

La permanenza delle "speciali" agevolazioni fiscali in materia di piani di recupero, di piani per gli insediamenti produttivi (p.i.p.) e di piani per l'edilizia economica e popolare (p.e.e.p.)

Approvato dalla Commissione studi tributari il 27 marzo 2009.

Sommario: 1. Premessa: i motivi di un'indagine. 2. Le ragioni del distinguo tra piani urbanistici particolareggiati e piani di recupero. 3. L'incidenza sul piano fiscale della distinzione. 4. Le ragioni della permanenza del trattamento fiscale agevolato in materia di p.i.p. e di p.e.e.p. 5. Applicabilità delle agevolazioni fiscali in materia di piani di recupero ai trasferimenti soggetti ad IVA di beni strumentali. 6. Conclusioni

1. Premessa: i motivi di un'indagine

La disciplina recata dalla legge n.244/2007 [cd. finanziaria 2008, e segnatamente quella di cui all'art. 1 commi 25 - 28 (1)] ⁽¹⁾ introduce - come è noto - una regolamentazione 'a regime' del trattamento fiscale di atti portanti il trasferimento di proprietà, la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari attinenti ad immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati. ⁽²⁾

Il tentativo del legislatore della finanziaria del 2008 di attuare - attraverso la disciplina stessa - una sorta di '*reductio ad unitatem*' e di sistemazione con carattere di definitività delle disposizioni afferenti la materia al vaglio emerge con particolare trasparenza dall'allocatione di quella disciplina nell'ambito dei Testi unici nn.136/81 e 347/90 (rispettivamente in materia di imposta di registro ed ipotecaria/catastale), nonché dall'abrogazione della previgente normativa (contenuta originariamente nell'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 ⁽³⁾ ed applicabile poi solo in via residuale ai sensi del comma 15 art. 36 del d.l. 4 luglio 2006 n.223 ⁽⁴⁾).

Di guisa che potrebbe levarsi il sospetto che la materia di che trattasi debba riguardarsi in una cornice normativa unitaria tale che alla novella dianzi illustrata si riannodi al contempo - oltre la funzione riordinatrice e compilativa cui si accennava anche - una funzione livellatrice (se non abrogativa) delle disposizioni contenute in normative speciali e portanti trattamenti fiscali premiali o agevolati in relazione a fattispecie in qualche modo collegate con quella del trasferimento d'immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, in quanto, come questa, suscettibili di interessare fenomeni traslativi realizzati nell'ambito dell'attuazione di altrettanti strumenti urbanistici o di 'assetto territoriale'.

Il riferimento immediato e diretto, nell'economia del discorso in tal senso qui avviato, è con ogni evidenza ai trasferimenti immobiliari attuati nell'ambito di piani di recupero ad iniziativa pubblica o privata ⁽⁵⁾ in quanto, come noto, l'art. 5 della legge 22 aprile 1982 n.168 prevede per essi l'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa ⁽⁶⁾, e pertanto un trattamento fiscale radicalmente diverso (indubbiamente meno oneroso) rispetto a quello ora previsto a regime per i trasferimenti di immobili compresi nei piani urbanistici particolareggiati.

Ma non va trascurata nemmeno l'incidenza che una siffatta ricostruzione potrebbe inferire con riguardo ai trasferimenti di proprietà e alle concessioni del diritto di superficie sulle aree funzionali all'attuazione di piani per insediamenti produttivi e di piani per l'edilizia economica e popolare, per i quali è prevista un regime fiscale di particolare favore (consistente nell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e nella esenzione da imposte ipotecaria e catastale) ai sensi dell'art. 32 2° comma del DPR 29 settembre 1973 n.601 ⁽⁷⁾.

Sicché va opportunamente indagata la fondatezza o meno dell'idea (che pure potrebbe in prima battuta farsi strada) dianzi tratteggiata, e cioè che sia legittimo argomentare in ordine alla dilatazione applicativa della novella contenuta nella finanziaria del 2008, tale da risultare, ormai, l'unica fonte di regolamentazione positiva di fattispecie traslative e/o costitutive immobiliari che attengano a qualsiasi strumento urbanistico di 'sistemazione territoriale' (e segnatamente piani di recupero e p.i.p.).

Ragioni di un'ordinata enunciazione delle riflessioni che seguono richiedono peraltro una distinta trattazione della problematica al vaglio con riferimento ai piani di recupero, da un lato, e ai p.i.p. e ai p.e.e.p. dall'altro.

2. Le ragioni del distinguo tra piani urbanistici particolareggiati e piani di recupero

Ebbene, nessuna analisi della problematica prospettata può coerentemente svolgersi, in parte 'qua', senza prendere in seria considerazione in prima battuta la definizione tipologica dello specifico strumento urbanistico attuativo con riferimento al quale si è perfezionato il trasferimento immobiliare soggetto a tassazione (al che concorre anche la individuazione dell'ambito normativo in cui risulta disciplinato il singolo strumento) nonché, in seconda e non meno rilevante battuta, il profilo della sua tipica funzione o, se si vuole, della sua natura giuridica.

Al riguardo una sia pure sommaria ed elementare ricostruzione – in riferimento al primo dei due profili sopra accennati – del quadro normativo consente di rilevare che, mentre la disciplina del piano regolatore particolareggiato risulta contenuta negli artt. 13 e ss. nonché (quanto a quello di iniziativa privata) nell'art. 28 della cd. Legge Urbanistica (l. 17 agosto 1942 n.1150) - in relazione al suo contenuto, alle modalità di approvazione, alla validità, alla stipula della convenzione di lottizzazione, ecc.. - mettendone in evidenza la mera funzione esecutiva delle previsioni contenute negli strumenti urbanistici generali e comunque accedendo ad una

definizione solo in senso generico di siffatto strumento di assetto del territorio, la disciplina legale afferente il piano di recupero è contenuta in tutt'altra sede normativa e segnatamente negli artt. 27 e ss. della legge 5 agosto 1978 n.457 (recante norme per l'edilizia residenziale), ove il legislatore esprime una disciplina ben dettagliata ai fini della individuazione delle zone di recupero del patrimonio edilizio esistente, delle modalità di approvazione del piano, anche se di iniziativa privata, del tipo di intervento edilizio attuabile attraverso il recupero, di particolari agevolazioni creditizie concedibili, ecc..

