



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LIGURIA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	VENTURINI	MARIO CARLO	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	PIOMBO	BRUNO	Giudice
<input type="checkbox"/>	TEPPATI	LODOVICO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1413/2015
depositato il 19/08/2015

- avverso la sentenza n. 283/2015 Sez:10 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di GENOVA

contro:
ROV SRL
VIA MAR GLACIALE ARTICO 14 00122 ROMA

difeso da:
MAINARDI ALESSANDRO GINO
C.SO MATTEOTTI 10 20100 MILANO

e da
PIERMARTINI ROSI ANDREA
CORSO MATTEOTTI 10 20100 MILANO

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE GENOVA
VIA FIUME, 2 16100 GENOVA GE

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 10/1T/7269/P003 REGISTRO 2010

- sull'appello n. 1414/2015
depositato il 19/08/2015

- avverso la sentenza n. 284/2015 Sez:10 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di GENOVA

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1413/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

03/04/2017 ore 09:30

N°

156

PRONUNCIATA IL:

3-4-2017

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

18-5-2017

Il Segretario

[Signature]



(segue)

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1413/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

03/04/2017 ore 09:30

contro:
ROV SRL
VIA MAR GLACIALE ARTICO 14 00122 ROMA

difeso da:
MAINARDI ALESSANDRO GINO
CORSO MATTEOTTI 10 20100 MILANO

e da
PIERMARTINI ROSI ANDREA
CORSO MATTEOTTI 10 20100 MILANO

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE GENOVA
VIA FIUME, 2 16100 GENOVA GE

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 10/1T/7267/P003 REGISTRO 2010

- sull'appello n. 2058/2015
depositato il 11/12/2015

- avverso la sentenza n. 1120/2015 Sez:5 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di GENOVA

contro:
ROV SRL
VIA MAR GLACIALE ARTICO 14 00122 ROMA

difeso da:
MAINARDI ALESSANDRO GINO
CORSO MATTEOTTI 10 20100 MILANO

e da
PIERMARTINI ROSI ANDREA
COROSO MATTEOTTI 10 20100 MILANO

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE GENOVA

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 10-IT-007278-000-POO3 REGISTRO 2010

- sull'appello n. 14/2016
depositato il 07/01/2016

- avverso la sentenza n. 1124/2015 Sez:5 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di GENOVA

contro:



(segue)

ZOCCOLA MARIA GABRIELLA
VIA VESUVIO 21 16134 GENOVA

difeso da:

MAINARDI ALESSANDRO GINO
C.SO MATTEOTTI 10 20100 MILANO

e da

PIERMARTINI ROSI PIERMAR ANDREA
C.SO MATTEOTTI 10 20100 MILANO

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE GENOVA

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 10/1T/7267/P001 REGISTRO 2010

- sull'appello n. 15/2016
depositato il 07/01/2016

- avverso la sentenza n. 1125/2015 Sez:5 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di GENOVA

contro:

ZOLA ENRICO
VIA CALABRIA 9 31033 CASTELFRANCO VENETO

difeso da:

GHENO CLAUDIO
CORSO MATTEOTTI 10 20100 MILANO

e da

MAINARDI ALESSANDRO GINO
C.SO MATTEOTTI 10 20100 MILANO

e da

PIERMARTINI ROSI ANDREA
C.SO MATTEOTTI 10 20100 MILANO

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE GENOVA

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 10/1T/7267/P002 REGISTRO 2010

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1413/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

03/04/2017 ore 09:30



(segue)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 05.10.2010 viene registrato il contratto stipulato il 10.09.2010 tra gli eredi di Enrico Zola (Enrico ZOLA e Maria Gabriella ZOCCOLA) e la Società ROV srl, avente ad oggetto la costituzione del diritto venticinquennale di superficie sui terreni agricoli di proprietà degli stessi, situati nel Comune di Oviglio (AL), per consentire il potenziamento di un complesso impianto "fotovoltaico" per la produzione di energia elettrica. L'imposta di Registro viene autoliquidata nella misura dell'8% (oltre ulteriori accessori di legge) del valore assunto dai Contrenti ad imponibile.

