

# CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 18-2008/T

## Il regime tributario dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 18 gennaio 2008

**Sommario:** 1. *Disciplina innovativa introdotta dalla finanziaria 2008;* 2. *Evoluzione storica della disciplina;* 2.1. *Attuale individuazione e contenuto del beneficio tributario;* 3. *Ratio della novella e coerente individuazione dell'imposta catastale in misura proporzionale;* 4. *Critica. Individuazione dell'imposta catastale in misura fissa;* 4.1. *(segue) Conseguenze applicative;* 5. *Critica alla tesi della abrogazione della abrogazione. Conclusioni.;* 6. *Decorrenza.*

---

### Riferimenti Normativi

Art. 1, commi 25-28 L. 244/2007

*(omissis)*

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».*

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 atinenti ad immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati».*

27. *All'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con mo-*

dificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e successive modificazioni, il comma 15 è abrogato.

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.

---

## 1. Disciplina innovativa introdotta dalla finanziaria 2008

I commi 25 e 26 dell'art. 1 della legge n. 244/2007 (finanziaria 2008) riscrivono nuovamente la tassazione dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale comunque denominati, prevedendo per la prima volta l'introduzione della fattispecie all'interno dei testi normativi di riferimento per quanto riguarda l'imposta di registro (decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131) e l'imposta ipotecaria (decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347).

Tecnicamente non si tratta più di un'agevolazione, ma di una diversa tassazione nell'ambito della disciplina base ordinaria di un determinato tributo, per una determinata fattispecie traslativa, particolare rispetto a quella generale dei "trasferimenti immobiliari", più favorevole al contribuente per quanto riguarda l'imposta di registro, meno favorevole per quanto riguarda l'imposta ipotecaria <sup>(1)</sup>, irrilevante rispetto a quella catastale.

Più precisamente nella disciplina dell'imposta di registro di cui all'articolo 1 della Tariffa, parte I, è aggiunto, in fine, un periodo che dispone l'applicazione dell'aliquota dell'uno per cento, specificando che tale disposizione si applica *"a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto"*. Nella disciplina dell'imposta ipotecaria di cui all'articolo 1-bis della Tariffa annessa al testo unico (introdotto in termini decisamente innovativi dal d.l. n. 223/2006 cd. decreto Bersani con riferimento ai trasferimenti di immobili strumentali di cui all'art. 10, n. 8<sup>ter</sup> del decreto Iva) è aggiunta la fattispecie relativa ai piani urbanistici particolareggiati alla quale risulta dunque oggi applicabile l'aliquota del tre per cento.

Sul versante della imposizione, quindi, la novella si occupa sia dell'imposta di registro, nulla innovando per quanto riguarda la aliquota rispetto alla precedente normativa, che della imposta ipotecaria, stabilendone l'aliquota del tre per cento. Ignora invece la imposta catastale <sup>(2)</sup>.

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 (1% di registro + 3% di ipotecaria) chi lo fa, penalizzando (8% di registro + 3% di ipotecaria) chi non lo fa.

Come si è osservato, tanto la aliquota di registro, quanto quella della ipotecaria sono aliquote a regime. Pertanto, allo stesso modo in cui le aliquote del 7% e dell'8 % si applicano ordinariamente rispettivamente ai fabbricati e ai terreni (non agricoli), così agli immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati per la attuazione di programmi di edilizia residenziale, si applica l'aliquota dell'1% salvo decadenza (senza sanzioni) in mancanza di completamento dell'intervento nel quinquennio, a prescindere da una espressa sacramentale richiesta contenuta nell'atto.

## **2. Evoluzione storica della disciplina**

Il successivo comma 27 dispone l'abrogazione del comma 15 dell'articolo 36 della legge n. 248 del 4 agosto 2006, che recava, a sua volta, l'abrogazione parziale dell'articolo 33 comma 3 della legge 388 del 23 dicembre 2000, modificando la precedente disciplina tributaria relativa ai piani urbanistici particolareggiati.

