

# Imposta di registro agevolata anche se manca il piano particolareggiato

*Agevolazioni fiscali – Trasferimenti di immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati – Requisiti – Destinazione edificatoria del terreno*

## COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE EMILIA-ROMAGNA

Sentenza 11 settembre 2017, n. 2473/1

### **Ritenuto in fatto**

1. Con atto notaio, dott.ssa C., del 24/2/2011, registrato l'8/3/2011, serie IT, n. 006715, il sig. P. acquistava, per euro 620.000,00, dalla signora T., un'area edificabile nel Comune di S., identificata presso il catasto fabbricati al foglio 35, mappali X e XX.

1.1. Il trasferimento veniva assoggettato ad imposta di registro con aliquota agevolata dell'1%, ai sensi dell'art.1, tariffa, parte I, d.P.R. n. 131/1996, trattandosi di area soggetta al piano strutturale comunale e al regolamento urbanistico-edilizio, in quanto volta all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale, come attestato nel certificato di destinazione urbanistica.

1.2. Con avviso di rettifica in liquidazione n. 2011T X, notificato in forza di vincolo di solidarietà all'acquirente, Sig. P., e alla venditrice, sig.ra T., l'Ufficio territoriale di S. dell'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Modena, revocava l'agevolazione fiscale dell'1% ai sensi dell'art. 1, tariffa, parte I, d.P.R. n. 131/1986, ritenendo che il terreno acquistato, seppur edificabile, non era ricompreso in area soggetta a piano urbanistico particolareggiato, reclamando così la maggiore imposta, pari a ? 43.442,00.

1.3. Avverso il provvedimento era proposto tempestivo ricorso per erronea interpretazione dell'art. 1, tariffa, parte I, d.P.R. n. 131/1986 e dell'art. 3, l. n. 388/2000.

2. Il ricorso era respinto dalla Commissione tributaria provinciale di Modena con sentenza XX, ritenuto che l'art. 33, comma 3, l. n. 388/2000, aveva introdotto, dal 2001, un regime fiscale agevolativo finalizzato all'attuazione dei piani urbanistici particolareggiati, prevedendo che alle cessioni di immobili (aree fabbricabili) compresi in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati comunque denominati e regolarmente approvati, ai sensi della normativa statale e regionale, si applica l'imposta di registro nella misura dell'1%, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento.

2.1. Nella fattispecie in esame il terreno, come indicato dallo stesso perito del ricorrente, è ubicato nella fascia a destinazione esclusivamente residenziale compresa tra il centro storico di S. e la circonvallazione sud, in ottima posizione dal punto di vista urbanistico e commerciale ed è pertanto molto appetito dal mercato, in quanto prossimo al centro storico e alle infrastrutture (ospedale, scuole, varchi), ben servito dalla viabilità a scorrimento veloce.

2.2. Di conseguenza - continua il perito - il terreno, oltre ad avere un indice di edificabilità molto più alto di quelli previsti da altri piani particolareggiati del comune di S., era compreso in zona residenziale di completamento suscettibile di interventi edificatori diretti e, pertanto, non aveva nessun requisito per essere equiparato a un terreno sito in un piano particolareggiato, quindi non poteva godere dei benefici fiscali richiesti dall'imposta di registro.

3. Avverso la sentenza muove appello il contribuente, affermando che il terreno oggetto di trasferimento era situato in un'area a libera edificazione, per la cui utilizzazione edificatoria non sussisteva alcuna necessità di piano particolareggiato: il piano regolatore strutturale comunale fungeva anche da piano particolareggiato e, pertanto, correttamente era stata applicata l'imposta di registro: dal certificato di destinazione urbanistica, nonché dalla perizia giurata di stima, il terreno era destinato ad "ambito di completamento residenziale con indice di utilizzazione territoriale 0,6 mc/mq" e, pertanto, aveva una potenzialità edificatoria di 270 mq. di superficie complessiva.

