

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25213 Anno 2026
Presidente: STALLA GIACOMO MARIA
Relatore: LIBRI MARGHERITA
Data pubblicazione: 10/09/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 809/2019 R.G. proposto da:

PIANO SAN BIAGIO WIND FARM S.r.l. (C.F. 02983290798), in persona del legale rappresentante pro-tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Alessandro Mainardi ed elettivamente domiciliata in Roma, Piazza della Croce Rossa n. 2, presso lo studio dell'Avv. Riccardo Troiano, come da procura in atti;

- Ricorrente-

AA.B. S.r.l. (C.F. 03065950796), in persona del legale rappresentante pro-tempore, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Michele Calabrese e Andrea Aloisio ed elettivamente domiciliata in Crotone, Via Napoli n. 39/a, presso lo studio dell'Avv. Calabrese, come da procura speciale in atti;

-Ricorrente incidentale -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro-tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-Controricorrente-

avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della Calabria, Sez. 3, n. 1249/2018, depositata il 31 maggio 2018 e non notificata;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9 settembre 2026 dal Consigliere Margherita Libri.

FATTI DI CAUSA

1. Con distinti ricorsi alla Commissione tributaria provinciale di Crotone, le società Piano San Biagio Wind Farm S.r.l. e AA.B. S.r.l. impugnavano l'avviso di liquidazione n. 91T002766000P002, con il quale l'Agenzia delle Entrate, in applicazione dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, aveva rideterminato l'imposta di registro dovuta relativamente al contratto di locazione e costituzione di diritti reali per l'installazione di impianti di generazione eolica e al successivo atto integrativo e modificativo, riqualificando il contratto di locazione di terreno agricolo in atto di costituzione del diritto di superficie ai fini dello sviluppo, realizzazione e gestione di un parco eolico, con applicazione di maggiori imposte di registro, ipotecarie e catastali, dovute per un totale di euro 752.415,00. L'adita Commissione tributaria provinciale, disposta la riunione dei ricorsi, accoglieva l'eccezione preliminare riferita alla mancata instaurazione del contraddittorio preventivo da parte dell'Ufficio, annullava l'avviso di liquidazione e dichiarava assorbiti gli altri motivi di impugnazione.

2. La pronuncia, appellata dall'Agenzia delle Entrate e dalle società contribuenti in via incidentale, veniva riformata dalla Commissione tributaria regionale della Calabria con sentenza n. 1249/2018. La Corte regionale accoglieva l'appello principale e riteneva legittimo l'avviso di liquidazione, rilevando che il contratto di locazione fosse privo di causa e fosse stato stipulato con il fine di realizzare un risparmio fiscale sulle imposte di registro, che avrebbero dovuto essere pagate se invece tutte le

aree fossero state gravate da diritti reali di superficie; rigettava inoltre l'appello incidentale delle contribuenti.

3. Per la cassazione della sentenza d'appello – impugnata anche con ricorso per revocazione – hanno proposto ricorso entrambe le società, articolando sei motivi. Piano San Biagio Wind Farm S.r.l. ha depositato memoria.

4. Il Sostituto Procuratore Generale ha depositato memoria concludendo per il rigetto dei ricorsi.

5. Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, in rubrica "Motivazione apparente (violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4 d. lgs. 546/1992) in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4) cod. proc. civ.", le società ricorrenti denunciano la nullità della sentenza della Corte regionale, in quanto fondata su una motivazione apparente e caratterizzata dalla sostanziale adesione alla ricostruzione prospettata dall'Agenzia delle Entrate.

La censura è destituita di fondamento e va disattesa.