Si ricorda infatti che ad opera di recenti interventi normativi <sup>(3)</sup> (di cui all'art. 36 comma 15 del citato decreto 'Bersani' e al comma 306 articolo unico della Legge n. 296/2006 – cd. Finanziaria 2007), il regime fiscale agevolato in caso di trasferimento di immobili siti in aree soggette ai piani urbanistici particolareggiati, era stato ridotto in un ambito, per così dire, residuale. I trasferimenti, per poter essere assoggettati al regime premiale, dovevano essere "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", e ciò in quanto al di fuori di questa ipotesi (divenuta eccezionale) il previgente regime agevolativo risultava abrogato <sup>(4)</sup>.

L'articolo 33, comma 3 <sup>(5)</sup>, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 ("legge finanziaria 2001"), a sua volta, prevedeva infatti un particolare trattamento fiscale per "i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale", ed "a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento". Ricorrendo tali presupposti, la norma assoggettava i medesimi atti all'imposta di registro dell'1 per cento e alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

Va inoltre sottolineato che il legislatore, con l'articolo 76 della l. 28 dicembre 2001 n. 448, sotto la generica rubrica "regime fiscale dei trasferimenti di beni im-

mobili", aveva ritenuto opportuno emanare una disposizione interpretativa dell'agevolazione, di cui al predetto art. 33, comma 3, chiarendo che l'agevolazione spetta "anche nel caso in cui l'acquirente non disponesse in precedenza di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico" <sup>(6)</sup>.

## **2.1. Attuale individuazione e contenuto del beneficio tributario**

Nelle prime note alla finanziaria 2008 pubblicate in *CNN Notizie* del 3 gennaio 2008 si è rilevato come la novella organizzò il trattamento di favore per il trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati in modo dissimile da quello portato dalla normativa precedente.

In particolare, il legislatore pone come "*condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto*", lasciando con ciò intendere che l'obbligo sia stabilito nei confronti del soggetto che attua il trasferimento. Dal raffronto delle diverse espressioni utilizzate dal legislatore si ricava del resto l'attuale natura soggettiva del regime cd. agevolativo, dunque sostanzialmente differente dalla natura oggettiva che caratterizzava la disciplina previgente (art. 33, comma 3 citato) <sup>(7)</sup>.

La novella impone infatti espressamente l'obbligo del completamento dell'intervento a carico del soggetto che ha goduto del trattamento di favore, per cui la alienazione dell'immobile prima di tale completamento è causa di decadenza dalla agevolazione.

In tal senso non trovano applicazione alla nuova disposizione le elaborazioni dottrinali e giurisprudenziale prodotte sulla precedente normativa, che – seppur non uniformemente – avevano concluso per il reiterarsi del beneficio in capo ai vari acquirenti dell'immobile nel quinquennio, a prescindere dallo *status* dell'intervento. In merito si ricorda peraltro il parere difforme dell'Agenzia delle entrate espresso nella Ris. n. 40/E/2005 <sup>(8)</sup>.

E' però possibile usufruire del beneficio in ogni fase di realizzazione dell'intervento antecedente il suo "completamento", per l'acquirente che entro cinque anni dalla data dell'atto di acquisto proceda al completamento.

La precedente normativa richiedeva inoltre che gli immobili fossero compresi in "piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale", per cui la condizione della previa "approvazione" conduceva alla esclusione dall'ambito della agevolazione degli immobili compresi in piano particolareggiato semplicemente "adottato" dall'organo comunale competente.

Con una probabile simmetria rispetto al nuovo concetto tributario di terreno edificabile, che attribuisce rilevanza alla destinazione in base ad uno strumento ur-

banistico generale anche solo adottato, la novella non richiede più la preventiva approvazione del piano particolareggiato, comunque denominato, e, pertanto, deve ritenersi che sia idoneo ai fini del trattamento tributario di cui trattasi anche un piano particolareggiato solo adottato. Ove si tratti di Piano Esecutivo Convenzionato non sarà quindi necessaria la preventiva stipula della apposita convenzione con il Comune <sup>(9)</sup>.

Quanto alla interpretazione del termine "piano particolareggiato" si rinvia al commento alla precedente disciplina <sup>(10)</sup>.

Elemento di novità è costituito poi da ciò che il "piano particolareggiato" deve essere diretto "all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale". Restano esclusi dal regime della nuova normativa quelli destinati alla realizzazione di insediamenti produttivi, industriali, commerciali, artigianali.