L'Ufficio ritiene che ai sensi dell'art. 1, c. 3, della Tariffa Parte prima allegata al DPR n. 131/86, l'aliquota applicabile prevista per i trasferimenti ad oggetto terreni agricoli sia del 15%, considerato che la futura costruzione di un impianto fotovoltaico rimovibile non alteri l'attuale destinazione agricola dei terreni concessi. L'Ufficio motiva la pretesa richiamando il principio espresso dalla prassi (Ris. n. 112/E/2009) secondo cui la realizzazione del manufatto in discorso non comporta l'automatica classificazione del terreno sul quale lo stesso sorge, quale area edificabile.

In altri termini, perdurando la natura agricola del terreno anche dopo la costruzione dell'impianto, il negozio giuridico rientra nel caso contemplato al comma 3 citato, scontando la maggior tassazione.

Nell'avviso viene anche liquidata imposta in misura fissa pari ad € 168 per la costituzione, nell'atto, di diritto di prelazione.

Le parti private tutte si costituiscono in giudizio a seguito di rigetto dell'istanza di mediazione presentata ex art. 17 bis D.Lgs. 546/92, censurando sostanzialmente sia l'illegittimità delle imposte riliquidate per asserita errata interpretazione normativa e/o assenza in radice del presupposto oggettivo, che l'irrelevanza e l'inconferenza della prassi citata.

Vengono così originati i ricorsi:

RGR 2083/13 (sent. CTP GE n. 283/10/15, poi RGAppelli CTR GE 1413/2015)

RGR 2084/13 (sent. CTP GE n. 284/10/15, poi RGAppelli CTR GE 1414/15)

RGR 1634/13 (sent. CTP GE n. 1120/5/15, poi RGAppelli CTR GE 2058/15)

RGR 1749/13 (sent. CTP GE n. 1124/5/15, poi RGAppelli CTR GE 14/16)

RGR 1750/13 (sent. CTP GE n. 1125/5/15, poi RGAppelli CTR GE 15/16)

Nei ricorsi introduttivi i ricorrenti sostengono di aver applicato il comma 1 dell'art. 1 Tariffa di Registro, che letteralmente dispone per *gli atti costitutivi di diritti reali immobiliari* (quindi anche quello di superficie) la soggezione all'aliquota dell'8%, mentre il comma 3 adottato dall'Ufficio si riferisce alla diversa ipotesi di *trasferimento di terreni agricoli*. Eccepiscono:

1. Nullità dell'avviso per insussistenza del fatto e dei presupposti, in quanto emesso in violazione dell'art. 36 comma 2 DL 223/2006. Precisano:

a) Che non è considerabile come terreno agricolo ogni terreno che non sia qualificabile come edificabile nella pianificazione comunale;

b) Che esiste un ambito intermedio tra il terreno agricolo e il terreno edificabile, costituito da aree c.d. "zone di rispetto": p.es. cimiteriale, stradale, aeroportuale;

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1413/2015 r

UDIENZA DEL

03.04.17 ore 01

Fa



(segue)

c) Che nella fattispecie i terreni sono classificati -a livello di destinazione urbanistica- per una parte come inedificabili di rispetto cimiteriale, per una parte zona rurale destinata ad attività ed attrezzature agricole;

d) Che l'Autorizzazione Unica rilasciata dalla Provincia di Alessandria il 19.03.2010 rappresenta per legge una variante dello strumento urbanistico;

e) Che l'utilizzo della tassazione più favorevole è stato confermato dalla stessa Suprema Corte (Cass. n. 16495/2003), dalla Commissione Tributaria Centrale (sent. 5747/XVI/1990, e in ambito comunitario (Direttive 2001/77/Ce; 2009/28/Ce).

2. Nullità dell'avviso emesso in violazione dell'art. 1 della Tariffa Parte Prima allegata al DPR 131/86; evidenziano che il diritto di superficie appartiene alla categoria dei diritti reali di godimento, tipologia che non intacca la proprietà del suolo, ma impedisce che la stessa si espanda a ciò che insiste sopra o sotto al suolo; non rientra, quindi, nella nozione di "trasferimento" di diritti; richiama la giurisprudenza sopra riferita.