Il che – già di per sé – darebbe conto della netta distinzione degli strumenti urbanistici attuativi di cui qui si discute.

Segnatamente dalla definizione tipologica fornita dal legislatore del piano di recupero emerge che questo presuppone necessariamente la preesistenza di condizioni di 'degrado' di un certo tessuto urbanistico: l'art. 27 cit. infatti statuisce che "I comuni individuano, nell'ambito degli strumenti urbanistici generali, le zone ove, *per le condizioni di degrado*, si rende opportuno il recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico esistente mediante interventi rivolti alla conservazione, al risanamento, alla ricostruzione e alla migliore utilizzazione del patrimonio stesso"; altresì emerge la necessità che il piano incida su di un assetto 'preesistente', non potendosi immaginare, intuitivamente, il recupero di ciò che ancora non è.

Profili, questi ultimi, che invece possono mancare del tutto nei piani urbanistici particolareggiati.

Pertanto - e stavolta con riferimento al secondo dei due profili cui prima s'accennava - è proprio la funzione specifica di ciascuno di essi ad avvalorare la rilevata separatezza e distinzione tra i due tipi di strumenti esecutivi.

Non a caso l'A.F. ⁽⁸⁾ stessa ha opportunamente richiamato, sul punto, la costante giurisprudenza del Consiglio di Stato ⁽⁹⁾ per la quale "all'interno della pianificazione urbanistica attuativa, [*nda*: si devono tenere distinti] da un lato gli strumenti a destinazione indifferenziata, quali il piano particolareggiato e il piano di lottizzazione convenzionata, e dall'altro gli strumenti per l'insediamento di particolari tipi di costruzione e/o attività per la realizzazione di speciali finalità urbanistiche. Rientrano in questa seconda categoria i piani di recupero del patrimonio edilizio e urbanistico, il piano di recupero è strumento più complesso rispetto al piano particolareggiato dovendo, a differenza di quest'ultimo, valutare la compatibilità del tessuto preesistente con le nuove esigenze urbanistiche, e potendo rivedere, quindi, l'assetto urbanistico con ad esempio differente distribuzione dei lotti, reperimento di aree di interesse pubblico, riassetto delle vie di comunicazione."

Di guisa che è apparsa illegittima l'utilizzazione del piano di recupero in relazione ad aree mai edificate, e quindi in difetto di un'esigenza di recupero di edilizia degradata ⁽¹⁰⁾ e al contrario ben possibile un recupero attuabile attraverso la demolizione di edifici preesistenti, in ciò 'alternativo' al piano particolareggiato. ⁽¹¹⁾

Insomma mentre il piano particolareggiato ha di regola una forza per così dire dinamico-

espansiva (ed in questo esprime la sua potenzialità ordinatrice e di sistemazione del territorio), il piano di recupero si rivolge al già esistente ⁽¹²⁾, consentendo di reintegrare nel tessuto urbanistico parti del territorio (intendo per tali "singoli immobili, complessi edilizi, isolati ed aree, nonché edifici da destinare ad attrezzature") che sarebbero diversamente destinate al degrado e all'inutilizzo; il primo deve prevedere l'esecuzione di un intervento (di regola e per così dire) 'accrescitivo' ed esponenziale, l'altro - secondo quanto si evince anche dalla definizione dell'oggetto dell'intervento di recupero ex art. 31 ⁽¹³⁾ della legge n.457/78 - può prevedere la esecuzione di (sole) opere di manutenzione o anche quelle di restauro o risanamento conservativo, come anche quelle di ristrutturazione edilizia e/o urbanistica, indifferentemente.

3. L'incidenza sul piano fiscale della distinzione

La rilevata infungibilità tra piano particolareggiato e piano di recupero non appare priva di conseguenze sul piano fiscale, e segnatamente ai fini della permanente applicazione del regime agevolato di cui all'art. 5 della legge n.168/82, ricordato in premessa.

Se infatti il piano di recupero è 'altra cosa' rispetto al pup, non si può a cuor leggero ritenere 'assorbito' quel regime nel perimetro disegnato dalla novella della finanziaria 2008: questa attiene esclusivamente al suo specifico e limitato oggetto, i trasferimenti e la costituzione di diritti reali su immobili ricompresi in piani particolareggiati e non quelli afferenti qualsiasi altro strumento urbanistico sia pure con funzione attuativa in senso lato delle previsioni di strumenti generali sovraordinati .

Né in senso contrario pare possibile invocare una sorta di 'abrogazione tacita' - magari ex art. 15 delle disp. prelim. - della pregressa normativa agevolativa. Difettano infatti, a ben vedere, entrambi i presupposti cui l'operatività di quella peculiare forma di abrogazione risulta condizionata: e cioè sia l' "incompatibilità" tra le nuove disposizioni e le precedenti, quanto la circostanza che la "nuova legge regoli l'intera materia già regolata dalla legge anteriore". Non v'è 'incompatibilità' in quanto le diverse disposizioni afferiscono, come si è visto, a fattispecie diverse, ciascuna retta da una sua propria 'ratio legis'; non v'è disciplina dell' "intera materia" - da parte della novella - in quanto si tratta, di nuovo, di materie distinte e non sovrapponibili, ed essa risulta inidonea a regolare l'applicazione di una disciplina afferente 'altra' materia rispetto a quella espressamente normata.

