

Imposta di registro e impianti eolici: la locazione svuotata dalle servitù costituite sulle stesse aree si riqualifica «ab intrinseco» come diritto di superficie, con l'aliquota degli atti costitutivi

L'art. 20 TUR consente di riqualificare l'atto sulla base del suo solo contenuto: se il contratto costituisce, sulle stesse aree concesse in locazione, servitù che ne impediscono il godimento, la locazione resta priva di causa e l'operazione va tassata come costituzione di diritto di superficie. A quest'ultima non si applica l'aliquota del 15 per cento prevista per i trasferimenti di terreni agricoli.

PROVVEDIMENTO	Cass. civ., sez. trib., ordinanza 10 settembre 2026, n. 25213 · Pres. Stalla
DECISIONE	Accoglimento del solo motivo sull'aliquota, rigetto degli altri · cassazione con rinvio
OGGETTO	Imposte di registro, ipotecaria e catastale · parco eolico · maggiori imposte accertate per 752.415 euro

1. MASSIMA

In tema di imposta di registro, l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, nel testo risultante dalla legge n. 205 del 2017 e interpretato autenticamente dalla legge n. 145 del 2018, consente all'Amministrazione di riqualificare l'atto presentato per la registrazione soltanto sulla base degli elementi da esso desumibili. È legittima la riqualificazione operata ab intrinseco del contratto di locazione trentennale di terreno agricolo per la realizzazione di un parco eolico in costituzione di diritto di superficie, quando dal medesimo atto risulti che sulle aree locate sono contestualmente costituite servitù di elettrodotto, di passaggio e di proiezione dei rotori che ne impediscono ogni utilizzazione, privando la locazione della sua funzione tipica di godimento del bene.

La riqualificazione ai sensi dell'art. 20 è distinta dalla contestazione dell'abuso del diritto, che richiede, ai sensi dell'art. 53-bis del d.P.R. n. 131 del 1986 e dell'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000, la prova del vantaggio fiscale indebito e il rispetto delle garanzie procedurali. L'interpretazione del contratto è accertamento di fatto riservato al giudice di merito.

L'aliquota del 15 per cento prevista dall'art. 1, terzo periodo, della Tariffa per il trasferimento di terreni agricoli a soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali non si applica alla costituzione del diritto di superficie, che si costituisce e non si trasferisce: si applica l'aliquota prevista per gli atti costitutivi di diritti reali di godimento, pari nella specie all'8 per cento ratione temporis.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articoli 20 e 53-bis del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata; articolo 1, comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205; articolo 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145; articoli 1 e 10 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347; articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212; articoli 934, 952 e 1571 del codice civile; articolo 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; articoli 112 e 360, primo comma, nn. 3, 4 e 5, del codice di procedura civile.

3. FATTO E SVOLGIMENTO PROCESSUALE

Il proprietario dei terreni e la società di progetto stipulavano un contratto, poi integrato, di locazione e costituzione di diritti reali per l'installazione di aerogeneratori: diritti di superficie sulle aree occupate dalle pale, locazione trentennale delle aree circostanti e, sulle stesse aree locate, servitù di

elettrodotto, di passaggio e di proiezione ortogonale dei rotori. L'Agenzia delle entrate, applicando l'art. 20 TUR, riquilificava la locazione in costituzione di diritto di superficie e liquidava maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale per 752.415 euro.

Il giudice di primo grado annullava l'avviso per il mancato contraddittorio preventivo. Il giudice d'appello lo riteneva invece legittimo: la locazione era priva di causa già dalla lettura del contratto, perché le servitù costituite sulle medesime aree ne impedivano il godimento, ed era stata stipulata per realizzare un risparmio d'imposta. Applicava inoltre l'aliquota del 15 per cento prevista per i terreni agricoli. Le due società proponevano ricorso per cassazione, principale e incidentale.

4. MOTIVI DI RICORSO

Le ricorrenti denunciavano la motivazione apparente della sentenza d'appello, ritenuta adesiva alla tesi dell'Ufficio; la violazione dell'art. 20 TUR, nella formulazione originaria e in quella modificata nel 2017, sostenendo che l'imposta ha ad oggetto gli effetti giuridici dell'atto, che la norma non ha natura antielusiva e che la locazione rispondeva a un interesse concreto delle parti; l'omesso esame della diversa estensione delle aree locate, di quelle gravate dal diritto di superficie e di quelle asservite.