1.1. Per costante orientamento di questa Corte, il vizio di motivazione apparente della sentenza ricorre quando il giudice, in violazione di un obbligo di legge, costituzionalmente imposto (art. 111 Cost., comma 6), ossia degli artt. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e 36, comma 2, n. 4, del D. Lgs. n. 546 del 1992, omette di illustrare l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, ossia di indicare su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è giunto alla propria determinazione, in tal modo consentendo di verificare se abbia effettivamente giudicato "iuxta alligata et probata". La sanzione di nullità colpisce, pertanto, non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione da punto di vista grafico o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e "una motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (Cass.

Sez. U, n. 8053 del 7 aprile 2014), ma anche quelle che recano una motivazione meramente apparente, perché dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione non consente di "comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato", in tal modo non assolvendo alla finalità di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi" (Cass. Sez. U., n. 22232 del 3 novembre 2016). Come più volte affermato da questa Corte, la motivazione è solo apparente - e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo quando, nonostante appaia graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a rendere conoscibile il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U, n. 22232 del 3 novembre 2016, cit.; Cass. ord. n. 14927 del 15 giugno 2017 conf. Cass. n. 13977 del 23 maggio 2019; Cass. n. 29124 del 20 ottobre 2021). Invero, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., sez. 6-5, 19 ottobre 2021 n. 28829).

Va, inoltre, ricordato che secondo le Sezioni Unite di questa Corte la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del D.L. n. 83/2012, conv. in legge n. 134/2012, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Conseguentemente, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, perché attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass., Sez. U, 7 aprile 2014, n. 8053).

Nel medesimo senso è stato successivamente precisato che il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato ove la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. n. 7090 del 3 marzo 2022).

1.2. Nel caso di specie si legge nella motivazione della sentenza impugnata che "il contratto di locazione tra il proprietario dei suoli "AA.B. s.r.l." e la locataria "Piano San Biagio Wind Farm S.r.l." appare privo di causa dalla sola lettura dello stesso, laddove si rappresenta come sulle superfici locate vengono contestualmente costituite delle servitù funzionali

alle pale eoliche impiantate sulle più ristrette aree costituite in diritto reale di superficie. Non v'è chi non veda come la caratteristica essenziale del contratto di locazione, rappresentata dal godimento da parte del locatario di bene immobile (art. 1571 cod. civ.) sia snaturata dalla limitazione contestuale del godimento a mezzo della costituzione di servitù le quali, di fatto, impediscono ogni utilizzazione dell'area in questione. Le parti hanno, nel caso di specie: a) costituito diritti reali di superficie limitatamente alle aree sulle quali sorgono fisicamente le pale eoliche; b) gravato tutta l'area circostante ciascuna pala, di proprietà del medesimo concedente, da servitù di elettrodotto e di passaggio, nonché da servitù per la proiezione ortogonale dei rotori di ciascun aerogeneratore sul suolo, facendo coincidere dette aree circostanti con quelle oggetto del contratto di locazione trentennale. A questo punto è evidente che il contratto di locazione rimane privo di causa e che lo stesso, come correttamente ha ritenuto l'Agenzia delle entrate, è stato stipulato con il fine di realizzare un risparmio fiscale sulle imposte di registro che avrebbero dovuto essere pagate se invece tutte le aree fossero state gravate da diritti reali (di superficie)."

Risultano quindi individuabili gli elementi dai quali la Commissione ha tratto il proprio convincimento al fine di reputare correttamente applicato l'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986, così da ritenere che la motivazione della sentenza impugnata assolve al minimo costituzionale ex art. 111, comma 6, Cost., cui fa riferimento la giurisprudenza di questa Corte.

1.3. La sentenza della Commissione tributaria regionale, inoltre, a differenza di quanto dedotto dalla Piano San Biagio Wind Farm S.r.l., non si è limitata alla mera adesione alla tesi enunciata dall'Agenzia delle entrate, recando invece una disamina puntuale dei singoli motivi di appello incidentale e una valutazione specifica del merito di ciascuna censura formulata, con l'appello incidentale, avverso l'avviso di

liquidazione. In ogni caso, come già ritenuto da questa Corte pronunciando a Sezioni Unite, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sé, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive, in quanto la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato (Cass. Sez. U., 16 gennaio 2015, n. 642; nello stesso senso, Cass. Sez. 5, 6 ottobre 2022, n. 29028; Cass., Sez. 3, 13 maggio 2026, n. 14045).