Concludono chiedendo l'annullamento dell'avviso di liquidazione per i motivi di cui ai punti 1 e 2, con vittoria di spese ed onorari.

3. Va osservato che nonostante che nella premessa del ricorso si richiami il fatto che la debenza è relativa sia all'imposta proporzionale che all'imposta in misura fissa pari ad € 167,00 originata dalla previsione in atto di diritto di prelazione, su tale punto nel testo dei ricorsi e nelle conclusioni non viene sviluppata alcuna contestazione/motivazione/deduzione.

L'Ufficio si costituisce e quanto all'aliquota proporzionale applicabile insiste sul 15%, atteso che i terreni o sono qualificati come dedicati ad attività ed attrezzature agricole e quindi sono terreni agricoli, o sono aree di rispetto cimiteriale, per le sole quali è semmai possibile nutrire dubbi sull'aliquota applicabile; ma afferma che i dubbi sono risolti dall'art. 23 del DPR 131/86 laddove precisa che in caso di disposizione riguardante più beni o diritti con aliquote diverse, si applica quella più alta.

Quanto alla nozione di "trasferimento" per come utilizzata nell'art. 1 citato, ne contesta la versione offerta da controparte, atteso che il termine va riferito all'apertura dell'articolo stesso, che si riferisce in genere agli *"atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento"*. Perciò non pare possibile distinguere tra atti di trasferimento ed atti costitutivi, per cui trattandosi di trasferimento di un diritto riguardante terreno agricolo, va applicata l'aliquota del 15%.

Chiede reiezione del ricorso con vittoria di spese e onorari di giudizio, maggiorati del 50% a titolo di spese del procedimento di mediazione.

La CTP GE con le sentenze sopra elencate, oggi impugnate, aderisce all'orientamento giurisprudenziale di cui a Cass. 16495/2003 (citata), ritiene che il termine "trasferimento" utilizzato nell'art. 1 citato sia riferibile solo agli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali di godimento, escludendone gli atti costitutivi come la servitù che non comporta trasferimento di diritti ma solo compressione del diritto di proprietà. Nulla esprime in relazione all'imposta in misura fissa. Annulla gli avvisi e compensa le spese.

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1413/2015 r

UDIENZA DEL

03.04.17 ore 01

TH



(segue)

Successivamente l'Agenzia delle Entrate presenta appello presso questa CTR avverso tutte le sentenze, originando presso la CTR GE i fascicoli RGA sopra elencati; detti fascicoli (tutti trattati congiuntamente all'odierna udienza) possono essere riuniti sotto il n. 1413/2015 per connessione soggettiva e oggettiva, come da richiesta depositata da ROV srl in data 18.04.2017. L'Ufficio sostiene la validità del proprio operato, ritenendo che la CTP GE sia incorsa in erronea interpretazione normativa e/o in difetto di motivazione e chiede la riforma della Decisione emessa, approfondendo in diritto i punti discussi in primo grado:

- Sul vizio di motivazione della pronuncia.
- Sulla legalità della pretesa.

Nell'appello relativo alla sent 1120/5/15 evidenzia che la CTP ha annullato gli avvisi interamente, ma in merito alla tassazione in misura fissa non vi sono state richieste né da parte privata né da parte pubblica, per cui essa dovrebbe essere comunque confermata.

Chiede che questa CTR annulli la decisione appellata e confermi in toto l'avviso di liquidazione formato dall'Ufficio. Con vittoria di spese ed onorari.

Le parti private presentano controdeduzioni sviluppando a loro volta le ragioni che hanno indotto il notaio all'applicazione dell'aliquota dell'8%, nonché il supporto legislativo a tale scelta e la conformità di tale scelta al diritto comunitario. Citano plurime sentenze favorevoli di merito, su fattispecie identiche.

Chiedono:

- Conferma della sentenza di 1° grado, con reiezione dell'appello dell'Ufficio.
- Vittoria di spese ed onorari.

Si procede in pubblica udienza, durante la quale le parti insistono come in atti.