Di guisa che, se non ci s'inganna, debba trovare piena applicazione il canone interpretativo di conservazione della norma pregressa 'speciale' rispetto a quella successiva di carattere generale (se non generico), in ossequio al principio "*lex posterior generalis non derogat priori speciali*" ⁽¹⁴⁾, ritenuto - anche dalla giurisprudenza della Cassazione ⁽¹⁵⁾ - invocabile proprio laddove la norma speciale esprima - come si verifica nella materia 'de qua' - una migliore aderenza alle caratteristiche proprie della fattispecie oggetto della sua previsione.

Senza mancare qui di rilevare, peraltro, che converrà - nella redazione dell'atto

sottoposto a tassazione – rimarcare la 'specialità' del singolo strumento di pianificazione urbanistica attuativa (piano di recupero) nel cui ambito ricadono gli immobili o i diritti negoziati, e del connesso regime fiscale premiale, pena l'applicazione della regola di *default* (e quindi del trattamento tributario 'a regime' stabilito) per il trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale, proprio in quanto – in mancanza del riferimento alla cennata specialità – riprende vigore il meccanismo impositivo previsto per il trasferimento di immobili ricadenti nell'ambito del 'genus' ⁽¹⁶⁾, laddove ovviamente ne ricorrano i presupposti.

4. Le ragioni della permanenza del trattamento fiscale agevolato in materia di p.i.p. e di p.e.e.p.

Nella premessa si era già rilevato come l'idea di una sopravvenuta novella legislativa - apparentemente tranciante di ogni altro regime fiscale afferente la materia dei piani particolareggiati - possa indurre a ritenere che anche le agevolazioni previste dall'art. 32 2° comma del DPR n.601/73 debbano ormai ritenersi superate, sia pure limitatamente ai trasferimenti di proprietà e alle concessioni del diritto di superficie sulle aree in relazione alle quali siano stati elaborati piani per insediamenti produttivi e per l'edilizia economica e popolare (comprese nel titolo III della legge 22 ottobre 1971 n.865). Anzi in riferimento ai p.i.p., l'idea potrebbe palesarsi viepiù rinvigorita dal dato normativo, statuendo l'art. 27 della legge n..865/71 che il piano per gli insediamenti produttivi "ha efficacia per dieci anni dalla data del decreto di approvazione ed ha valore di piano particolareggiato d'esecuzione ai sensi della legge 17 agosto 1942, n. 1150, e successive modificazioni"

Ciò tanto più se - come di recente è stato sostenuto, con prospettazione generale - l'applicazione della stessa disciplina recata dalla novella più volte ricordata pare sia da 'escludersi' a fronte di trasferimenti immobiliari perfezionati con riferimento a programmi edilizi 'destinati alla realizzazione di insediamenti produttivi, industriali, commerciali, artigianali' ⁽¹⁷⁾.

Ora, se è pur innegabile che i p.i.p. sono strumenti di pianificazione attuativa svolgendo una funzione analoga a quella dei piani particolareggiati in senso lato, ⁽¹⁸⁾almeno sotto il profilo della idoneità a rendere esecutive previsioni che altrimenti rimarrebbero inattuato, è altrettanto incontestabile che essi, nell'ambito del 'genus' piani particolareggiati, rispondono ad una logica di potenziamento del mondo e della realtà imprenditoriale non rinvenibile nei piani particolareggiati afferenti l'edilizia residenziale o comunque diversa da quella industriale, artigianale, commerciale o turistica. Non a caso, forse, è stato incisivamente osservato che il p.i.p. "è non solo e non tanto uno strumento di pianificazione urbanistica nel senso tradizionale, quanto e soprattutto uno strumento di *politica economica*, perché ha la funzione di incentivare le imprese, offrendo loro, ad un prezzo politico, previa espropriazione ed urbanizzazione, le aree occorrenti per il loro impianto o la loro espansione, e ciò in quanto, poiché l'indennità di espropriazione è di gran lunga inferiore al valore di mercato degli immobili

espropriati, mediante questi piani si realizza, di fatto, un trasferimento di ricchezza dal proprietario espropriato all'assegnatario..." (19) Anzi è pensabile che proprio la convinzione che quei piani ottengano, quale loro effetto finale, un incremento delle capacità produttive degli organismi imprenditoriali e del sistema economico nel suo complesso, e quindi rispondano in definitiva a ragioni di pubblica utilità (20), sia sottesa alla 'ratio' agevolativa di cui all'art. 32 2° co. DPR n.601/73; come del resto ha riconosciuto la Suprema Corte di Cassazione stessa evidenziando che tale 'ratio' " chiaramente si individua nella duplice finalità di favorire le iniziative produttive e di ubicare le aziende in determinate zone del comune, realizzando un certo assetto territoriale delle attività economiche". (21)

Analogo ragionamento va svolto con riferimento al trasferimento di proprietà o alla concessione del diritto di superficie su aree destinate all'attuazione dei cd. piani di zona (previsti dalla legge n.167/62), e cioè di quei piani "da destinare alla costruzione di alloggi a carattere economico o popolare nonché alle opere e servizi complementari, urbani e sociali, ivi comprese le aree a verde pubblico" (ai sensi dell'art 1 della citata legge n.167).

E' pur vero infatti che, così come si è sopra rilevato con riguardo ai .p.i.p. , anche con riferimento ai p.e.e.p. viene previsto dal legislatore (ex art. 9 della legge citata) che siffatti ultimi piani abbiano " valore di piani particolareggiati di esecuzione ai sensi della legge 17 agosto 1942, n. 1150"; ma siffatta equiparazione non cancella la specificità di tali strumenti attuativi di terzo livello (rispetto al 'genus' piani particolareggiati).