Parimenti restano valide, con la precisazione di cui *infra*, le precedenti osservazioni, in appresso riportate, sull'oggetto del trasferimento, consistenti in "immobili".

"La nozione giuridica di bene immobile è assolutamente pacifica (art. 812 del codice civile), e comprende, per quanto qui interessa, sia le aree nude edificabili, sia gli edifici relativamente ai quali venga programmato (ed attuato) un intervento edificatorio." <sup>(11)</sup>

Si precisa che non si pone più come condizione "la utilizzazione edificatoria dell'area", per cui anche l'acquisto di un fabbricato "esistente", ma non ultimato, può usufruire del beneficio previsto dalla novella ed anche l'acquisto di un fabbricato non residenziale già completato, rispetto al quale tuttavia un piano particolareggiato preveda una diversa destinazione di zona e consenta, quindi, l'acquisto per la "trasformazione" in edificio residenziale, purché venga dall'acquirente completato nei cinque anni dall'acquisto il previsto intervento edificatorio.

Sembrano altresì ancora valide alcune altre considerazioni svolte precedentemente con riguardo alla disciplina del citato art. 33, comma 3 <sup>(12)</sup>.

In particolare si ribadisce che nessuna riduzione o esenzione è prevista per l'imposta di bollo, né per l'imposta sulle donazioni, che si applicano quindi secondo le regole ordinarie.

In verità l'inserimento della fattispecie nel testo unico dell'imposta di registro potrebbe apparire di per sé risolutiva anche con riferimento all'ipotesi dei trasferimenti "definitivi" a titolo gratuito (oggi rientranti espressamente nel presupposto delle imposte sulle successioni e donazioni di cui all'art. 2, comma 47 del decreto legge n. 262/2006 e dunque estranei alla disciplina dell'imposta di registro). Questa soluzione appare del resto conforme a quanto già osservato a commento della nuova introduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni <sup>(13)</sup>, nonché ai recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate <sup>(14)</sup>.

Resta inoltre fermo che per l'applicazione del regime cd. agevolativo occorre

che l'atto non sia soggetto ad Iva. Se, infatti, l'alienante è un soggetto Iva, si applica l'imposta sul valore aggiunto secondo le regole ordinarie, nessuna riduzione essendo prevista per tale imposta. Per il principio di alternatività, sancito dall'art. 40 del D.P.R. 131/1986, l'atto sarà assoggettato, in tal caso, alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa <sup>(15)</sup>.

### **3. Ratio della novella e coerente individuazione dell'imposta catastale in misura proporzionale**

Nell'intento di assimilare la misura ordinaria delle imposte ipotecaria e catastale a quella prevista per i trasferimenti di immobili strumentali, il legislatore ha dovuto prevedere espressamente la relativa aliquota del 3 per cento per la prima (che diversamente sarebbe stata applicabile nella misura del 2 per cento) mentre non ha dovuto operare su quella catastale, la cui aliquota ordinaria è dell'uno per cento. La scelta del legislatore sembra coerente anche con misure fiscali più recenti che evidenziano la tendenza di portare il carico fiscale delle due imposte ad un complessivo quattro per cento.

Le modifiche introdotte in merito ai piani urbanistici particolareggiati in seno alla legge finanziaria 2008 si propongono di strutturare *ex novo* la materia, prescindendo totalmente dalla precedente legislazione, come si desume non solo dalle diverse condizioni alle quali sottopone la spettanza del trattamento di favore, ma anche per l'assenza di un qualsiasi richiamo alle norme precedenti (salvo che per finalità abrogative). Travolgendo così anche la misura fissa dell'imposta catastale.

Il legislatore, infatti, non solo non richiama il comma 15 dell'art. 36 citato ma, come si è visto, lo abroga espressamente ed *in toto*; anche, perciò, per la parte di esso che richiama la abrogazione parziale dell'art. 33 suddetto.

L'unica *ratio* che sembra emergere dalla modifica normativa è, infatti, quella della risistemazione "a regime" <sup>(16)</sup> della disciplina dei piani urbanistici particolareggiati, con la conseguenza di dover escludere interpretazioni che invece di sistematizzare la materia andrebbero ad ulteriormente frantumare la disciplina della fattispecie, rendendo vano anche l'intento di avere come unico riferimento normativo i testi unici delle imposte senza far ricorso a discipline "extraordinarie".

