

**FATTO**

I fatti rilevanti ai fini della decisione, pacifici tra le parti e comunque provati *per tabulas*, sono i seguenti:

- V.G., comproprietaria di un fabbricato in via omissis a omissis, nell'ottobre 2010 ha presentato al Comune la richiesta costruzione di un nuovo fabbricato previa demolizione di quello esistente, tramite una pratica edilizia affidata al geometra S., sulla base di una specifica potenzialità edificatoria attribuita al terreno dal Regolamento Edilizio Urbano;
- V. G. e l'altro comproprietario F. R., il 16 settembre 2011 hanno poi venduto l'immobile alla T. s.r.l., e l'imposta di registro è stata tassata con l'aliquota del 7%, essendo il rogito riferito a vendita di fabbricato;
- lo stesso giorno del rogito di acquisto, T. s.r.l. ha acceso un contratto di mutuo per finanziare opere edilizie;
- sette giorni dopo la vendita, il 23/9/2011 la T.s.r.l. ha richiesto al Comune il cambio di intestazione della pratica edilizia intestata alla G., con voltura a suo favore;
- poco tempo dopo, e cioè il 15/12/2011, il Comune ha rilasciato alla T. s.r.l. il permesso relativo alla pratica edilizia per la costruzione di un nuovo edificio residenziale di sei alloggi, previa integrale demolizione di quello esistente;
- l'Ufficio ha allora contestato a venditori ed acquirente la natura dell'atto di acquisto, riqualificandolo da compravendita di fabbricato a compravendita di terreno, e così rettificando la tassazione operata sull'imponibile con l'applicazione dell'aliquota

dell'8% anziché del 7%, alla stregua di quanto previsto dall'articolo 1 della tariffa allegata al DPR. n. 131/1986, con conseguente accertamento di maggiore imposta.

Ciò detto, venditori (G. e R.) ed acquirente (T. s.r.l.) hanno impugnato l'accertamento davanti alla CTP di Forlì, ribadendo che oggetto della compravendita doveva ritenersi il fabbricato e non già il terreno, tenuto conto che al momento della vendita il fabbricato era effettivamente presente.

Ha resistito l'Ufficio, ribadendo che il reale intento delle parti non poteva che essere quello di compravendere un terreno edificabile, avendo la cessione come oggetto solo formale il fabbricato, ma oggetto sostanziale il terreno edificabile e la sua cubatura.

La CTP ha accolto il ricorso, 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.

Avverso la sentenza ha interposto appello l'Ufficio, evidenziando in diritto che, ai sensi dell'articolo 20 DPR n. 131/1986, l'imposta va applicata sulla base dell'intento effettivamente perseguito dalle parti; ed evidenziando in fatto che, nella fattispecie oggetto di causa, non possono esservi dubbi in ordine alla circostanza che l'intento perseguito era quello di ottenere il terreno al fine di edificare alloggi, essendo il fabbricato esistente stato immediatamente demolito.

Hanno resistito le parti private, sul presupposto della correttezza delle argomentazioni sviluppate dall'impugnata sentenza.

La causa è stata discussa in pubblica udienza, così come domandato dalle appellate.

## DIRITTO

a) Ai sensi dell'art. 20 DPR n. 131/1986 *ratione temporis* vigente, “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 sostanza, la disposizione normativa prevede che l'applicazione dell'imposta di registro prescindia dal *nomen iuris* dato dalle parti all'atto, e chiede invece di verificare quale sia la reale causa concreta del negozio soggetto a tassazione, dovendosi applicare le imposte in base all'effetto pratico che è stato conseguito dall'atto stesso e non già in base alla qualificazione autonomamente data dalle parti, ciò anche a prescindere dall'intento elusivo (per la pacifica giurisprudenza di legittimità, cfr. *ex pluribus* Cass. n. 21676/2017, Cass. n. 6758/2017, Cass. n. 9582/2016, Cass. n. 8542/2016, Cass. n. 24594/2015, Cass. n. 9961/2015, Cass. n. 8655/2015, Cass. n. 1955/2015, Cass. n. 21770/2014, Cass. n. 7335/2014, Cass. n. 16345/2013, Cass. n. 15743/2013, Cass. n. 15319/2013, Cass. n. 8100/2013, Cass. n. 6835/2013, Cass. n. 1534/2013, Cass. n. 1102/2013, Cass. n. 23584/2012, Cass. n. 3584/2012).

Tanto premesso in linea di diritto, ritiene il Collegio in linea di fatto che sia del tutto evidente come l'intento reale concreto perseguito dalle parti fosse quello di procedere alla compravendita di un terreno edificabile, non già di un fabbricato.

Invero, del tutto dirimente è in proposito il comportamento delle parti, rilevante ai fini dell'interpretazione del contratto *ex* articolo 1362 c.c.

Infatti, a distanza di una settimana dal rogito di acquisto, è stata volturata la domanda, già precedentemente presentata, di autorizzazione alla completa demolizione del fabbricato ed alla ricostruzione di un fabbricato totalmente diverso dall'esistente.

Ciò inequivocabilmente appalesa come reale oggetto della compravendita fosse il terreno e non già il fabbricato, non potendo essere reale oggetto di compravendita, per un rilevante importo di € 550.000, un fabbricato poi immediatamente destinatario della richiesta di totale demolizione per potere sfruttare le potenzialità edificatorie del terreno, riconosciute dal Regolamento Organo Edilizio del Comune. Anzi, il fabbricato va piuttosto inteso come una limitazione all'attività che l'acquirente si era prefisso e relativa all'edificazione di villette a schiera da collocare sul mercato.