2. Con il secondo motivo, in rubrica "Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 20 d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c.", le ricorrenti deducono la violazione e falsa applicazione dell'art. 20 del T.U.R., per non avere la Commissione tributaria regionale tenuto conto che l'ambito di applicazione dell'imposta di registro riguarda gli effetti giuridici e non gli effetti economici dell'atto soggetto a registrazione. Affermano, inoltre, che le società avevano un interesse concreto e specifico alla stipula del contratto di locazione, oltre che alla costituzione dei diritti di servitù e di superficie, come ampiamente esposto nel giudizio di merito. Rilevano infine che l'art. 20 del T.U.R. non è una norma antielusiva.

3. Con il terzo motivo, in rubrica "Violazione e falsa applicazione dell'articolo 20 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 come modificato dall'art. 1, comma 87, lettera a), nn. 1 e 2, Legge 27 dicembre 2017, n. 205, in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3) c.p.c." si deduce che la Corte regionale ha erroneamente ritenuto che l'ambito di applicazione dell'imposta di registro riguardasse non soltanto gli effetti giuridici

dell'atto soggetto a registrazione, ma anche i suoi profili economici, come se la norma denunciata avesse una finalità antielusiva. Assume, in particolare, che la Commissione tributaria regionale avrebbe erroneamente applicato la disposizione richiamata secondo il testo modificato soltanto nel 2018, in epoca successiva all'avviso di liquidazione.

4. Le censure, suscettibili di esame congiunto per la stretta connessione delle questioni prospettate, sono destituite di fondamento.

4.1. Ai sensi del d.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, come modificato dalla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 87, e dalla L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 1084, ai fini dell'imposta di registro, l'interpretazione degli atti presentati per la registrazione deve avvenire solo in base al loro contenuto, senza fare riferimento ad atti collegati o ad elementi extratestuali. Prima degli interventi normativi del 2017/2018, la giurisprudenza di questa Corte, con alcune isolate pronunce, aveva affermato il principio secondo cui l'attività di riqualificazione dell'Ufficio, "che non è tenuto ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti ovvero quella" forma apparente "alla quale il cit. art. 20, (nella formulazione anteriore alla L. n. 205 del 2017), fa riferimento", incontra il limite dell'insuperabilità della forma e dello schema negoziale tipico in cui l'atto presentato alla registrazione risulti inquadrabile, "pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici", cosicché, in assenza di prova, a carico dell'Amministrazione finanziaria, di un disegno elusivo, ricorre piuttosto "un'ipotesi di libera scelta di un tipo negoziale invece di un altro" (Cass. 27 gennaio 2017, n. 2054, Cass. 15 gennaio 2019, n. 722, Cass. 10 marzo 2020 n. 6790, Cass. 20 gennaio 2026, n. 1151). In effetti, anche nella precedente formulazione della disposizione, in cui non vi era il riferimento esplicito alla irrilevanza degli elementi esterni all'atto, l'art. 20 fondava l'imposizione sugli effetti giuridici dell'atto e sulle conseguenze