Deducevano inoltre l'ultrapetizione, per essersi il giudice fondato sull'occupazione dell'intera area mediante le servitù, fatto non contestato nell'avviso, e l'errata applicazione dell'aliquota del 15 per cento e delle imposte ipotecaria e catastale.

5. DECISIONE

La Corte rigetta i primi cinque motivi. La motivazione d'appello supera il minimo costituzionale, perché indica gli elementi da cui il giudice ha tratto il convincimento. Sulla riquilificazione, ricostruisce l'evoluzione dell'art. 20: la novella del 2017, qualificata di interpretazione autentica dalla legge di bilancio 2019 e ritenuta legittima dalla Corte costituzionale con le sentenze n. 158 del 2020 e n. 39 del 2021, ammette soltanto la riquilificazione fondata sul contenuto dell'atto. Nella specie il giudice d'appello si è mantenuto entro questo limite, perché l'incompatibilità fra la locazione e le servitù risultava dal testo negoziale; e l'interpretazione del contratto, adeguatamente motivata, non è sindacabile in sede di legittimità.

La diversa estensione delle aree non è decisiva, perché la decisione si fonda sugli effetti giuridici complessivi dell'atto e non su dati quantitativi; il richiamo alle servitù è un passaggio necessario della motivazione sulla qualificazione e non integra ultrapetizione.

Accoglie invece il sesto motivo. Richiamando Cass. n. 3461 del 2021 e n. 27293 del 2024, rese in materia di impianti fotovoltaici, afferma che il termine «trasferimento» della Tariffa non comprende la costituzione del diritto di superficie: l'aliquota del 15 per cento non si applica, e si deve fare riferimento a quella dell'8 per cento vigente all'epoca dell'atto. Le imposte ipotecaria e catastale vanno determinate secondo la qualificazione giuridica dell'operazione. Cassa con rinvio per la rideterminazione dell'imposta.

6. QUADRO NORMATIVO

L'art. 20 TUR, nel testo vigente, impone di applicare l'imposta secondo la natura intrinseca e gli effetti giuridici dell'atto, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti collegati. La riforma ha superato l'indirizzo che attribuiva rilievo alla causa concreta e al collegamento negoziale, e ha riservato all'art. 53-bis TUR, che rinvia all'art. 10-bis dello Statuto, la repressione delle operazioni prive di sostanza economica.

L'art. 1 della Tariffa distingue gli atti traslativi della proprietà e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento, soggetti all'aliquota ordinaria, dal trasferimento di terreni agricoli a soggetti privi della qualifica agricola, soggetto all'aliquota maggiorata. L'art. 952 del codice civile, a sua volta, di-

stingue la costituzione del diritto di fare e mantenere una costruzione sul suolo altrui dall'alienazione della proprietà superficiaria già esistente.

7. ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE

Sull'art. 20 la decisione si allinea all'indirizzo ormai costante, formatosi dopo le sentenze costituzionali del 2020 e del 2021, secondo cui la riqualificazione è ammessa soltanto se operata ab intrinseco, e richiama tra le altre Cass. n. 10688 e n. 9065 del 2021, n. 2677 del 2022 e n. 1151 del 2026. Il suo apporto sta nella dimostrazione che il limite testuale non impedisce una riqualificazione anche incisiva, quando l'incompatibilità tra le clausole emerge dall'atto stesso: qui la locazione è stata ritenuta priva di causa perché le servitù costituite nello stesso contratto sottraevano al conduttore ogni godimento del fondo.

Sull'aliquota la pronuncia estende al settore eolico l'indirizzo, espresso per il fotovoltaico da Cass. n. 3461 del 2021 e n. 27293 del 2024, secondo cui la costituzione del diritto di superficie non è un trasferimento e sfugge all'aliquota maggiorata dei terreni agricoli. Ne risulta un esito articolato: l'Amministrazione vince sulla qualificazione, il contribuente sulla misura dell'imposta.

Pubblicato il 24 settembre 2026 · Redazione MassimarIA

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.