### **4. Critica. Individuazione dell'imposta catastale in misura fissa**

A questa ricostruzione si contrappone chi ritiene che il ricorso alla tecnica «dell'abrogazione dell'abrogazione» abbia come effetto quello ripristinatorio della disciplina previgente e che l'utilizzo di tale tecnica nel caso in esame abbia determi-

nato la reviviscenza della norma di cui al citato art. 33, comma 3 (che regolava la fattispecie vigente ancor prima di quella disciplinata dall'abrogato comma 15 dell'articolo 36).

#### **4.1. (segue) Conseguenze applicative**

Se anche si accedesse a questa ultima tesi occorrerebbe, peraltro, limitare tale soluzione interpretativa alle fattispecie conformi a quella disciplinata dal predetto comma 3 dell'articolo 33 della legge del 2000 (ancor precedente alla legge del 2006, abrogata espressamente dalla novella) di per sé non coincidente, con quella di cui alle disposizioni della finanziaria 2008.

Le due fattispecie si diversificano anche per il riferimento al "completamento" dell'intervento nel quinquennio dall'acquisto per ciò che concerne l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'uno per cento, con la conseguente applicazione di regimi fiscali fra loro differenziati, ancorché la novella abbia espressamente predisposto un regime di favore solo per l'imposta di registro.

La fattispecie oggetto della nuova disciplina è, infatti, quella dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale "comunque denominati", ben diversa da quella precedentemente disciplinata.

A stretto rigore interpretativo, se si volesse sostenere la sopravvivenza dell'art. 33 comma 3 (per effetto della reviviscenza), data la non coincidenza delle fattispecie e la portata più ampia dell'art. 33 comma 3, l'abrogazione parziale per incompatibilità dovrebbe essere limitata solo alla "sottofattispecie" di cui alle nuove norme del testo unico del registro e del d.lgs. 347. In altri termini l'art. 33 comma 3 dovrebbe potersi applicare ancora non solo per quanto riguarda l'imposta fissa catastale agli immobili inseriti in piani urbanistici particolareggiati a condizione dell'utilizzazione nei cinque anni, ma anche per quanto riguarda l'imposta di registro dell'1% e quella ipotecaria fissa al trasferimento di immobili inseriti in piani urbanistici particolareggiati non diretti a realizzare i programmi di edilizia residenziale. Conclusione questa probabilmente abnorme rispetto alla *ratio* riformatrice sopra segnalata <sup>(17)</sup>.

#### **5. Critica alla tesi della abrogazione della abrogazione - Conclusioni**

Recentemente la Suprema Corte a Sezioni Unite, pur accogliendo in linea generale la tesi della reviviscenza della norma abrogata per effetto della abrogazione della norma abrogante se la norma abrogante si limita ad abrogare la precedente,

(perché nell'abrogare l'abrogazione può essere rinvenuta la volontà di far rivivere la disciplina precedente), ha affermato che diversamente deve concludersi nel caso in cui la norma abrogante ha proceduto a modificare la disciplina della fattispecie. In questo caso infatti la sua successiva abrogazione non renderebbe chiaro ed in equivoco l'intento del legislatore di ripristinare la disciplina originaria essendo medio termine intervenuta una disciplina intermedia ispirata ad una ratio diversa <sup>(18)</sup>.

Pur non prendendo posizione in ordine alla tesi della reviviscenza della norma abrogata per effetto della abrogazione della norma abrogante, si osserva che, anche accogliendo tale tesi, la stessa non risulta applicabile alla fattispecie di cui trattasi.

Pertanto, anche alla luce di tale ultima considerazione, si ritiene di dovere confermare la interpretazione per cui non si ha alcuna pur limitata reviviscenza della precedente normativa nella materia di cui trattasi e, in particolare, che l'imposta catastale sarà dovuta nella misura ordinaria dell'1%.

## **6. Decorrenza**

Il comma 28 prevede, in ultimo, che le disposizioni innovative si applichino *“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”*.