E ciò non solo quanto alle modalità di procedimento di attuazione del p.e.e.p. (disciplinato appunto dalla legge n.167/62 in modo affatto peculiare rispetto a quanto previsto dalla L.U. n.1150/42 per il p.u.p. in generale, ad es. sotto il profilo del segmento espropriativo, necessariamente presente nel primo ed assente nel secondo (22)), quanto soprattutto per le finalità assolutamente particolari e pervasive da colorazioni pubblicistiche e solidaristiche cui l'attuazione del piano è preordinata, consistenti - come è noto - nella realizzazione di un programma di interventi pubblici finalizzati alla costruzione o al reperimento di nuovi alloggi a favore dei cittadini e delle fasce sociali meno abbienti. Il che ha fatto ritenere che il p.e.e.p. è in grado di realizzare non solo la funzione tipica del p.u.p., ponendo, come questo, indirizzi, limiti e prescrizioni all'attività edilizia dei privati, ma in aggiunta anche quella di incidere sulla proprietà privata degli immobili, costituendo il presupposto della espropriazione (23) delle aree occorrenti per le opere pubbliche (strade, parcheggi, etc.). Di guisa che la sua qualificazione giuridica più appropriata è piuttosto quella di uno strumento di politica economica, che non solo di pianificazione urbanistica. (24)

A ciò si aggiunga che il p.e.e.p. - a differenza del piano urbanistico particolareggiato così come normato in generale dal legislatore nella L.U. n.1150 - può essere idoneo ad integrare una vera e propria 'variante' degli strumenti urbanistici generali o comunque di 'secondo' livello, e quindi uscire fuori dalla qualifica vincolante e limitativa di mero piano attuativo dei primi. Statuisce infatti l'art. 3 comma 4 della cit. legge n.167 che "*Ove si manifesti l'esigenza di reperire in parte le aree per la formazione dei piani in zone non destinate all'edilizia*

residenziale nei piani regolatori vigenti, o si renda comunque necessario apportare modifiche a questi ultimi, si può procedere con varianti agli stessi. In tal caso il piano approvato a norma della presente legge costituisce variante al piano regolatore". (25) Ed inoltre non pare senza rilievo che il procedimento di attuazione del p.e.e.p. (rispetto a quello del piano particolareggiato in senso proprio) assuma una connotazione peculiare, proprio in funzione delle specifiche finalità cui esso è preordinato, così come il Consiglio di Stato non ha mancato di rilevare (26).

Il che pare far convergere - se non ci s'inganna - verso una delimitazione tutta particolare dell'area definitoria ed operativa in cui si colloca il p.e.e.p. rispetto al 'genus' cui pure appartiene e, di conseguenza, verso una valorizzazione della sua specificità inferente implicazioni anche di carattere fiscale.

In quanto, se quanto sopra enunciato è vero, non si può nemmeno negare che restino tuttora valide le ragioni in base alle quali il particolare regime fiscale dei trasferimenti di aree (in proprietà o in diritto di superficie) destinate ad accogliere insediamenti produttivi o funzionali all'attuazione di piani per l'edilizia economica e popolare fu a suo tempo riconosciuto fondato dal legislatore del '73.

E men che mai si può argomentare per un 'assorbimento' o - peggio - per l'abrogazione tacita di quel trattamento per effetto della sistemazione definitiva 'a regime' concepita dal legislatore nella finanziaria 2008 in ordine alla materia dei trasferimenti di immobili ricompresi in piani particolareggiati 'diretti all'attuazione dei [soli] programmi di edilizia residenziale'. Chè anzi l'aver limitato solo a questi ultimi la disciplina a regime, se da un lato ne spiega anche la sua specifica finalità di imporre una sorta di 'leva fiscale' a carico di chi intenda operare nell'ambito dell'edilizia residenziale (27), dall'altro ne segna anche i limiti applicativi, non apparendo idoneo l'uso di siffatta leva anche nell'ambito di piani finalizzati piuttosto a sorreggere che non a deprimere o penalizzare l'intrapresa produttiva o lo sviluppo dell'edilizia economica e popolare (che a sua volta è un settore tutto particolare dell'edilizia residenziale in generale, per i risvolti pubblicistici di cui prima s'è detto).

Ancor di più poi, per una permanenza delle disposizioni agevolative ex art. 32 2° co. cit. agli atti traslativi della proprietà e alle concessioni del diritto di superficie sulle aree per le quali siano stati predisposti piani per insediamenti produttivi o per l'edilizia economica e popolare, depongono gli argomenti sopra già illustrati relativi alla 'specialità' delle disposizioni stesse rispetto alla regola di *default* : ove, si badi bene, stavolta la specialità non riguarda tanto il 'tipo' di strumento urbanistico attuativo (potendo concettualmente i p.i.p o i p.e.e.p. rientrare, come più volte rilevato, nell'ampio 'genus' dei piani particolareggiati, sia pure con una peculiare connotazione), quanto le 'rationes' a quelle disposizioni sottese, che non appaiono diversamente realizzate o realizzabili. (28). Insomma anche per la materia che ci occupa l'interprete deve fare utilmente ricorso al principio per cui "*lex posterior generalis non derogat priori speciali*" e all'insegnamento della Cassazione (29) per cui tra due regole (successive tra loro nel tempo e rivolte ciascuna ad ambiti applicativi, per così dire, tra di essi concentrici o

almeno in tutto o in parte sovrapponibili) va applicata quella che esprime una maggiore aderenza alle caratteristiche proprie della fattispecie da regolare: ove è evidente che siffatta pozione aderenza, in riferimento ai trasferimenti di proprietà o ad atti di concessione del diritto di superficie su aree interessate da p.i.p o da p.e.e.p, è proprio da attribuire alla previsione agevolativa di cui all'art. 32 2° comma DPR n.601/73. ⁽³⁰⁾

5. Applicabilità delle agevolazioni fiscali in materia di piani di recupero ai trasferimenti soggetti ad IVA di beni strumentali.

