



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di TRENTO Sezione 2, riunita in udienza il 26/02/2024 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:

**DE BENEDETTO GIUSEPPE**, Presidente e Relatore

**CUCCARO MICHELE**, Giudice

**DEMOZZI ANDREA**, Giudice

in data 26/02/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 95/2022 depositato il 02/05/2022

**proposto da**

Ricorrente\_1 - P.IVA\_1

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

Difensore\_2 - CF\_Difensore\_2

**Rappresentato da** Rappresentante\_1 - CF\_Rappresentante\_1

**Rappresentante difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

Difensore\_2 - CF\_Difensore\_2

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Trento

**elettivamente domiciliato presso** Email\_2

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. 20081T006289000 REGISTRO 2008

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

## **Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

**Resistente/Appellato:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con ricorso ritualmente e tempestivamente notificato la Ricorrente\_1 , rappresentata e difesa come sopra riportato, premessi cenni "storici" sull'operazione immobiliare realizzata, impugnava l'avviso di accertamento indicato in epigrafe con due motivi di ricorso.

In particolare rappresentava in fatto che aveva acquistato la proprietà di un fabbricato in CC Trento costituito da dieci appartamenti classificati in A/2, e di due autorimesse (rispettivamente classificate in C/2 e C/6), nonché delle aree pertinenziali alle p.ed. acquisite, per il prezzo di € 3.400.000,00, chiedendo l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota all'1%, imposta ipotecaria con aliquota al 3% e imposta catastale all'1%, ai sensi dell'art. 1, commi 25-28 L. 244/2007, trattandosi di immobili inseriti nel piano regolatore del Comune di Trento come aree suscettibili di riedificazione. Rappresentava, poi, che l'ufficio aveva contestato la nono completa attuazione del "recupero degli immobili a fini residenziali", pervenendo così alla contestazione mossa con l'atto impugnato.

Chiedeva quindi, prospettando due motivi di ricorso, la "... declaratoria d'illegittimità totale e, per l'effetto, di annullamento totale dell'avviso di liquidazione dell'imposta... indicato in epigrafe ... con cui si revoca l'agevolazione fiscale prevista dall'art. 1 della Tariffa parte I del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, come modificato dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244, per i trasferimenti aventi ad oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, non essendosi verificata la condizione del completamento dell'intervento cui è finalizzato il trasferimento, sull'imponibile di € 3.400.000,00, con applicazione dell'aliquota ordinaria al 7% in luogo di quella agevolata all'1%; nonché di ogni altro atto presupposto connesso o successivo, con ogni necessaria statuizione di legge, inclusa la condanna dell'Amministrazione finanziaria a rimborsare le somme percepite nelle more del giudizio e a pagare le spese del processo ex art. 15 del D.Lgs. n. 546 del 1992."

Parte ricorrente riteneva Illegittimità dell'atto impositivo per violazione e falsa applicazione dell'art. 1 della tariffa – parte prima DPR 131/1986 per avere l'ufficio confuso la nozione di edilizia residenziale con quella di edilizia abitativa, restringendo illegittimamente l'ambito di applicazione della norma agevolativa.

Come secondo motivo di ricorso affermava l'Illegittimità dell'atto impositivo per violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli art. 1 della tariffa – parte prima DPR 131/1986 e 76, co. 2, DPR 131/1986 per essere l'ufficio decaduto dall'azione accertativa. Al riguardo riteneva che la pretesa in questione, ovvero il recupero fiscale per perdita del beneficio, dovesse essere fatta valere con apposito atto di imposizione tributaria entro il termine di decadenza di tre anni, da ritenere decorrente dalla data della registrazione, a partire dal quale l'ufficio del registro ha la facoltà di contestare al contribuente la perdita del trattamento agevolato.