che questi erano idonei a produrre. Ciononostante, la giurisprudenza maggioritaria era orientata nel senso che dovesse indagarsi la causa reale o concreta dei negozi, attribuendo rilievo al collegamento negoziale tra contratti al fine di valutarne l'effetto finale, ovvero alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali tra loro collegate (Cass., 30 maggio 2018, n. 13610). L'intervento legislativo è avvenuto in due tempi: dapprima con la legge di bilancio 2018 (L. n. 25 del 2017), affermando la necessità di applicare l'imposta "sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati" e la seconda con la legge di bilancio 2019 (L. n. 145 del 2018), affermando che si tratta di una norma di interpretazione autentica e quindi dotata - per definizione - di efficacia retroattiva (Cass., 23 settembre 2019, n. 23549), essendo stato chiarito il senso di una norma preesistente, eliminando oggettive incertezze interpretative e rimediando ad una interpretazione giurisprudenziale non in linea con la politica del diritto voluta dal legislatore medesimo. In questi termini si è espressa la Corte Costituzionale, con la sentenza 21 luglio 2020 n. 158, allorquando ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale, posta da questa Corte di legittimità (ord. 23 settembre 2019, n. 23549), in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., del d.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, come modificato dalla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 87, e dalla L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 1084, nella parte in cui prevede che, ai fini dell'imposta di registro, l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione debba avvenire solo in base al loro contenuto, senza fare riferimento ad atti collegati o ad elementi extra testuali.

4.2. La Corte Costituzionale, premesso che l'interpretazione evolutiva, cui la giurisprudenza della Corte di Cassazione è pervenuta circa la rilevanza della causa concreta del negozio ai fini della tassazione di registro, non equivale a priori a un'interpretazione costituzionalmente

necessitata, ha osservato che l'esclusione dalla rilevanza interpretativa degli elementi extratestuali e degli atti collegati, disposta dal legislatore con i menzionati interventi normativi del 2017 e 2018, non si pone in contrasto con i parametri costituzionali. Con successiva sentenza n. 39 del 16 marzo 2021, la Corte Costituzionale ha ribadito il giudizio di non fondatezza della questione di legittimità costituzionale della L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 1084, in relazione alla violazione degli artt. 3 e 53 Cost. Nel richiamare la precedente pronuncia, la Corte ha ritenuto che la retroattività conseguente alla natura di interpretazione autentica riconosciuta alla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 87, lett. a), trova adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasta con altri valori e interessi costituzionalmente protetti, avuto riguardo al carattere di sistema assunto dall'intervento legislativo oggetto di scrutinio, e che, per tale motivo, si sottrae al dubbio sollevato dal remittente.

4.3. In sintesi, il legislatore, con un intervento ritenuto conforme ai parametri costituzionali, ha voluto imporre una interpretazione isolata dell'atto da sottoporre a registrazione, fondata unicamente sugli elementi da esso desumibili, ribadendo così la natura d'imposta d'atto dell'imposta di registro, la quale riguarda l'atto sottoposto a registrazione quale risulta dalla scrittura. La più recente giurisprudenza di questa Corte si è quindi orientata nel senso che: "In tema di imposta di registro, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, - nella formulazione successiva alla L. n. 205 del 2017, che, secondo la L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 1084, ne ha fornito l'interpretazione autentica e alla luce delle sentenze della Corte costituzionale n. 158 del 2020 e n. 39 del 2021 - è legittima l'attività di riqualificazione dell'atto da registrare da parte dell'Amministrazione soltanto se operata "ab intrinseco", cioè senza alcun riferimento agli atti ad esso collegati e agli elementi extra-testuali, non potendosi essa fondare sull'individuazione di contenuti diversi da quelli ricavabili dalle clausole

negoziali e dagli elementi comunque desumibili dall'atto" (Cass., 22 aprile 2021, n. 10688; Cass., 1° aprile 2021, n. 9065; Cass., 28 gennaio 2022, n. 2677; Cass., 20 gennaio 2026, n. 1151 e molte altre).