Altra e diversa questione (sebbene collegata) è se – indiscussa restando l'applicazione del peculiare regime fiscale di cui all'art. 5 della legge n.168/82 ai trasferimenti immobiliari posti in essere da soggetti privati o comunque da soggetti non passivi IVA in presenza di piano di recupero di iniziativa pubblica o privata – esso possa trovare applicazione anche con riferimento a quelli posti in essere da un soggetto passivo IVA qualora abbiano ad oggetto beni strumentali nelle ipotesi paradigmatiche individuate nell'art. 10 n.8 ter) DPR n.633/72, si possa ritenere legittima l'applicazione delle sole imposte ipotecaria e catastale in misura fissa anziché in misura proporzionale e (per quanto concerne quella ipotecaria ai sensi dell'art. 1-bis della tariffa allegata al TU n.347/90) in misura 'rafforzata' .

Orbene, giova ricordare che l'orientamento fin qui tenuto dall'A.F. è stato sempre quello di negare l'accesso al regime fiscale di favore previsto dall'art.5 della legge n.168/82 qualora il trasferimento avvenisse nell'ambito IVA. Del resto ciò era spiegabile perché – si riteneva – la rigida applicazione del principio di alternatività IVA/registro ⁽³¹⁾ (operante anche con riferimento al versante delle imposte ipotecaria e catastale ⁽³²⁾) induceva a separare nettamente i meccanismi di applicazione delle correlative imposte; sicché in presenza dei presupposti per l'applicazione dell'IVA risultavano dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, e quindi – ai fini di cui qui si discute – senza apprezzabili differenze rispetto alle imposte comunque dovute in forza della disposizione agevolativa di cui al ridetto art. 5.

Ma dopo la novella ⁽³³⁾ recante 'rafforzamento' dell'imposta ipotecaria (nella misura del 3%) nonché debenza dell'imposta catastale (nella misura dell'1%) per trasferimenti di beni strumentali – ancorché soggetti ad IVA – quel principio di alternatività (con riferimento alle dette ultime imposte) ha subito un *vulnus* di non lieve portata ⁽³⁴⁾, ponendo seri dubbi sulla reale separazione impositiva che quel principio stesso ha da sempre comportato.

Se infatti non opera più un vincolante automatismo tra assoggettamento del trasferimento immobiliare ad IVA, da un lato, e applicazione delle imposte (oltre che di registro anche) ipotecaria e catastale in misura fissa (qualora, si ribadisce, quel trasferimento abbia ad oggetto beni strumentali ai sensi dell'art. 10 n.8-ter) DPR n.633/72), forse non è peregrina una rivisitazione dei pregressi orientamenti sin qui tenuti dalla prassi, in forza della quale risulti possibile ritenere applicabile *in toto*, anche ai trasferimenti di beni strumentali assoggettati ad

IVA, il regime fiscale di favore di cui alla citata legge n.168 ⁽³⁵⁾.

Ciò consentirebbe di fruire del beneficio dell'applicazione delle imposte (oltre che di registro anche) ipotecaria e catastale in misura fissa e non proporzionale, riconducendo ad equità e congruenza il complessivo sistema fiscale. ⁽³⁶⁾

Né peraltro si potrebbe argomentare in senso contrario con riferimento alla sopravvenienza nel tempo di una disciplina affatto diversa da quella previgente, in quanto – come si è avuto modo innanzi di illustrare – presidiano alla conservazione del regime fiscale al vaglio, nella sua globalità e senza eccezione alcuna, ragioni specifiche e calibrate sulla peculiarità della fattispecie 'piano di recupero', a loro volta in deroga rispetto a quelle riconducibili all'inquadramento normativo complessivo della materia 'de qua' e quindi, in quante tale, inidoneo a disciplinare anche ipotesi diverse da quella genericamente normata.

Ciò tanto più se si acceda ad una ricostruzione dell'area fiscale agevolativa quale comparto normativo autonomo, in qualche modo 'autoreferenziale' (almeno in sede interpretativa) rispetto al complesso di principi che informano la disciplina impositiva ordinaria; e, vieppiù, se si enfatizzano quelli che da più parti ormai si sottolinea essere i valori 'promozionali' della normative fiscali di favore, e cioè i "valori riconosciuti meritevoli di una particolare tutela da parte dell'ordinamento, tali da risultare idonei a legittimare un depotenziamento del prelievo tributario ⁽³⁷⁾".

6. Conclusioni

Si ritiene pertanto conclusivamente che in una prospettiva suscettibile di valorizzare la singolarità dei presupposti oggettivi collegati con i regimi fiscali di favore ex art. 5 della legge n.168/82 (in materia di piani di recupero) e, rispettivamente, ex art. 32 2° comma DPR n. 601/73 (in materia di p.i.p e di p.e.e.p.), e soprattutto la 'ratio legis' sottesa alle relative discipline normative, non si possa argomentare per un 'assorbimento' o addirittura per una tacita abrogazione di esse per effetto della novella recata dalla finanziaria 2008 (in materia di piani particolareggiati). E che anzi vada sottoposto a seria verifica il rigido principio di alternatività Iva/registro per far sì che (anche con riferimento alle imposte ipotecarie e catastali) si possa ritenere legittima la recezione in toto e senza esclusioni di sorta del regime fiscale di favore ex art.5 legge n.168/82, quand'anche si tratti di trasferimenti soggetti ad IVA aventi ad oggetto beni strumentali posti in essere nell'ambito di piani di recupero.

Adriano Pischetola

1) Comma 25. *Nel testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, all'articolo 1 della Tariffa, parte I, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Se il trasferimento ha per oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto: 1 per cento».*

Comma 26. All'articolo 1-bis della Tariffa annessa al testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, ovvero che importano il trasferimento di proprietà, la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari attinenti ad immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati».

Comma 27. All'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e successive modificazioni, il comma 15 è abrogato.

Comma 28. Le disposizioni di cui ai commi 25, 26 e 27 si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate poste in essere a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, nonché alle scritture private non autenticate presentate per la registrazione a decorrere dalla stessa data.