Si costituiva ritualmente l'Agenzia delle Entrate d Trento che osservava inannanzi tutto come nell'avviso impugnato l'Ufficio non avesse fatto alcun riferimento all'esigenza che l'intervento cui era subordinato il trattamento fiscale agevolato dovesse concretizzarsi mediante la realizzazione di un edificio destinato a scopi abitativi. In secondo luogo evidenziava come la corretta interpretazione della norma fosse nel senso di concentrare l'incentivazione fiscale essenzialmente sull'attività edilizia residenziale mediante l'abbattimento dei costi. Contestava poi la pertinenza della giurisprudenza richiamata da controparte, in quanto non aveva considerato che la Suprema Corte, dopo aver chiarito che "il concetto di edilizia residenziale non coincide per forza con quello di immobili destinati ad uso abitativo", ha ritenuto comunque necessario che le opere edificate siano complementari al tessuto abitativo."

Sul secondo motivo di ricorso l'Agenzia sosteneva l'infondatezza dello stesso sulla considerazione che, trattandosi non di c.d. mendacio originario, bensì del cd. mendacio per evento sopravvenuto, il termine di decadenza triennale ex art. 76, co. 2, lett. a), TUR dovesse essere considerato decorrente dallo scadere del periodo di 11 anni (dalla compravendita), termine entro il quale la società era tenuta a completare l'intervento edificatorio prescritto dalla norma. E così, "... considerato che l'atto di compravendita è stato stipulato in data 24.04.2008 e l'Avviso è stato emesso e notificato alla società in data 09.02.2022, ne consegue che la potestà accertativa è stata esercitata tempestivamente.". Al riguardo aggiungeva anche come non potesse essere condiviso l'assunto di parte ricorrente relativo alla tempestività dell'accertamento in quanto l'Ufficio non poteva escludere a priori che la società intendesse comunque realizzare un intervento edificatorio rientrando nel perimetro temporale della norma agevolativa. In altri termini, trattandosi di mendacio c.d. per evento sopravvenuto, il termine di decorrenza della potestà accertativa triennale, non sarebbe potuto che decorrere dal momento finale di possibile realizzazione dell'intervento di modifica di destinazione d'uso, ovvero solo al termine del periodo complessivo (di undici anni) previsto dalla norma. Chiudeva le argomentazioni esprimendo la considerazione "... appare evidente che la realizzazione di uffici (D/8) per il personale dell'A22 non potrebbe comunque rientrare nell'ambito delle opere complementari al tessuto abitativo, risultando funzionale solo alle specifiche esigenze di razionalizzazione logistica della società."

Concludeva chiedendo il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Ritiene la Corte che il ricorso sia fondato e vada quindi accolto, con riferimento al suo primo motivo.

In particolare l'intera vicenda portata a valutazione di questa Corte ruota intorno alla riconoscibilità dei benefici fiscali riferibili all'imposta di registro alla sola categoria dell'edilizia abitativa – come sostiene l'Ufficio accertatore, o alla più generica categoria dell'edilizia residenziale.

Non disconosce questa Corte come vi sia stata nel tempo una differenziazione interpretativa anche nella superiore giurisprudenza. Ulteriore difficoltà interpretativa è stata poi causata da norme abroganti altre norme che avevano abrogato precedenti agevolazioni.

Con riferimento a tale ultima problematica la Suprema Corte ha riconosciuto che "In materia d'imposta di registro, catastale e ipotecaria, l'art. 1, commi 25-28, della l. n. 244 del 2007, pur abrogando l'art. 36, comma 15, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., dalla l. n. 248 del 2006, che aveva, a sua volta, abrogato l'art. 33, comma 3, della l. n. 388 del 2000, non ha ripristinato la norma prevista da quest'ultima disposizione ma, al contrario, modificando le tariffe allegate al d.P.R. n. 131 del 1986 ed al d.lgs. n. 347 del 1990, ha dettato una nuova disciplina delle agevolazioni fiscali relative ai trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, limitandone l'applicazione a quelli diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale convenzionata pubblica." (Sez. 5 - , Sentenza n. 25100 del 07/12/2016). In particolare assume rilievo la circostanza che sia stato affermato che la posteriore abrogazione della precedente norma abrogante non abbia comportato il ripristino della relativa disciplina, ma solo una nuova disciplina agevolativa, soprattutto a motivo della modifica delle tabelle allegate alla legge sull'imposta di registro.