4.4. Né può affermarsi che la riqualificazione sia diretta di per sé a far rilevare una forma di abuso del diritto o di elusione fiscale, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10-bis, trattandosi di ipotesi estranea alla interpretazione dell'atto da registrare. L'azione accertatrice, in tali casi, si deve attuare mediante apposito e motivato atto impositivo, preceduto - a pena di nullità - da una richiesta di chiarimenti, che il contribuente può fornire entro un certo termine, il tutto da svolgersi all'interno di uno specifico procedimento di garanzia. Di conseguenza, se una diversa lettura del d.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, così come risulta autenticamente interpretato dal legislatore, non appare più consentita dopo la sentenza n. 158/2020 della Corte Costituzionale, ove ricorra l'abuso del diritto, mediante l'applicazione dello Statuto del Contribuente, art. 10 bis, stante l'espresso richiamo contenuto nel D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53 bis, si richiede, per superare la qualificazione formale dell'atto, la prova dell'illegittimo risparmio fiscale, oltre che il rispetto delle garanzie procedurali di cui si è detto (Cass. 22 aprile 2021, n. 10688). Eventuali condotte di sottrazione all'imposizione di effettiva ricchezza imponibile rilevano sotto il profilo dell'abuso del diritto, ma alla loro repressione, non è funzionale la disposizione di cui al citato art. 20 (Cass., 22 febbraio 2022, n. 5715).

4.5. Venendo all'esame della fattispecie negoziale per cui è causa, sulla base dei rilievi espressi, vanno condivise le conclusioni a cui è pervenuta la Commissione tributaria regionale, avendo l'Agenzia delle Entrate interpretato il contratto concluso in base ad elementi tratti unicamente dall'atto stesso e dagli effetti giuridici del negozio in esso veicolato, dati che non possono qualificarsi come extra-testuali. La sentenza impugnata ha invero evidenziato che il contratto di locazione

"appare privo di causa dalla sola lettura dello stesso, laddove si rappresenta come sulle superfici locate vengono contestualmente costituite delle servitù funzionali alle pale eoliche impiantate sulle più ristrette aree costituite in diritto reale di superficie". Da tale premessa consegue, secondo la Corte regionale, la diversa qualificazione giuridica della vicenda contrattuale, osservando che *"la caratteristica essenziale del contratto di locazione, rappresentata dal godimento da parte del locatario del bene immobile (art. 1571 cod. civ.), sia snaturata dalla limitazione contestuale del godimento a mezzo della costituzione di servitù le quali, di fatto, impediscono ogni utilizzazione dell'area in questione".* Il percorso argomentativo della sentenza rimane, pertanto, interamente confinato all'esame dell'atto sottoposto a registrazione e degli effetti giuridici da esso derivanti e non valorizza elementi estrinseci o comunque estranei al testo negoziale.

Ferma restando la natura 'per intrinseco' della riqualificazione negoziale ex art. 20 cit. qui operata, rileva che l'interpretazione negoziale integra una *quaestio facti* demandata al giudice di merito, il cui convincimento – se adeguatamente motivato – non è censurabile nella presente sede di legittimità. Né risulta altrimenti che la Corte territoriale abbia in ciò violato i parametri interpretativi dell'attività negoziale, come stabiliti in via generale dalla legge (del resto, neppure denunciati nelle doglianze).

5. Con il quarto motivo, in rubrica "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.", le società ricorrenti censurano la sentenza impugnata sotto il profilo dell'omesso esame dei seguenti elementi: la diversa estensione delle aree oggetto di locazione (pari a mq. 20.559), di diritto di superficie (pari a mq. 8.000) e di servitù (pari a mq. 5.330), risultante dal contratto e dall'atto integrativo e richiamata nelle controdeduzioni e nell'appello incidentale.

5.1. La censura non coglie nel segno, dal momento che la diversa estensione delle aree rispettivamente oggetto di locazione, diritto di superficie e servitù, non presenta, nei termini in cui è enunciata, il carattere della decisività richiesto dall'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. La sentenza non si basa, invero, sull'identità quantitativa delle superfici interessate dai diversi diritti, ma sulla lettura complessiva dell'atto negoziale da cui ha tratto che la contestuale costituzione di diritti di superficie e di servitù sulle aree oggetto di locazione incideva in modo rilevante sul godimento del fondo, così da privare il rapporto di locazione della sua funzione tipica. Anche ove esaminata, la differente estensione delle varie aree non potrebbe incidere sulla decisione, fondata non su dati numerici e quantitativi, ma sull'analisi degli effetti giuridici complessivamente determinati dagli atti sottoposti a registrazione.