3.1. L'agevolazione, prevista ai fini dell'imposta di registro dall'art. 33, comma 3, l. n. 388/2000, doveva perciò essere applicata in funzione della nozione di terreno edificabile così come definito dall'art. 36, comma 2, d.l. n. 223/2006, non rimanendo subordinata alla stipula di una convenzione con il Comune.

3.2. In base alla perizia eseguita dal geometra V., il terreno è attualmente classificato nella vigente variante al RUE (regolamento urbanistico edilizio) come zona AC (ambito consolidato di cui all'art. 73, comma 2, della delibera consiliare n. 29 del 9/7/2013), secondo cui i terreni di che trattasi sono generalmente caratterizzati da media qualità e richiedono interventi di adeguamento anche degli spazi per tendenziali nonché interventi di manutenzione urbanistica e, ove possibile, di rinnovo riqualificazione.

3.3. Alla relazione tecnica è stato allegato un "certificato di destinazione urbanistica storico", dove l'area risulta compresa in un piano di lottizzazione autorizzato il 14/5/1962, prot. 144, successivamente oggetto di variante autorizzata in data 9/11/1962, prot. n. 8516: l'area è derivata da una lottizzazione in forza della quale il dante causa (da ultimo il Sig. P.) si impegnava a realizzare opere di urbanizzazione, quali costruzione di fognature strada di M..

3.4. A tutt'oggi il terreno non è ancora edificato e lo strumento urbanistico vigente consente di ottenere un edificio con le caratteristiche derivanti dai piani di fabbricazione di lottizzazione come indicati nella citata relazione tecnica.

4. Si è costituita l'Agenzia, che ha dedotto l'infondatezza dell'appello e chiesto la conferma della sentenza impugnata.

4.1. Il sig. P. ha proposto memoria.

#### **Considerato in diritto**

5. Afferma il contribuente nell'appello l'erroneità della prima decisione per non aver rilevato che, in un primo momento, in forza di specifico piano particolareggiato, l'area era stata urbanizzata, sostenendosi i relativi oneri: il Piano Strutturale Comunale era intervenuto solo successivamente.

5.1. Sempre ad avviso dell'appellante non esisterebbe alcuna differenza nella denominazione degli strumenti urbanistici atteso che, proprio per superare tutte le difficoltà legate alla variegata ed inesauribile fantasia della terminologia urbanistica, la Corte di Cassazione ha compiuto una scelta di campo netta, precisa ed ormai ultra consolidata, ribadendo che la dizione "piani urbanistici particolareggiati ... comunque denominati" ricomprende qualunque tipo di piano urbanistico di edilizia residenziale.

5.1.1. Da ultimo, la Corte di Cassazione, con ord. n. 24238 del 13.11.2014, ha confermato che: "Ed invero, sembra inevitabile dare qui continuità al principio già in precedenza insegnato dalle pronunce di codesta Corte (si veda Cass. Sez. 6-5, ordinanza n. 26046 del 05/12/2011; Cass. Sez. 5, sentenza n. 16835 del 20/06/2008; Cass. Sent. n. 3289 del 02.03.2012) secondo cui: "In tema di imposta di registro, la disposizione di cui alla Legge 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 3 - che prevede che sono soggetti a tale imposta nella misura dell'1 per cento ed alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, i trasferimenti di beni immobili situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, "comunque denominati", a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga entro cinque anni dal trasferimento - non intende dare rilievo al riscontro formale della insistenza dell'immobile in area soggetta a piano particolareggiato, quanto piuttosto al fatto che esso si trovi in un'area in cui, come in quelle soggette a piano particolareggiato, sia possibile edificare. Essa deve, pertanto, ritenersi applicabile tutte le volte in cui l'immobile si trovi in un'area soggetta ad uno strumento urbanistico che consenta, ai fini dell'edificabilità, gli stessi risultati del piano particolareggiato, non rilevando che si tratti di uno strumento di programmazione secondaria e non di uno strumento attuativo, essendo possibile che il piano regolatore generale esaurisca tutte le prescrizioni e non vi sia necessità di un piano particolareggiato, con la conseguenza che, in tal caso, il piano regolatore generale, ai fini in esame, funge anche da piano particolareggiato".