- 2) Sul tema 'de quo' cfr. studio CNN n. 18-2008/T "Il regime tributario dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati" approvato dalla Commissione studi tributari il 18 gennaio 2008 (estensori, GIUNCHI-MASTROIACOVO-PODETTI) consultabile sul sito www.notariato.it.
- 3) Secondo cui " I trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento".
- 4) Secondo cui " L'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è abrogato, ad eccezione che per i trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione dei programmi prevalentemente di edilizia residenziale convenzionata comunque denominati, realizzati in accordo con le amministrazioni comunali per la definizione dei prezzi di cessione e dei canoni di locazione; sul punto cfr. Studio CNN n. 64-2007/T "Ambito applicativo residuale del regime fiscale agevolativo previsto per trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati" approvato dalla Commissione studi tributari il 20 aprile 2007 (estensore PISCHETOLA) , in CNN Notizie del 28 maggio 2007 n. 101 e consultabile anche sul sito www.notariato.it.
- 5) Che risultino convenzionati, ai sensi degli articoli 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978, n. 457.
- 6) Sulla tematica cfr. Studio C.N.N. (estensore MONTELEONE) - *Imposte di registro, ipotecarie e catastali: agevolazioni concernenti il recupero del patrimonio edilizio esistente*, in CNN Strumenti, voce 1910, p. 13.1 nonché in BDN.
- 7) Che statuisce: "Gli atti di trasferimento della proprietà delle aree previste al titolo III della legge indicata nel comma precedente[*ndr.* n.865/71] e gli atti di concessione del diritto di superficie sulle aree stesse sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa e sono esenti dalle imposte ipotecarie e catastali. Le stesse agevolazioni si applicano agli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi nonché agli atti e contratti relativi alla attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge indicata nel primo comma; riguardo al regime fiscale di favore di cui si discute e a talune specifiche problematiche ad esso connesse cfr. Risposta a quesiti CNN protocollo n. 1553 del 20 settembre 1984, *Trasferimenti di aree inserite nel piano Pip - Agevolazioni fiscali* (estensore LO SCHIAVO), in BDN ; studio CNN n. 50/2002/T, Art. 32 DPR 601/73 - *Pip - Acquisto direttamente dai privati proprietari* (estensore PODETTI) , approvato dalla Commissione studi tributari il 20 giugno 2002, in BDN.
- 8) Cfr. Risoluzione n.383/E dell'11 dicembre 2002 in *Fisconline*.
- 9) Sez. IV, del 27 febbraio 1996, n. 181 in *Foro Amm.* 1996, 458 (s.m.) ; Sez. V, del 20 novembre 1989, n. 749 in *Riv. giur. edilizia* 1990, I,76.
- 10) Cfr. la cit. Sent. Cons. Stato n.181/1996.
- 11) Cons.Stato, sez,IV del 3 febbraio 1996 n. 96 in *Foro Amm.*, 1996, 418.
- 12) Viene incisivamente definito dalla dottrina (PARENTE, *Gli strumenti urbanistici di recupero dell'edilizia degradata*, in *Riv.Not.*, 2005, 1, 104) come 'piano-programma a contenuto complesso e dettagliato, finalizzato al recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico esistente'; cfr. anche MIGLIARESE, *Piano di recupero del patrimonio edilizio*, in *Digesto discipline pubblicistiche*, XI, Torino 1996, p. 164.
- 13) Che recita:"Gli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente sono così definiti:
 - a) interventi di manutenzione ordinaria, quelli che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;

- b) interventi di manutenzione straordinaria, le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;
 - c) interventi di restauro e di risanamento conservativo, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;
 - d) interventi di ristrutturazione edilizia, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti;
 - e) interventi di ristrutturazione urbanistica, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale..."
- 14)** Sul punto cfr. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, in *Trattato di diritto civile e commerciale Cicu-Messineo*, 1998, p.196.
- 15)** Cfr. Cass. Civ., sez. trib., 28 febbraio 2008, n. 5223 in *Giust. civ. Mass.* 2008, 2.
- 16)** E cioè nell'ambito del p.u.p. diretto all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale.
- 17)** Cfr. le istruzioni operative fornite ai propri Uffici locali dalla Direzione Regionale delle Marche dell'Agenzia delle Entrate in data 17 giugno 2008 prot. N.23182 (che risultano inedite) ai fini della tassazione degli atti di cessione di immobili ricadenti in piani urbanistici particolareggiati.
- 18)** Cfr. T.A.R. Marche Ancona, sez. I, 12 ottobre 2006, n. 809 in *Foro amm. TAR* 2006, 10 3204; T.A.R. Campania Salerno, 25 settembre 1990, n. 297 in *Foro Amm.* 1991, 1800 (s.m.); in dottrina cfr. CACCIAVILLANI LANZIERI, *Piano per gli insediamenti produttivi*, in *Digesto discipline pubblicistiche*, XI, Torino 1996, p. 207.
- 19)** Consiglio Stato , sez. IV, 22 gennaio 2007, n. 144 in *Foro amm. CDS* 2007, 1 104; conforme anche Cons.Stato Sez.IV, 5 luglio 1995 n.539 in *Foro amm.* 1995, 1485 in *Riv. giur. edilizia*, 1995. I, 1101.
- 20)** Il sacrificio giuridico (espropriazione d'autorità) ed economico (indennizzo che non copre il valore di mercato) imposto ai proprietari delle aree ricomprese nei piani per gli insediamenti produttivi (p.i.p.) non può non trovare contropartita, come causa giustificatrice, nella pubblica utilità, intesa anche come incremento, non altrimenti ottenibile, della capacità produttiva delle imprese beneficiarie e dell'economia nel suo insieme" T.A.R. Marche Ancona, sez. I, 12 ottobre 2006, n. 809 in *Foro amm. TAR* 2006, 10 3204 (s.m.).
- 21)** Cass. Civ. sez. I, 07 marzo 1986, n. 1505 in *Giust. civ. Mass.* 1986, fasc. 3.
- 22)** Dovendo tener presente al riguardo che a differenza del piano particolareggiato, nel cui meccanismo di attuazione l'espropriazione delle aree non destinate alla localizzazione dei servizi pubblici è solo eventuale, con il P.e.e.p., invece, l'espropriazione di tutte le aree incluse in esso costituisce l'unica modalità di attuazione del piano. Non vi può, quindi, essere separazione tra parti edificabili e parti espropriabili, in quanto nel P.e.e.p. tutte le aree incluse nel piano sono comunque espropriate dai comuni o dai loro consorzi (art. 10 1. n. 167/1962, come modificato dall'art. 35 1. n. 865/1971).
- 23)** Fungendo anche da dichiarazione di pubblica utilità.
- 24)** Cfr. T.A.R. Umbria, 13 luglio 1998, n. 720 in *Appalti Urbanistica Edilizia* 1999, 565 ove testualmente "Il piano di zona per l'edilizia economica e popolare, la cui disciplina generale risale alla l. 18 aprile 1962 n. 167, poi modificata dalla l. 22 ottobre 1971 n. 865, è uno strumento di programmazione amministrativa che adempie simultaneamente a più funzioni, essendo, per un verso, "species" del "genus" dei piani urbanistici particolareggiati, i cui effetti tipici produce ponendo indirizzi, limiti e prescrizioni all'attività edilizia dei privati senza incidere sulla proprietà privata degli immobili e, per altro verso, rivelandosi la sua funzione tipica quella di essere programma di interventi pubblici per la realizzazione di nuovi alloggi di edilizia economica e popolare, con idoneità del piano ad incidere sensibilmente sulla proprietà privata. "; così pure *Consiglio Stato , sez. IV, 07 settembre 2006, n. 5210 in Foro amm. CDS* 2006, 9 2498 per cui " Non è quindi il p.e.e.p. soltanto uno strumento urbanistico da utilizzare per favorire l'espansione residenziale nel territorio, ma anche un programma, uno dei tanti presenti nel nostro ordinamento, mediante il quale si dà corpo ad obiettivi sociali di politica della casa, in favore di chi non la possiede ."

