



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ANCONA Sezione 1, riunita in udienza il 14/07/2025 alle ore 09:30 in composizione monocratica:

CUTRONA SERGIO, Giudice monocratico

in data 14/07/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 151/2025 depositato il 01/04/2025

proposto da

Ricorrente_1 S.r.l. In Ricorrente_2 - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Rappresentato da Rappresentante_1 - CF_Rappresentante_1

Rappresentante difeso da

Difensore_2 - CF_Difensore_2

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Ancona

elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. 20111T001862000 REGISTRO 2011

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 334/2025 depositato il 14/07/2025

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: insiste nell'accoglimento del ricorso e si riporta agli scritti difensivi ed alle conclusioni in atti rassegnate.

Resistente/Appellato: insiste nel rigetto del ricorso e si riporta alle conclusioni in atti.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate ha emesso un avviso di liquidazione con cui ha revocato parzialmente l'aliquota agevolata dell'1%, prevista per i trasferimenti di aree comprese in piani particolareggiati a uso edilizio residenziale, applicando - su una quota dell'imponibile - l'aliquota ordinaria dell'8%. La *ratio* dell'atto impositivo si fonda sulla constatazione – non controversa – che all'interno del termine di undici anni previsto dalla legge (compresi gli ampliamenti normativi successivi) l'intervento di edificazione residenziale non è stato integralmente completato.

Secondo l'Ufficio, la decadenza dall'agevolazione è regolata in modo rigoroso: la norma richiede espressamente il «completamento dell'intervento cui è finalizzato il trasferimento», intendendo con ciò la costruzione di edifici residenziali sui lotti acquistati. La realizzazione delle sole opere di urbanizzazione primaria (strade, parcheggi) non integrerebbe la condizione legale sufficiente a mantenere l'agevolazione, perché quelle opere hanno funzione strumentale e non costituiscono di per sé l'utilizzazione edificatoria residenziale che la norma vuole incentivare.

L'Ufficio precisa che ha applicato un criterio proporzionale di decadenza parziale, calcolando la percentuale di superficie rimasta inedificata sul totale dell'area destinata all'edificazione (82,59%) e commisurandola al prezzo complessivo dichiarato (1.242.091 euro). Su questa quota ha applicato la differenza d'aliquota (8% - 1%). Secondo l'Ufficio, non esiste un obbligo di usare il valore analitico dei singoli lotti come base imponibile frazionata, e la prassi consolidata prevede il calcolo proporzionale sulla base della superficie, soprattutto in assenza di regole normative o giurisprudenziali che impongano un diverso metodo.

Quanto agli interessi, l'Ufficio sostiene di averli calcolati in applicazione degli artt. 6 del DM 21/5/2009 e 55 DPR 131/86, ritenendo che siano dovuti sulle maggiori imposte accertate dalla data dell'atto alla notifica dell'avviso di liquidazione, a un tasso del 3,5% annuo.

Di contro, la società contribuente – Ricorrente_1 S.r.l. in liquidazione – ha sviluppato le proprie difese inizialmente nel ricorso, e poi le ha ulteriormente argomentate nella memoria illustrativa, contestando la legittimità della maggiorazione d'imposta sulle aree destinate a opere di urbanizzazione, la modalità di calcolo e la debenza degli interessi.

Nel ricorso, la società ha, anzitutto, evidenziato che sui terreni destinati a strade e parcheggi il piano particolareggiato è stato pienamente realizzato: quelle porzioni sono state urbanizzate, collaudate e cedute al Comune, realizzando la destinazione prevista e l'interesse pubblico sotteso al piano. A suo avviso, la norma di agevolazione non pretende la costruzione di edifici residenziali su quei lotti specificamente destinati a opere di urbanizzazione primaria. Applicare l'aliquota ordinaria anche a questi lotti costituisce quindi violazione di legge e principio di ragionevolezza.

In secondo luogo, la società contesta la modalità di calcolo dell'Ufficio. Non contrasta la decadenza parziale in sé (pacifica per i lotti effettivamente non edificati), ma contesta che l'Ufficio abbia applicato la percentuale di inedito all'intero prezzo globale del trasferimento, calcolando un valore medio presuntivo dei terreni inediti. A suo dire, il valore imponibile andava ricavato utilizzando i valori distinti dei singoli lotti risultanti dalla perizia allegata all'atto pubblico, che conteneva la stima analitica di ciascun terreno, evitando distorsioni e arbitri.

Infine, sul piano degli interessi, la società sostiene che la normativa non prevede alcun obbligo di denuncia del mancato completamento né sanzioni amministrative. In mancanza di un obbligo dichiarativo in capo al contribuente, l'imposta può solo essere liquidata dall'Ufficio alla scadenza del termine, ma non si possono pretendere interessi moratori sul periodo intercorso tra la data dell'atto

e la notifica dell'avviso. Gli interessi sarebbero eventualmente dovuti solo in caso di tardivo pagamento rispetto al termine dell'avviso di liquidazione.