Successive, non sempre omogenee interpretazioni hanno confermato in parte un tale indirizzo, ed hanno, in particolare, confermato la comprensione nel regime agevolativo dell'edilizia residenziale. In tal senso si è affermato che dovesse considerarsi permanente la "ratio" della disciplina originaria di diminuire per l'acquirente il primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area, e che tale agevolazione spettasse anche in ipotesi di piano particolareggiato di iniziativa privata, ma in presenza di precisi vincoli temporali quanto alla realizzazione dell'opera preventivata.

Da ultimo è intervenuta nuovamente la Suprema Corte - con la sentenza 22908/2020 citata anche da parte

ricorrente - affermando che “In tema di imposta di registro, in seguito all'entrata in vigore della l. n. 244 del 2007, che ha ridisegnato la materia, abrogando la precedente disciplina e introducendone una nuova a “regime”, l'agevolazione di cui all'art. 1, comma 1, ultimo periodo, parte I<sup>a</sup>, della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, come integrato dall'art. 1, comma 26, della suddetta legge, può essere riconosciuta unicamente ai trasferimenti di immobili diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, rispondendo essa all'esigenza di incentivare l'attività edilizia residenziale mediante l'abbattimento del primo costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area.”

Ritiene la Corte che l'intervento realizzato dalla ricorrente, che è correttamente intervenuto in ambito di edilizia privata in località fornita di piano particolareggiato, risponda ai requisiti richiesti dalla normativa vigente pro tempore.

L'Ufficio, d'altro canto, non contesta che in loco fosse – e sia – vigente un piano particolareggiato urbanistico, ma solo sostiene che quanto realizzato dalla società ricorrente non rientri nell'ambito di una ristrutturazione di edilizia abitativa, e non risponda ad un interesse pubblico, ma risulti “... funzionale solo alle specifiche esigenze di razionalizzazione logistica della società ...” e comunque non “... rientri[are] nell'ambito delle opere complementari al tessuto abitativo ...”.

Si osserva al riguardo da un canto che la norma non prevede la necessaria “complementarietà al tessuto abitativo”, ma anche che tale affermazione potrebbe essere negata ove si consideri che l'allocatione di uffici – pur di una società privata – in ambito prossimo, ed anzi inglobato nel centro cittadino (e nel caso di specie addirittura, di fatto, del tutto ricompreso nel “territorio” urbano complessivamente considerato, al punto da aver reso necessaria la chiusura del casello autostradale “in entrata” verso la città per il sovraccarico di traffico urbano che causava) non possa non essere ritenuto utile per gli stessi impiegati e per i fruitori di tali uffici, ovvero per la cittadinanza.

L'ufficio ha affermato - tra altro - nel corpo dell'atto impugnato che “... La società inoltre non ha effettuato alcun lavoro sulla p.ed. 1901/2, i cui sub 1 e 2 sono rimasti inalterati.”. Al riguardo si ritiene debba tenersi conto non delle singole unità immobiliari, quanto dell'intero intervento di “ristrutturazione” eseguito, e così che si debba tener conto dell'aspetto funzionale di parte degli immobili, che ben possono essere confermati, all'esito dell'operazione immobiliare, nella loro primigenia destinazione d'uso. Al riguardo dunque poco importa, essendo risultati rispettati tutti i parametri richiesti, che parte degli immobili, per esigenze strutturali di intervento, e nel complessivo intervento realizzato, abbiano mantenuto la destinazione d'uso che già avevano precedentemente all'acquisizione dell'intero compendio.

Da quanto detto discende che l'intervento de quo può dirsi senz'altro realizzato: a) nell'ambito di un piano particolareggiato urbanistico; b) nel rispetto delle tempistiche normativamente previste; c) in una situazione di edilizia residenziale.

Il secondo motivo di ricorso resta assorbito.

La non sempre facile interpretazione della norma, che ha trovato necessario esito anche in pronunce della Suprema Corte, e la giurisprudenza non costante sul punto, legittimano la compensazione delle spese di lite.

**P.Q.M.**

Ogni contraria eccezione e deduzione disattesa, accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'avviso di accertamento impugnato. Spese compensate.

Così deciso in Trento il 26.2.2024