5.2. Il Collegio ritiene di dover richiamare la risoluzione dell'Agenzia delle entrate - 23/04/2015, n. 41/E, che considera applicabile l'agevolazione di cui all', "agli atti di acquisto di immobili siti in zone soggette a piani di lottizzazione ad iniziativa privata, essendo questi ultimi qualificabili come

strumenti urbanistici di pianificazione di dettaglio equiparabili, ai fini dell'edificabilità, ai piani particolareggiati, indipendentemente dalla circostanza che non sia stata ancora stipulata la convenzione di lottizzazione al momento del trasferimento".

5.3. Alla luce dei principi affermati dalla giurisprudenza, è sufficiente, per l'applicabilità del beneficio, che l'immobile sia situato in un'area soggetta ad uno strumento urbanistico generale qualora quest'ultimo, per contenuto e prescrizioni, assolve, ai fini dell'edificabilità, alle stesse funzioni di uno strumento urbanistico secondario, pur in assenza di un piano urbanistico particolareggiato.

5.4. Sulla base di tale principio, la giurisprudenza ha esteso l'agevolazione agli atti di trasferimento di immobili siti in aree soggette a piani di lottizzazione ad iniziativa privata, regolarmente approvati e deliberati dall'autorità competente, anche in assenza - al momento della cessione dell'area - dell'atto di stipula della convenzione di lottizzazione: il piano di lottizzazione va quindi inteso come strumento urbanistico attuativo, ossia di pianificazione di dettaglio equiparabile al piano particolareggiato, avente la finalità di riservare essenzialmente le aree e i tracciati per la viabilità e per le opere d'interesse pubblico del nuovo insediamento non individuate già nello strumento generale.

6. L'applicazione delle medesime regole a strumenti urbanistici di diversa natura, desta nel Collegio considerevoli perplessità: invero, una corretta programmazione edilizia richiede - anche sotto il profilo fiscale - una rigorosa delimitazione sia dei provvedimenti limitativi dei diritti del proprietario sia di quelli ampliativi delle sue facoltà, specie ove trattasi di agevolazioni sotto il profilo tributario.

6.1. Nella specie, però, il legislatore ha inteso incentrare la propria attenzione sulla complessiva potenzialità edificatoria del terreno indipendentemente dallo strumento urbanistico in vigore all'epoca del trasferimento: obiettivo dell'agevolazione era, infatti, favorire l'acquisizione di terreni nel quadro di una politica di evidente favor per la realizzazione di nuovi edifici, indipendentemente dal nomen iuris dello strumento urbanistico vigente.

6.2. Riferendosi allo strumento del "piano particolareggiato", il legislatore aveva probabilmente inteso riferirsi alle convenzioni fra il privato e il comune, titolare della potestas aedificandi, in forza delle quali il proprietario del terreno, nell'esercitare il proprio diritto all'edificazione, è tenuto a cedere al Comune una parte del terreno al fine di realizzare servizi utili alla realizzazione degli standard urbanistici.

6.3. Nell'art. 33, comma 3, l. 23/12/2000 n. 388, l'imposta di registro dell'1 per cento e le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, si applicano ai trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale: è evidente la rilevanza dell'utilizzo del terreno a fini edificatori che deve realizzarsi entro cinque anni dal trasferimento e non già dallo strumento urbanistico in base al quale l'edificazione stessa riceve attuazione.

6.4. Valorizzando l'inciso "comunque denominati" si afferma perciò che la disciplina agevolativa non richiede un riscontro formale dell'insistenza dell'immobile in area soggetta a piano particolareggiato, ma la sua ubicazione in un'area in cui, come in quelle soggette a piano particolareggiato, sia possibile edificare: l'agevolazione deve quindi essere applicata tutte le volte in cui l'immobile si trovi in un'area soggetta ad uno strumento urbanistico che consenta, ai fini dell'edificabilità, gli stessi risultati del piano particolareggiato, non rilevando che si tratti di uno strumento di programmazione secondaria e non di uno strumento attuativo, essendo possibile che il piano regolatore generale esaurisca tutte le prescrizioni e non vi sia necessità di un piano particolareggiato, con la conseguenza che, in tal caso, il piano regolatore generale, ai fini in esame, funge anche da piano particolareggiato (Cass. civile, VI, 06/11/2012 n. 19120).