- 25)** Ciò ha indotto la dottrina (GIOIA, *Il p.e.e.p e le localizzazioni di programmi di edilizia pubblica tra profili urbanistici ed aspetti espropriativi*, in *Corriere Giur.*, 1998, 3, 291) a sostenere che "La convivenza di due anime, l'una strettamente espropriativa e l'altra urbanistica, rende il P.e.e.p. unico tra tutti i piani urbanistici: è al contempo piano particolareggiato, ma anche variante del piano regolatore generale ai sensi dell'art. 3 comma 4 della citata legge n. 167 del 1962".
- 26)** "Mentre il piano particolareggiato si atteggia come lo strumento tipico di attuazione del piano regolatore generale, il piano di zona per l'edilizia economica e popolare, pur avendo anch'esso la natura di strumento attuativo, ha una natura ed un procedimento specializzato, con estensione più limitata e finalizzata ad acquisire le sole aree per costruire alloggi da assegnare a categorie popolari e per creare i relativi standards." Consiglio Stato, sez. IV, 09 novembre 1995, n. 895 in *Foro Amm.* 1995, 2528 (s.m.).
- 27)** In tal senso v. Studio CNN (estensori GIUNCHI - MASTROIACOVO - PODETTI), *Il regime tributario dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati*, studio 18-2008/T sopra cit. ove si ritiene che la finalità della novella "pare essere quella di indurre, usando la leva fiscale, al completamento degli interventi di edilizia residenziale, programmati dal Comune, tramite piani particolareggiati (comunque denominati), entro 5 anni, "agevolando" complessivamente chi lo fa, penalizzando chi non lo fa".
- 28)** Che si debba aver riguardo alla 'ratio' della disposizione agevolativa per potere valutare se risulti applicabile o meno in relazione alla specificità della fattispecie cui attiene è principio già affermato in altro studio CNN (estensore PETRELLI) *Agevolazioni per l'acquisto di immobili a fini di utilizzo edificatorio*, studio n. 2_2001_T dell'8 febbraio 2001 consultabile sul sito www.notariato.it, ove si è ritenuto di dover escludere dall'alveo applicativo dell'art. 33 comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (che prevedeva appunto agevolazioni fiscali per i trasferimenti di immobili ricompresi in piani particolareggiati) in allora vigente i trasferimenti di aree comprese nei piani di zona (c.d. piani peep) e nei piani per insediamenti produttivi, in quanto entrambi assoggettati al più favorevole regime fiscale previsto dall'art. 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.
- 29)** Cfr. Cass. Civ., sez. trib., 28 febbraio 2008, n. 5223 sopra cit.
- 30)** Non risultano incise in alcun modo poi (e qui sia detto solo per chiarezza espositiva) dalla novella recata dalla legge n.244/2007 le agevolazioni fiscali richiamate nel secondo periodo del cit. art. 32 2° comma DPR n.601/73 afferenti gli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei Comuni o loro consorzi nonché gli atti e contratti relativi all'attuazione dei programmi pubblici di edilizia residenziale di cui al titolo IV della legge n.865/71; e ciò per l'evidente ragione che dette ultime agevolazioni attengono a fattispecie del tutto diverse da quelle cui si riportano i piani urbanistici particolareggiati: questi infatti sono strumenti attuativi di previsioni urbanistiche generali, gli atti di cessione di cui s'è detto così come gli atti e i contratti relativi all'attuazione di programmi pubblici di e.r. integrano invece solo ipotesi negoziali segnate dalla rilevanza di interessi pubblicistici ad esse sottesi e, per questa stessa motivazione, considerate meritevoli di un trattamento fiscale agevolato. E il ragionamento vale anche con riferimento agli atti di trasferimenti di alloggi realizzati in attuazione di programmi pubblici di e.r. che costituiscono anzi "l'atto principe [ndr.: *attuativo dei programmi pubblici stessi*]", realizzando lo scopo della norma che tende proprio a far acquisire l'abitazione a determinati soggetti" (cfr. Studio n. 575 bis COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI CNN, *Imposte ipotecarie e catastali su trasferimenti di alloggi in attuazione di piani di edilizia residenziale pubblica*, estensori BELLINI. GIUNCHI, DE ROSA in BDN; si veda anche altro Studio CNN (medesimi estensori) *Tassazione degli atti di alienazione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica (legge 24 dicembre 1993, n. 560)*, in CNN-Strumenti, voce 0740, scheda n. 21.1). Pertanto non v'è motivo di ritenere derogato o decaduto il detto trattamento agevolato in riferimento alle menzionate fattispecie per effetto della normativa fiscale ora 'a regime' afferente i pup.
- Infine del tutto indifferente appare la novella illustrata nel § 1 del presente studio (recante la sistemazione 'a regime' della normativa fiscale in materia di p.u.p.) rispetto al regime fiscale premiale previsto nell'art. 20 della legge n.10/77 (la cd. Legge Bucalossi recante norme per la edificabilità dei suoli), che, come noto, stabilisce l'applicabilità del medesimo trattamento agevolato ex art. 32 2° DPR n.601/73, agli "atti, provvedimenti e agli atti d'obbligo" previsti dalla legge stessa n.10. Al riguardo si è avuto già occasione di precisare (cfr. Studio CNN n. 72/2005/T, *Vincolo in materia di edificazione nelle aree a destinazione agricola e relative agevolazioni tributarie*, approvato dalla Commissione studi tributari del 19 settembre 2005, estensore PISCHETOLA in *Studi e Materiali*, Giuffrè Editore. N.1/2006, pagg.452 e ss.; nonché. SACCHETTO, *Commento all'art. 20 l. 28 gennaio 1977 n. 10*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1978, fasc. 1, pp. 145 - 146) come dall'art. 20 citato e da tutto l'impianto della legge n.10 (come pure da talune disposizioni del T.U. sull'edilizia approvato con DPR n.380/2001 in cui alcuni articoli della legge Bucalossi risultano ora trasfusi, dopo essere stati abrogati) si ha