D'altro canto, ciò è anche del tutto coerente con l'attività della società acquirente, che ha ad oggetto sociale proprio l'attività di costruzione e rivendita di beni immobili, ciò che è effettivamente realizzato costruendo alloggi poi alienati a terzi.

E che l'oggetto del contratto fosse per tutte le parti, non solo per la parte acquirente, quello di compravendere un'area fabbricabile per costruire una nuova palazzina, è comprovato dal fatto che la comune operazione è iniziata già prima della vendita, allorquando la G. ha presentato al Comune la richiesta di demolizione del fabbricato e di nuova costruzione, richiesta poi oggetto di voltura a favore dell'acquirente e realizzata con la collaborazione dello stesso professionista che aveva in precedenza assistito la parte venditrice.

Risulta quindi evidente che la demolizione e la successiva costruzione, lungi dall'essere una situazione solo eventuale e successiva alla compravendita, rappresenta piuttosto il *proprium* connotante la compravendita stessa.

In ragione di tutto quanto sopra, deve concludersi che il reale oggetto della compravendita per cui è causa è stato il terreno e non già il fabbricato, così come statuito anche dalla Suprema Corte in un caso assolutamente sovrapponibile al presente, ove si è argomentato che *“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”* (così testualmente Cass. n. 24799/2014).

Anche successivamente, la Suprema Corte ha infatti poi più volte ribadito che deve essere valutata la causa in concreto del negozio, e ciò porta a ritenere oggetto di vendita è il terreno e non il fabbricato, laddove, dopo la vendita, il fabbricato sia stato demolito (Cass. n. 12294/2015, Cass. n. 16983/2015 e Cass. n. 313/2018).

Le sopra estese conclusioni con riferimento al caso concreto, non solo non sono contraddette dalla novella apportata all'articolo 20 DPR n. 131/1986 da parte dell'articolo 1 comma 87 lettera a) L. n. 205/2017 (norma peraltro nemmeno invocata dagli appellati), ma anzi, sono viepiù rafforzate dall'entrata in vigore di tale novella.

Infatti, è ben vero che l'articolo 20 ora in vigore recita che *“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*", ciò che impedisce la riqualificazione dell'atto da parte dell'Ufficio sulla base di collegamento negoziale o elementi extratestuali, salvo il caso di abuso del diritto.

Tuttavia, è altrettanto vero che la giurisprudenza ha subito chiarito che la novella, in vigore del 1 gennaio 2018, *“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”* (Cass. n. 2007/2018): deriva quindi che solo dal gennaio 2018 è impedita all'Ufficio la riqualificazione dell'atto sulla base di elementi extratestuali e del collegamento negoziale, salvo l'abuso del diritto, e quindi non può essere revocata in dubbio la correttezza della giurisprudenza sopra citata, che con riferimento agli atti registrati nel periodo precedente e sulla base del dato normativo all'epoca vigente, ha riqualificato l'atto registrato anche utilizzando elementi extratestuali.

Tanto basta per ritenere legittimo il comportamento dell'Ufficio, con la conseguenza che, in riforma della sentenza appellata, va rigettata l'originaria impugnazione delle parti private.

**b)** Nonostante la soccombenza delle appellate parti private, le spese di lite del doppio grado di giudizio vanno compensate *ex artt.* 15 D.Lgs. n. 546/1992, dovendosi rinvenire le *“gravi ed eccezionali ragioni”* nel fatto che, come illustrato nel punto

precedente, solo in prossimità dell'inizio del contenzioso, ed anzi con alcune pronunce successive all'inizio del contenzioso, la Corte di cassazione ha risolto la questione oggetto di causa, nel senso favorevole all'Agenzia, con le citate sentenze di Cass. n. 24799/2014, Cass. n. 12294/2015, Cass. n. 16983/2015 e Cass. n. 313/2018.

**P.Q.M.**

**la Commissione Tributaria Regionale di Bologna sez. XI**

definitivamente pronunciando nel contraddittorio tra le parti ed a seguito di pubblica udienza

- in accoglimento dell'appello, rigetta l'originaria domanda del contribuente;
- compensa tra le parti le spese di lite.

Bologna, 14/12/2018

Il Giudice rel. est.

Gianluigi Morlini

Il Presidente

Elisabetta Mainini

**Commissione Tributaria Regionale di Bologna Sez. 11; sentenza 22/9/2018-7/1/2019, n. 47/2019; Pres. Mainini Rel. est. Morlini;** Agenzia delle Entrate di Forlì Cesena (dott. Gasbarro) c. T. s.r.l., G. V. e R. F. (dott.ssa Zavagli).

**Imposta registro - vendita terreno con sovrastate fabbricato - successiva richiesta concessione edilizia per costruzione nuovo immobile previa demolizione fabbricato – riqualificazione atto vendita terreno edificabile e conseguente rettifica dell'imposta.**

**Imposta registro – modifica art. 20 DPR n. 131/1986 da parte art. 1 comma 87 lett.**

**a) L. n. 205/2017 con effetto da 1 gennaio 2018 - introduzione limiti all'attività di riqualificazione precedentemente non previsti - natura non interpretativa ma innovativa della norma - conseguente efficacia non retroattiva – conseguente assoggettabilità a previgente disciplina atti registrati *ante* 2018.**

**Artt. 20 DPR n. 131/1986**

In materia di imposta di registro, nel caso di vendita di terreno con sovrastante fabbricato, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del fabbricato, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce.

In materia di imposta di registro, l'art. 1 comma 87 lett. a) L. n. 205/2017, modificativo dell'art. 20 d.P.R. n. 131/1986 con effetto dal 1 gennaio 2018, 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 d.P.R. n. 131/1986 nella previgente formulazione.