Nella memoria illustrativa successiva, la parte contribuente ha ribadito e approfondito queste difese. Ha sottolineato che i piani particolareggiati assegnano a ciascun lotto una funzione specifica e che la legge richiede il completamento dell'intervento in coerenza con questa funzione. Non avrebbe senso esigere la costruzione di edifici residenziali sui lotti destinati a opere pubbliche di urbanizzazione. Ha inoltre contestato la giurisprudenza invocata dall'Ufficio come irrilevante, perché riguarderebbe casi diversi (opere minime di fabbricati, non urbanizzazioni primarie). Ha poi insistito sull'arbitrarietà del criterio "medio" adottato dall'Ufficio, ribadendo la disponibilità di valori analitici certificati nell'atto. Infine, sugli interessi ha confutato la prassi amministrativa citata dall'Ufficio (Risoluzione 37/E/2014) come non vincolante per il giudice, evidenziando l'assenza di fondamento legislativo per l'applicazione di interessi retroattivi nella fattispecie in questione.

All'udienza del 14.7.2025 comparivano entrambi i rappresentanti delle parti processuali, che – dopo avere discusso la causa – insistevano nelle rispettive conclusioni scritte. Il Giudice si riservava di depositare il dispositivo nei termini di legge.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva questa Corte come la presente sentenza si basi esclusivamente sull'interpretazione delle conseguenze giuridiche dei presupposti di fatto incontestati fra le parti.

Alla luce delle contrapposte posizioni, questa Corte – in composizione monocratica - si trova a dover decidere su tre profili principali.

Il primo è stabilire se, ai fini del mantenimento dell'agevolazione, l'art. 1 della Tariffa Parte I TUR – che richiede il «completamento dell'intervento cui è finalizzato il trasferimento» – possa ritenersi soddisfatto anche per i lotti destinati a urbanizzazione primaria e non alla costruzione residenziale. L'Ufficio interpreta in senso restrittivo, richiedendo comunque la costruzione di edifici, mentre la parte

contribuente propone una lettura sistematica e funzionale, per cui il completamento va valutato in relazione alla funzione urbanistica di ciascun lotto.

Questa Corte riconosce che le opere di urbanizzazione siano al servizio di tutto l'intervento di edificazione residenziale, sicché i lotti su cui incidono possono godere dello stesso beneficio dell'aliquota agevolata in tutto, laddove l'intervento stesso sia stato completato, oppure in proporzione al completamento, ove taluni lotti siano rimasti ineditati.

Tale interpretazione, del resto, è conforme all'orientamento della Suprema Corte (Cass. civ., Sez. V, 12 settembre 2019, n. 23237), che ha ribadito che la *ratio* dell'agevolazione è favorire la costruzione di alloggi, non la sola urbanizzazione. In questa si riconosce che il beneficio è subordinato alla realizzazione di opere di edilizia residenziale, essendo le urbanizzazioni un presupposto, non un fine autonomo dell'intervento.

In sintesi, la giurisprudenza di legittimità prevalente esclude che la sola urbanizzazione primaria sui lotti destinati a strade e parcheggi integri il requisito di completamento ai fini del mantenimento dell'aliquota ridotta della superficie su cui incide.

L'Ufficio dovrà, pertanto, in esecuzione della presente sentenza operare una proporzione fra la superficie totale della lottizzazione e quella più ridotta dei lotti rimasti ineditati, calcolare il totale della maggiore imposta e ridurlo alla percentuale dell'intervento non completato.

Il secondo profilo è stabilire quale metodo sia corretto per calcolare la base imponibile oggetto di revoca parziale. Qui il giudice deve valutare se la prassi dell'Ufficio, fondata sul criterio proporzionale di superficie e valore medio, sia legittima e ragionevole, oppure se vada invece privilegiato il metodo analitico proposto dalla contribuente, più aderente ai valori di atto pubblico.

Al riguardo, non esiste una pronuncia specifica e univoca della Cassazione sulla metodologia di calcolo in caso di decadenza parziale dall'agevolazione ex art. 1 Tariffa parte I TUR.

Tuttavia, si possono estrapolare principi generali dalle decisioni in tema di registro, da:

1) Cass. civ., Sez. V, 14 luglio 2017, n. 17426, che ribadisce il principio di capacità contributiva e l'esigenza di determinazione analitica della base imponibile. Secondo tale sentenza in tema di imposta di registro, la base imponibile dev'essere determinata con riferimento al corrispettivo effettivo e al valore dichiarato in atto, salva prova contraria.

2) Cass. civ., Sez. V, 8 gennaio 2019, n. 218, che rigetta metodi "forfettari" non giustificati se esistono dati certi. Si afferma, in sostanza, che l'adozione di criteri standardizzati o medi va esclusa quando sono disponibili elementi oggettivi e specifici di valutazione.