modo di enucleare la volontà legislativa di creare in ambito fiscale una *specifica_area* applicativa privilegiata con riguardo alla materia edilizia, finalizzata all'attuazione di un più razionale sfruttamento del suolo e quindi di una finalità d'indubbia meritevolezza sociale. Non a caso l'art. 1 della medesima legge n.10/77 (ora abrogato e trasfuso nel TU n.380 all'art.10 primo comma) si riferiva ad 'ogni attività comportante trasformazione urbanistica ed edilizia del territorio comunale' (e non solo agli atti e alle convenzioni di lottizzazione in senso stretto) e con ciò viepiù sottolineava l'urgenza di dare pieno compimento a quella finalità. Dal che discendeva (e discende) anche la 'ratio' del trattamento agevolato al vaglio che attiene ad un'area applicativa del tutto particolare rispetto a quella cui si riferisce lo strumento urbanistico indifferenziato qual è il p.u.p. e la cui negazione si porrebbe in netto contrasto con la meritevolezza sociale degli strumenti negoziali utilizzati dai soggetti dell'ordinamento per dare attuazione alla detta finalità o agli stessi soggetti imposti da norme urbanistiche o convenzionali vincolanti (come potrebbero essere gli atti di cessione gratuita di aree ai Comuni).

- 31)** Ex art. 40 del TU n.131/86.
- 32)** Rispettivamente ex art. 1 della tariffa allegata al TU n.347/90 ed ex art. 10 del detto TU.
- 33)** Introdotta dall'art dall'articolo 35, comma 10-bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223.
- 34)** Come è stato autorevolmente affermato, "il principio resta...anche se ne viene erosa la portata, attraverso un ampliamento delle deroghe e mutata la consistenza, atteso che per la prima volta l'applicazione delle imposte proporzionali può verificarsi in concomitanza con il pieno assoggettamento dell'operazione ad IVA: il principio arretra, dunque, e forse inizia un percorso involutivo, destinato a ridimensionarlo piuttosto a criterio guida tendenziale", BASILAVECCHIA, *Problematiche concernenti il nuovo sistema di alternatività tra Iva e imposte sui trasferimenti di ricchezza*, in *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili*, Atti del Convegno della Fondazione del Notariato, Milano 2006, p. 108.
- 35)** A maggior ragione si dovrebbe ritenere legittima l'applicazione della disposizione agevolativa 'in parte qua' (imposte ipotecaria e catastale in misura fissa) se poi il trasferimento del bene strumentale risulti esente da IVA ai sensi dell'art. 10 n.8-ter citato, in quanto, anche sulla base dei pregressi orientamenti della prassi, non si è mai dubitato che il regime fiscale di quest'ultimo tipo di trasferimento (ancorché posto in essere da soggetto passivo IVA) sia il medesimo di quello applicabile al trasferimento posto in essere da un soggetto privato.
- 36)** E nel contempo valorizzando quel concetto di autonomia dei tributi in questione rispetto ad altri tributi che si desume dal sistema normativo [sul punto dell'autonomia in particolare del tributo ipotecario rispetto all'imposta di registro (e di successione) cfr. FEDELE., voce *Ipoteca (dir.trib.)*, in *Enc.dir.* vol. XXII, pag. 864; CARDARELLI, voce *Ipotecarie (Imposte)* vol. VII, Dig. Disc. Privat. Sez. Comm. p.560] .
- 37)** Sul punto, cfr. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino 2008, pp. 1046 e 1049.