*Paolo Giunchi - Valeria Mastroiacovo - Diego Podetti*

---

**Allegato**

<b>Tabella riassuntiva della tassazione degli atti relativi ad immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati</b>				
<b>Tipo di atto</b>	<b>Imposta di registro</b>	<b>Imposta ipotecaria</b>	<b>Imposta catastale</b>	<b>Note</b>
<i>Trasferimento oneroso di proprietà o altri diritti reali</i>	1%	3%	1%	L'aliquota 1% di imposta di registro si applica <i>a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto</i>
<i>Costituzione di diritti reali a titolo oneroso <sup>(19)</sup></i>	1%	3%	1%	L'imposta catastale non è dovuta per le costituzioni di servitù
<i>Trasferimento o costituzione di diritti reali a titolo oneroso, nel caso in cui si verifichi la decadenza</i>	8%	3%	1%	

- 
- 1) La previsione nella disciplina dell'imposta ipotecaria della misura del tre per cento, unitamente al mancato riferimento a condizioni (quali il completamento dell'intervento o la rivendita nel quinquennio) rende ragionevole un'interpretazione per cui la applicazione della aliquota del 3% non è collegata al trattamento differenziato sotto il profilo dell'aliquota relativamente all'imposta di registro. Per cui il trasferimento sconta l'imposta ipotecaria nella misura del 3% e la decadenza dal beneficio in materia di imposta di registro non consente di applicare l'imposta ipotecaria con la aliquota del 2% (l'imposta resta comunque acquisita nella misura del 3%).
  - 2) Sotto questo aspetto possiamo citare alcuni precedenti sempre in ambiti di regolamentazione "contigua" quale ad esempio l'articolo 14 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (c.d. legge Tupini) che prevedeva "il beneficio dell'imposta fissa di registro e quello della riduzione al quarto dell'imposta

ipotecaria per gli acquisti di aree edificabili", purché questi ultimi avessero per oggetto la costruzione di case di abitazione non di lusso (anche se comprendenti uffici e negozi, entro determinate percentuali), e purché la costruzione fosse iniziata ed ultimata entro un dato termine. In verità un regime "divaricato" tra imposta ipotecaria e imposta catastale si ravvisa attualmente anche con riferimento ad altre fattispecie; si pensi in via esemplificativa ai trasferimenti a favore degli enti locali (cfr. Studio n. 708 A bis – 2000/T *Applicazione delle imposte ipotecarie e catastali agli atti a favore di Comuni, Province, Regioni ed altri Enti pubblici territoriali*, est. Giunchi).