In particolare l'Ufficio afferma che la sentenza della Corte di Legittimità 16495/2003 richiamata da controparte e dalla CTP- è isolata. Evidenzia che la vicenda trae origine da una interpretazione del notaio rogante Bechini, che in diverse occasioni similari ha ritenuto di applicare l'aliquota dell'8%. Evidenzia che è vero che il T.U. è norma risalente, ma sia la prassi ministeriale, sia il collegio notarile, sia la dottrina da tempo sono orientati per l'aliquota del 15%. Afferma che il problema in passato aveva scarsa rilevanza, ma ora -visto lo sviluppo della tecnologia in questione- coinvolge investimenti e interessi consistenti. Afferma che il Notaio Bechini adotta una lettura letterale della norma, ma l'interpretazione corretta va ricercata nel fatto che il T.U. è stato redatto sulla base di una legge delega che dava mandato per riordinare la materia, non per innovarla, e la sent. 34/60 C. Cost. afferma che va analizzato il rapporto tra legge delega e testo delegato. Evidenzia che il Ministero delle Finanze ha emesso circolare interpretativa subito dopo l'approvazione del T.U.

In particolare parte privata afferma che nel 2010 quando il Notaio Bechini ha adottato l'aliquota dell'8% l'unico precedente era costituito dalla sentenza di Cass. n. 16495/2003. Ha aderito a quella tesi, e successivamente -riguardo agli atti dallo stesso rogati- tutte le C.T. interessate si sono espresse in tal senso. Evidenzia che le fonti dottrinali e dell'Ordine Notarile sono successive e comunque discutibili.

L'Ufficio in sede di replica evidenzia che la prima interpretazione è del MEF, rilasciata il giorno dopo la pubblicazione del T.U..

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1413/2015 r

UDIENZA DEL

03.04.17 ore 09

5a



(segue)

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, letti gli atti e udite le parti in pubblica udienza, rileva che le controdeduzioni e le argomentazioni dell'Ufficio sono solo parzialmente fondate:

>A) Oggetto della vertenza è principalmente la questione relativa all'aliquota dell'imposta di registro proporzionale da applicarsi agli atti costitutivi di diritti reali di godimento; conseguentemente, ogni riferimento alla normativa relativa agli atti di trasferimento della proprietà del concedente è da ritenere inconferente.

>B) Nella fattispecie, ad avviso della Commissione, trova applicazione l'art. 1, della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131/1986, che regola la registrazione degli *"atti soggetti a registrazione in termine fisso"*. Con riferimento al caso di specie vanno presi in considerazione i commi 1 e 3 del citato art. 1, in particolare:

il comma 1 (applicato dal contribuente) stabilisce: *"atti traslativi a titolo di proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi: 8%"*;

il comma 3 (applicato dall'Ufficio) stabilisce: *"se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli articoli 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153: 15%"*.

>C) Ad avviso della Commissione, l'interpretazione della legge deve basarsi in via prioritaria sulla lettura della norma, che nel caso appare chiara. In particolare nella fattispecie, ritenere che il legislatore abbia utilizzato il termine *"trasferimento"* per ricomprendere anche gli atti costitutivi urta con la formulazione della normativa che, al c. 1, tratta espressamente sia degli atti traslativi che quelli costitutivi, mentre al c. 3 fa riferimento ai soli atti ad effetto traslativo.

La costituzione del diritto di superficie implica la separazione tra la proprietà del suolo e la proprietà della costruzione soprastante o sottostante già esistente o da costruire e gli effetti da esso discendenti sono, per il concedente, l'obbligo di consentire la costruzione dell'opera e di astenersi da modalità d'uso del suolo che possano successivamente arrecare pregiudizio alla costruzione, per il superficiario, invece, vi è la costituzione del diritto di fare e mantenere l'opera sopra o sotto il suolo e/o la costituzione del diritto di proprietà sulla costruzione.

Appare pacifico, dunque, che mentre con il trasferimento la parte alienante cede qualunque diritto sul bene, nel secondo caso la situazione è proprio quella, inversa, di condivisione dei diritti in capo a due soggetti, titolari il primo del diritto di superficie ed il secondo della nuda proprietà.