7. Risulta, dalla relazione 23 gennaio 2008 a firma dell'ing. B., che "la destinazione d'uso del suolo conseguente alla recente approvazione del PSC (Piano Strutturale Comunale) attestata dal certificato di destinazione urbanistica prot. 34114/07 del 5/11/2007 ambito di completamento residenziale zona b con indice di utilizzazione territoriale 0,6 mq/mc."

7.1. Alla data di stesura della perizia di stima, risultava approvato il progetto di una palazzina di civile abitazione □ rilasciato in conformità di un precedente strumento urbanistico, ottenuto utilizzando anche parte della potenzialità del terreno retrostante (mappare 277) della medesima proprietà.

7.2. Appare perciò indubbia la vocazione edificatoria dell'area e va battuta in breccia l'affermazione dell'Amministrazione circa l'assenza dei requisiti del terreno per essere equiparato a un terreno sito in un piano particolareggiato e l'inesistenza dei presupposti per ritenere che l'area avesse caratteristiche tali da poter ritenere identica ad una per la quale identificabilità discende da un piano particolareggiato.

7.3. La circostanza che sul terreno fosse in fase di realizzazione un edificio, come riferito dalla perizia del ing. G., supera completamente l'affermazione che la lottizzazione non risulti più in essere, nonostante il terreno fosse compreso nel piano di lottizzazione autorizzato il 14/5/1962 e successivamente oggetto di una variante autorizzata il 9/11/1962.

7.4. Costituisce una petizione di principio quella che i piani particolareggiati del Comune di S., individuati dal piano operativo comunale, non comportino una capacità edificatoria pari a quella prevista per gli ambiti urbani consolidati, né implicino elevati indici di edificabilità, sicché il terreno di cui è causa mancava delle caratteristiche di fatto necessarie per poterlo ritenere identico ad un terreno nel quale l'edificabilità discende da un piano particolareggiato.

7.5. Tutto ciò non è richiesto dall'art. 36, comma 2, d.l. n. 229/2006, che si riferisce alla obiettiva caratteristica della edificabilità: il terreno di che trattasi attualmente è classificato nella vigente variante al regolamento urbanistico edilizio approvato con delibera consiliare n. 29 del 9/7/2013 come "tessuto urbano dell'espansione anni 60 media alta densità".

7.6. Nel caso di specie il Piano Regolatore Generale espressamente consente l'edificazione nelle zone di completamento, anche in assenza di un preventivo strumento attuativo: non vi è motivo per denegare l'assoggettamento del trasferimento all'aliquota agevolata dell'1%, ai sensi dell'art.1, tariffa, parte I, d.P.R. n. 131/1986.

8. L'impugnato avviso di rettifica n. 2011T 00067 1000, dell'Ufficio territoriale di S., dell'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Modena, con cui era revocata l'agevolazione fiscale in quanto il terreno acquistato non era ricompreso in area soggetta a piano urbanistico particolareggiato, deve essere conclusivamente annullato.

8.1. La sentenza deve essere conclusivamente riformata, con accoglimento del ricorso in primo grado.

8.2. La scarsa chiarezza dei concetti e la confusione giurisprudenziale giustifica la compensazione delle spese di giudizio di ambo i gradi.

La Commissione tributaria regionale per l'Emilia-Romagna, Sezione Prima, definitivamente decidendo sull'appello in premessa, lo accoglie e, per l'effetto, riforma la sentenza impugnata, accoglie il ricorso di primo grado e annulla l'avviso di accertamento.

Spese del doppio grado compensate.