- 3) Commissione studi tributari, Studio n. 64-2007/T (est. Pischetola), *Ambito applicativo residuale del regime fiscale agevolativo previsto per trasferimenti di immobili in piani urbanistici particolareggiati*.
- 4) In seguito a tale meccanismo di abrogazione parziale la misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale permaneva relativamente ai piani urbanistici particolareggiati da ultimo disciplinati dalla 248/2006.
- 5) Commissione studi tributari, Studio n. 2/2001/T, (est. Petrelli), *Agevolazioni per l'acquisto di immobili a fini di utilizzo edificatorio*.
- 6) Commissione studi tributari, Studio n. 1/2002/T, *Legge 28 dicembre 2001, n. 448 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello stato – legge finanziaria 2002"(in supplemento ordinario n. 285/I alla g.u. n. 301 del 29 dicembre 2001)*.
- 7) L'espressione "a condizione che l'utilizzazione avvenga" era infatti volutamente impersonale. Cfr. in merito le argomentazioni nel citato Studio n. 2/2001/T per cui si era concluso che "a dire il vero, la norma agevolativa potrebbe essere interpretata nel senso dell'indifferenza del soggetto che effettua l'edificazione (sia esso l'acquirente o un successivo subacquirente)."
- 8) L'Agenzia ha ravvisato inoltre «una particolare ipotesi di decadenza dal beneficio in caso di "rivendita" dell'area ineditata, anche se l'alienazione avvenga entro i cinque anni dall'acquisto» (sembra doversi ritenere – benché non sia espressamente affermato nella risoluzione - che in tale ipotesi la decadenza si verifichi a prescindere dal fatto che il nuovo acquirente abbia proceduto nel quinquennio – dal primo acquisto – all'edificazione. In tal senso cfr. Lomonaco – Mastroiacovo, *La rivendita nel quinquennio dell'area ineditata è causa di decadenza dal regime dell'art. 33, comma 3 della legge n. 388/2000*, segnalazione novità in *Studi e materiali*, 2005, 1711 s).  
In argomento cfr. anche Quesito n. 66-2007/T, (est. Lomonaco), *Art. 33 comma 3 legge n. 388/2000. rivendita nel quinquennio prima dell'edificazione. decadenza dalle agevolazioni e privilegio dello stato*; Petrelli, *Agevolazioni per piani particolareggiati, decadenza in caso di rivendita dell'area ineditata e sanzioni applicabili*, Studio n. 59/2002/T, in *Studi e materiali*, 2003, 168
- 9) In merito appare comunque opportuno ricordare che con riferimento alla precedente disciplina l'amministrazione finanziaria aveva sostenuto che solo la convenzione determinava il piano urbanistico particolareggiato, ancorché la disposizione non menzionasse questo requisito. Per altro l'argomento a sostegno di tale interpretazione era che doveva trattarsi di piano particolareggiato regolarmente approvato ai sensi della normativa statale o regionale.
- 10) Cfr. G. Petrelli in Studio n. 2/2001/T cit., di cui si riporta interamente il relativo passaggio: "L'interpretazione del termine "piano particolareggiato", in realtà, non si presenta agevole:
  - in una prima accezione, si parla di piano particolareggiato solo per quello ad iniziativa pubblica, disciplinato dagli articoli 13 e seguenti della legge 17 agosto 1942, n. 1150 (c.d. legge urbanistica);
  - in una seconda accezione, si parla di piani particolareggiati, comprendendovi anche quelli ad iniziativa privata, avendo riguardo a tutti i piani urbanistici attuativi ed esecutivi del piano regolatore generale (tale più ampia accezione è presente nella legislazione statale e regionale, e diffusa anche in dottrina e giurisprudenza). Vi sono compresi, quindi, il piano particolareggiato in senso stretto, ad iniziativa pubblica, il piano di lottizzazione, il piano per l'edilizia economica e popolare, ... il piano di recupero. Sono tutti strumenti la cui esistenza – almeno nel caso, configurato come normale dal legislatore del 1942, in cui il piano regolatore generale contenga soltanto previsioni di massima o direttive di carattere generale – appare indispensabile per il rilascio della concessione ad edificare.

L'espressione utilizzata ..... ("piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati") farebbe propendere per la seconda, più ampia, accezione. L'argomento letterale, peraltro, deve essere ve-

rificato anche alla luce della ratio della norma tributaria, in rapporto alle finalità ed agli effetti dei singoli piani urbanistici, ed alla presenza, con riferimento ad alcuni di essi, di specifiche disposizioni agevolative.

Alla luce di quest'ultimo aspetto, devono ritenersi innanzitutto escluse dall'ambito di applicazione della norma in commento le aree comprese nei piani di zona (c.d. piani peep) e nei piani per insediamenti produttivi (c.d. piani pip), in quanto entrambe assoggettate al più favorevole regime fiscale previsto dall'art. 32, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (imposta di registro in misura fissa, ed esenzione da imposte ipotecaria e catastale).

Anche i trasferimenti delle aree inserite nei "piani di recupero" (ad iniziativa sia pubblica che privata), di cui agli articoli 27 e seguenti della legge 5 agosto 1978, n. 457, sono soggetti ad un trattamento fiscale più favorevole (imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa, assorbente rispetto a quello in esame."