6. Con il quinto motivo, in rubrica "violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4) c.p.c.", le ricorrenti deducono che la conferma della riqualificazione operata dall'Agenzia delle Entrate era avvenuta sulla base di fatti - l'occupazione dell'intera area oggetto di locazione, attraverso la costituzione di diritti di servitù - che non erano oggetto di contestazione nell'avviso di liquidazione. La Corte regionale, pronunziandosi sul fatto che le servitù costituite avrebbero in concreto precluso ogni utilizzazione dell'area, avrebbe dunque violato il principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunziato.

6.1. Il motivo è infondato.

Non è ravvisabile, nel caso all'attenzione, alcuna indebita estensione dell'ambito di cognizione devoluto al giudice di merito, costituendo il riferimento al diritto di servitù un passaggio necessario della motivazione sui medesimi temi e sulle questioni prospettate dalle parti, ossia la riconducibilità dell'operazione negoziale al contratto di locazione ovvero alla diversa fattispecie ritenuta rilevante ai fini dell'imposta di registro.

7. Con il sesto motivo, in rubrica "violazione e/o falsa applicazione degli articoli 1, Parte Prima, della Tariffa allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, 1 e 10 del d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c.", le ricorrenti deducono che la Corte regionale avrebbe erroneamente considerato applicabile, ai fini dell'imposta di registro, l'aliquota del 15% anziché quella dell'8%, e ritenuto la sussistenza dei presupposti applicativi dell'imposta ipotecaria e dell'imposta catastale.

7.1. La censura è fondata e va accolta nei termini che seguono.

7.2. In relazione all'aliquota applicabile in tema di imposta di registro, l'articolo 1, comma 1, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986 dispone, al primo periodo, che sono soggetti a imposta di registro con l'aliquota del 9 per cento gli «Atti traslativi a titolo oneroso della 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» e, al terzo periodo, che l'imposta di registro si applica con l'aliquota del 15 per cento «Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale».

Secondo l'indirizzo di questa Corte (11 febbraio 2021 n. 3461 – RV 660656) «In tema di imposta di registro, il termine "trasferimento", contenuto nell'art. 1 della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, è stato adoperato dal legislatore per indicare tutti quegli atti che prevedono il passaggio da un soggetto ad un altro della proprietà di beni immobili o della titolarità di diritti reali immobiliari di godimento e non può essere riferito agli atti che costituiscono diritti reali di godimento come (nella specie) la superficie, la quale non comporta trasferimento di diritti ma "si costituisce" attraverso la separazione tra la proprietà del suolo e quella

della costruzione soprastante già esistente o da costruire con effetti in confronto del concedente (l'obbligo di consentire la costruzione e di non recarvi pregiudizio) e del superficiario (diritto di fare e mantenere l'opera o diritto di proprietà sulla costruzione)». Dalla lettura della norma – è stato condivisibilmente rilevato – emerge che la disposizione (di cui al citato terzo comma) è applicabile al trasferimento e non alla "costituzione" di un diritto reale di godimento. Il diritto di superficie è, infatti, un diritto reale; ai sensi dell'art. 952 c.c. rubricato "costituzione del diritto di superficie", il proprietario del fondo può "costituire" il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà. Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo. L'art. 952 c.c. individua, pertanto, due fattispecie distinte. La prima è la concessione da parte del proprietario di un fondo del diritto di erigere e mantenere una costruzione al di sopra di esso a favore di un terzo, il quale acquisirà la proprietà del manufatto, una volta completato. La seconda consiste nel trasferimento della titolarità giuridica di un immobile separatamente dalla proprietà del suolo che rimane in capo al concedente. La costituzione del diritto di superficie produce l'effetto di sospendere l'efficacia del principio dell'accessione di cui all'art. 934 c.c. in base al quale: "Qualunque piantagione, costruzione od opera già esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario". In entrambe le configurazioni contemplate dall'art. 952 c.c., si assiste alla separazione tra la titolarità giuridica del fondo e quella della costruzione (da edificare o già esistente). L'istituto non comporta, però, un frazionamento della titolarità giuridica del suolo che rimane in capo al concedente, ma una compressione per quest'ultimo del diritto di proprietà a seguito della rinuncia ad esercitare il suo pieno potere di disposizione sul bene gravato dal diritto di superficie. Pertanto, la peculiarità del diritto di superficie è quella di mantenere distinta la proprietà della costruzione dalla proprietà del suolo.