In tal senso, l'orientamento espresso dalla Corte di Legittimità con la sentenza 16495/2003 appare tuttora condivisibile, nonostante il diverso avviso della prassi ministeriale. Quanto allo Studio n. 35-2011/T del Consiglio Nazionale del Notariato, va rilevato che riporta semplicemente e acriticamente l'applicazione dei criteri applicativi espressi nella circolare ministeriale, ma pone comunque in evidenza (senza esprimere proprie considerazioni in relazione a nessuna delle due tesi) il diverso avviso della Corte di Legittimità, per il quale manifesta perplessità solo in relazione alla difficoltà di ricondurre la concessione di utilizzo di un terreno per realizzare un impianto fotovoltaico alla nozione di servitù. Quanto all'orientamento di Legittimità va rilevato, tra l'altro, che tale sentenza non può

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1413/2015 r

UDIENZA DEL

03.04.17 ore 01



(segue)

definirsi (come fanno l'Ufficio e il Consiglio Nazionale del Notariato) "isolata", termine comunemente usato per evidenziare un unico pronunciamento in senso difforme da molteplici altri: semplicemente è -per quanto a conoscenza della Commissione- "l'unico" pronunciamento sulla tematica.

Per contro, va condiviso l'assunto dei primi giudici laddove -con considerazioni espresse solo a rafforzamento del *decisum* e pertanto non considerabili come ultrapetizione- affermano che la ratio della norma e della tassazione possono rinvenirsi nella volontà di scoraggiare il trasferimento a titolo definitivo di fondi agricoli per scopi industriali, favorendo il recupero della destinazione agricola al termine della concessione. Questo anche in linea con la normativa comunitaria, che favorisce la creazione di fonti di energia pulita, fra le quali ovviamente ricade la costruzione di impianti fotovoltaici.

Né appare di pregio il riferimento fatto dall'Ufficio al dettato della legge delega, che non avrebbe consentito una stesura del T.U. tale da "innovare" in materia: la legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria) sulla base della quale è stato emanato il D.P.R. n. 634 del 1972, poi trasfuso nel testo unico approvato con D.P.R. n. 131 del 1986 prescriveva, in materia di imposta di registro, che "le disposizioni da emanare dovranno in particolare prevedere"... "*la revisione e la razionale determinazione delle aliquote*" (art. 7 comma, n. 2); quindi, ampio margine di determinazione.

>D) In merito alla debenza dell'imposta di registro in misura fissa di € 168,00 (ricompresa nel totale dell'avviso € 40.930,00 composto da € 40.762,00 imp. proporz. + 168,00 per costituzione del diritto di prelazione), l'Ufficio rileva che essa non risulta contestata con espressi motivi in ricorso principale ma di ciò la CTP non ha dato contezza, annullando l'intero atto; la lagnanza è fondata, atteso che in nessuna parte dei ricorsi principali esistono contestazioni relative all'imposta in misura fissa, ma solo in relazione all'imposta proporzionale, nonostante che si chieda genericamente l'annullamento dell'atto opposto. *Rebus sic stantibus*, la ripresa va confermata e le sentenze della CTP parzialmente riformate in tal senso.

>E) Tanto ritenuto e considerato, la Commissione ritiene applicabile, relativamente all'imposta proporzionale, la normativa di cui al primo comma dell'articolo 1, Tariffa Parte Prima allegata al DPR n. 131/1986 con la conseguente applicazione dell'aliquota dell'8%; relativamente all'imposta in misura fissa, la ripresa va confermata; pertanto l'appello dell'Ufficio va accolto parzialmente in tal senso. Tale decisione riveste carattere assorbente di ogni altra considerazione inerente il giudizio.

La reciproca parziale soccombenza e l'esistenza di giurisprudenza e dottrina non univoche costituiscono giusto motivo per la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente l'appello. Annulla gli avvisi opposti nella parte relativa all'imposta proporzionale; li conferma nella parte relativa all'imposta in misura fissa. Spese compensate.

Così deciso in Genova il 03 aprile 2017

Il Presidente relatore/estensore

M. C. Tenucci

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1413/2015 r

UDIENZA DEL

03.04.17 ore 08