- 11) G. Petrelli in Studio n. 2/2001/T cit.
- 12) Cfr. Studio n. 2/2001/T cit.
- 13) Cfr. Studio n. 168/2006/T. Tuttavia alcune posizioni espresse dalla più recente dottrina (Semino, *Prime considerazioni sulla fiscalità degli atti segregativi di beni in trust alla luce della nuova imposta sulle successioni*, in Riv. dir. trib., 2007, I, 677) sembrerebbero riaprire vecchie questioni. Pertanto solo laddove si accedesse alla tesi per cui continuano a confluire nell'ambito del testo unico sulle successioni e donazioni solo i trasferimenti gratuiti colorati da uno spirito di liberalità, si dovrebbe ancora ritenere che i trasferimenti gratuiti, ma non liberali, rientrino nel campo di applicazione della disciplina dell'imposta di registro.
- 14) Circ. Agenzia delle entrate del 22 gennaio 2008 n. 3 par. 2 ove espressamente si precisa che rientrano nel presupposto dell'imposta anche i "trasferimenti di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito. Vale a dire gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni".
- 15) Si segnala che l'inserimento della fattispecie riferita ai piani urbanistici particolareggiati nell'art. 1 bis, che per i beni immobili strumentali dispone la debenza dell'imposta ipotecaria nella misura del 3% anche nel caso in cui il trasferimento sia soggetto ad Iva, non implica ovviamente che tale meccanismo valga anche per l'ipotesi che qui interessa trattandosi di una fattispecie del tutto autonoma dalla precedente. Pertanto i trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, soggetti ad Iva, ricadono sotto il n. 1 della tariffa e non già il n. 1 bis, con conseguente applicazione dell'imposta in misura fissa.
- 16) E' opportuno precisare che nello Studio 2/2001/T cit. questa Commissione aveva affermato che "Il trattamento di favore per l'acquisto di immobili a fini edificatori – pur non essendo inserito nel testo unico dell'imposta di registro – è comunque a regime, non essendo prevista alcuna scadenza temporale per la sua applicazione. Ciò nonostante, la norma in esame sembra doversi interpretare come fonte di una agevolazione fiscale in senso tecnico". E' evidente che se era possibile rinvenire alcuni argomenti a sostegno di una disciplina "a regime" già prima dell'inserimento nei rispettivi testi unici, a maggior ragione oggi – a seguito della novella – detta ricostruzione appare avvalorata.
- 17) Ed infatti quanto all'imposta di registro occorrerebbe distinguere: parte della materia disciplinata dal testo unico con l'applicazione dell'aliquota dell'1% *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; parte residua della materia, disciplinata dalla L. 388 del 2000 e quindi con l'applicazione del 1% ove si tratti di "trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, (...), a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento"*). Sarebbe allora palese l'asistematicità immediatamente discendente dalla pretesa coesistenza di due disposizioni di cui la prima, collocata nel testo unico, di portata minore rispetto all'altra.

Quanto poi all'imposta ipotecaria troverebbe applicazione la misura del 3% se si tratti di 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 resi-

denziale comunque denominati; restando invece assoggettati alla misura fissa gli altri casi di trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento. Avremmo cioè nel primo caso, un aggravamento di aliquota e l'assenza di condizione di attuazione nei 5 anni; nel secondo l'applicazione dell'imposta in misura fissa, ma a condizione di attuazione nei 5 anni; mentre – quanto meno coerentemente –, si dovrebbe allora sostenere l'applicabilità dell'aliquota agevolata anche nel primo caso dei "piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati", purché si osservi la condizione dell'attuazione nei 5 anni.

Quanto infine all'imposta catastale, troverebbe applicazione il tributo in misura fissa per i trasferimenti di beni immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento; mentre si avrebbe applicazione del tributo in misura proporzionale nei caso di mancata osservanza della condizione di attuazione nei 5 anni.

- 18)** Cfr. Sent. n. 25551 del 23 ottobre 2007 (dep. il 7 dicembre 2007) della Corte Cass., SS.UU. civ. - Pres. Carbone, Rel. Amoroso : "A questo proposito va in generale affermato che, nel regime di successione delle leggi, mentre l'abrogazione della disposizione che modifica o sostituisce quella precedente non comporta la sua reviviscenza, tale effetto può invece predicarsi in caso di abrogazione di una disposizione che abbia come contenuto quello di abrogare una disposizione precedente sicché ciò che viene meno è proprio l'effetto abrogativo".
- 19)** Secondo *Ris. n. 92/E-118050 del 22 giugno 2000* l'aliquota dei trasferimenti si applica anche alle costituzioni di diritti reali. Invece, secondo Cass. Sez. Trib. n. 16495 del 30 aprile 2003 (dep. il 4 novembre 2003) il termine "trasferimento" non è riferibile agli atti di costituzione di servitù (in quella controversia, su terreni agricoli).

*(Riproduzione riservata)*