presentato domanda per costruirne uno completamente nuovo*, a dimostrazione che il vero oggetto della compravendita non fosse il fabbricato, bensì l'area e le sue potenzialità edificatorie.

di

Francesco Brandi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/registro-ledificio-abbattere-equivale-terreno-fabbricabile>