In altre parole, la Cassazione non ha vietato l'utilizzo di un criterio proporzionale medio (usato spesso dall'Amministrazione per praticità), ma suggerisce che in presenza di valori certi e analitici (come quelli presenti in un atto pubblico corredato da perizia giurata) l'Ufficio debba utilizzarli.

Questa Corte ritiene di sposare i suddetti principi della Corte di cassazione e farne specifica applicazione anche nel caso di specie, con riferimento al metodo di calcolo da utilizzare per l'applicazione dell'imposta di registro complementare. Si deve, quindi, affermare come prioritario l'utilizzo dei distinti valori dei singoli lotti, laddove disponibili, come nel caso di specie, risultando questi dalla perizia allegata all'atto pubblico. Questa, peraltro, essendo stata redatta in epoca non sospetta e non essendo stati i valori contestati dall'Ufficio, deve ritenersi fonte affidabile.

La tesi della società – fondata sui valori distinti e certificati in atti – risulta, del resto, più precisa, nonché più rispettosa del principio di capacità contributiva, evitando distorsioni derivanti dall'applicazione non indispensabile di un criterio medio forfetario.

Il terzo profilo è quello degli interessi, dovendosi stabilire se, in caso di decadenza dall'agevolazione per mancato completamento dell'intervento, la legge

consenta di calcolare interessi moratori retroattivamente dalla data dell'atto, oppure solo dal termine concesso per il pagamento a seguito di liquidazione.

Quanto agli interessi, il combinato disposto degli artt. 6 del DM 21/5/2009 e 55 DPR 131/86 non lascia adito a dubbi. Infatti:

- 1) Ai sensi dell'art. 6, *Il tasso di interesse legale di cui all'art. 1284 del codice civile si applica ai fini della determinazione degli interessi dovuti per il ritardato pagamento delle somme di cui all'articolo 1, comma 2;*
- 2) Ai sensi dell'art.55, *Il pagamento dell'imposta complementare dovuta in base all'accertamento del valore imponibile deve essere eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione.*

L'imposta in questione ha natura complementare, mentre il mancato completamento dell'intervento edilizio ha natura di condizione risolutiva del beneficio ed opera ex nunc, per effetto della constatazione dello stesso da parte dell'Ufficio, mentre la messa in mora si verifica e decorre quanto agli interessi solo dopo lo scadere dei 60 giorni che il contribuente ha a disposizione per provvedere.

Su questo punto la giurisprudenza di Cassazione, pur non specifica, offre spunti chiari di orientamento:

- 1) Cass. civ., Sez. V, 4 novembre 2022, n. 32489): si afferma che Gli interessi di mora decorrono dal sessantesimo giorno dalla notificazione dell'avviso di liquidazione ex art. 55 DPR 131/86. In altre parole, la mora scatta dopo la scadenza del termine concesso per il pagamento a seguito della notifica dell'avviso, non retroattivamente dalla data dell'atto.
- 2) Cass. civ., Sez. V, 14 ottobre 2021, n. 28283, statuisce che in mancanza di obbligo dichiarativo del contribuente, l'imposta è liquidabile solo d'ufficio alla scadenza del termine quinquennale (oggi 11 anni), con decorrenza degli interessi moratori successiva all'avviso.

In sintesi, la Cassazione tende ad escludere l'applicabilità di interessi di mora dalla data dell'atto, quando il contribuente non aveva un obbligo di denuncia del

mancato completamento e l'imposta è liquidabile solo al termine del periodo previsto per l'agevolazione.

La ricostruzione normativa offerta dal contribuente in merito agli interessi risulta pertanto convincente e questa Corte riconosce che la legge non prevede interessi moratori retroattivi per questa ipotesi di decadenza dall'agevolazione, enunciando il seguente principio: *in assenza di un obbligo di denuncia e di sanzioni, la mora può scattare solo dopo la scadenza del termine di pagamento previsto nell'avviso di liquidazione.*

Il ricorso può essere, dunque, accolto solo parzialmente e ciò giustifica la compensazione delle spese processuali fra le parti.

P.Q.M.

La Corte, in composizione monocratica, accoglie parzialmente il ricorso, quanto ai valori economici da porre a base del calcolo della base imponibile, da effettuarsi sulla base dei valori dei singoli lotti (come risultanti dalla perizia di parte allegata all'atto di compravendita), e quanto agli interessi di mora, che dichiara non dovuti.

Respinge il ricorso nel resto, riconoscendo come dovuta la maggiore imposta anche sui lotti destinati ad opere di urbanizzazione, in proporzione alla percentuale totale delle stesse rimasta non edificata.

Delega l'Ufficio finanziario a ricalcolare l'ammontare dell'imposta dovuta sulla base della presente sentenza.

Compensa le spese processuali fra le parti.

Così deciso in Ancona il 14.7.2025

*Il Presidente - Giudice Monocratico
Dr. Sergio Cutrona*