La "costituzione" a favore di terzi di un diritto reale di godimento (quale il diritto di superficie) non determina alcun effetto estintivo della titolarità del diritto di proprietà in capo all'originario proprietario. Infatti, è stato affermato che: "La proprietà superficiaria di un immobile, che consiste nella proprietà della costruzione separata dalla proprietà del suolo e si distingue dal diritto di superficie, quale diritto di costruire e mantenere la costruzione sul suolo altrui — limitando il diritto del proprietario del suolo, il quale non può avvalersi della facoltà di costruire in pregiudizio del diritto del superficiario e non può beneficiare degli effetti dell'accessione, va inquadrata tra i diritti reali di godimento su cosa altrui" (Cass. 7 giugno 2017, n. 23547). In ragione della chiara distinzione rilevabile dall'art. 952 c.c. va precisato che alla formazione della proprietà superficiaria si perviene mediante la "costituzione" del diritto di superficie (Cass. n. 1844 del 1993), come nella specie è avvenuto, atteso che la costituzione di un diritto di superficie ha consentito successivamente di costruire e mantenere la proprietà dell'impianto fotovoltaico distinta da quella del suolo, sicché solo tale proprietà superficiaria può essere "trasferita".

7.3. La precisazione è importante, ai fini del trattamento tributario.

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. Ne consegue che la "costituzione" del diritto di superficie su terreni da parte di cedente-costituente non segue le regole dettate per gli atti aventi per oggetto il

trasferimento. Ciò in quanto il diritto di superficie si "costituisce", e non si "trasferisce".

7.4. Va dunque condiviso l'indirizzo già espresso con la richiamata ordinanza 11 febbraio 2021 n. 3461, e ribadito con la successiva ordinanza 22 ottobre 2024 n. 27293, sempre in relazione a fattispecie di costituzione di diritto di superficie per la realizzazione di un impianto fotovoltaico.

7.5. Ha errato pertanto la Corte regionale ad affermare: "Ai fini della aliquota proporzionale dell'imposta di registro da applicare questa è pari al 15% del valore dell'atto. Infatti la cessione del diritto di superficie di un terreno agricolo classificato nella zona E del piano regolatore è una operazione fuori campo IVA ex art. 2, comma 3, lettera a), (lett. c, nel testo vigente alla data dell'accertamento) del D.P.R. n. 633/1972 e soggetta ad aliquota proporzionale del 15%.", dovendo invece farsi riferimento alla aliquota inferiore, pari all'8%, applicabile *ratione temporis*.

Quanto alle imposte ipotecarie e catastali, le stesse devono essere determinate tenuto conto della qualificazione dell'operazione negoziale che comporta, in conseguenza, l'applicazione del regime fiscale proprio dell'atto così come giuridicamente interpretato.

3. La sentenza va dunque cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, per la rideterminazione dell'imposta dovuta ed anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il sesto motivo di ricorso, come formulato da entrambe le società, rigettati gli altri motivi del ricorso principale e del ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa

composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 9 settembre 2026 .

Il Presidente

Giacomo Maria Stalla