



APPROFONDIMENTO

Corte Cost., ord. n. 41 del 27 febbraio 2008

La definizione di area fabbricabile Retroattività confermata dalla Corte Costituzionale

di Siro Giovagnoli^(*), Emanuele Re^(*) e Giuseppe Rebecca^(**)

Il D.L. n. 223/2006 ha, tra l'altro, introdotto un nuovo concetto di area fabbricabile: è sufficiente l'adozione dello strumento urbanistico da parte del comune, per considerare edificabile un'area ivi compresa. Non sarà più necessaria l'approvazione da parte della regione, né tantomeno l'adozione dei piani attuativi.

Questo semplifica le cose; grossi problemi, invece, riguardano il passato.

L'Amministrazione finanziaria ha fin da subito considerato retroattiva la norma, e nello stesso senso si è pronunciata anche la Cassazione, a Sezioni Unite. Tale tesi è stata da subito contestata; interviene ora la Corte Costituzionale che mette fine ad ogni discussione: la norma è retroattiva. Nell'articolo che segue sarà illustrata la situazione, anche con riferimento a più decisioni di Commissioni tributarie.

1. Premessa

La definizione di area fabbricabile è sempre stata piuttosto incerta e non univoca. Di conseguenza, a parità di presupposti, uno stesso terreno poteva essere considerato fabbricabile o meno, a seconda del tributo applicato e del giudice adito.

^(*) Dottore commercialista in Viterbo e Roma.

^(**) Dottore commercialista, Studio Rebecca & Associati in Vicenza.

In tale contesto, l'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 ha costituito uno spartiacque, ponendo definitivamente fine ad incertezze e particolarismi: affinché un'area sia qualificata come fabbricabile rileva il solo **strumento urbanistico generale** adottato dal comune, a prescindere dall'*iter* successivo eventualmente in corso (approvazione da parte della regione e adozione dei piani attuativi).

Nel presente articolo, oltre ad esaminare più specificamente l'appropriato intervento chiarificatore del legislatore, viene approfondita la questione della natura interpretativa della nuova definizione di area fabbricabile, i cui effetti, come si argomenterà nel prosieguo, sono molto rilevanti per i contribuenti.

La Corte Costituzionale, con la recentissima ordinanza n. 41 del 27 febbraio 2008 (in questo numero della Rivista, pag. 1795), ha posto fine ad ogni discussione. Le eccezioni di incostituzionalità sono state respinte, come si vedrà.

In questo articolo esaminiamo la situazione che si era venuta a creare.

2. La definizione fiscale di area edificabile

Il D.L. n. 223/2006 ha univocamente stabilito il momento a decorrere dal quale un'area si qualifica come "edificabile" ai fini tributari (imposte sui redditi, Iva, Ici ed imposta di registro).

La norma precisa infatti che: "Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica

blica 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

In precedenza, come anticipato, ai fini tributari esistevano diverse nozioni di edificabilità, che collegavano la qualifica, di volta in volta, a differenti "momenti" dell'*iter* amministrativo necessario per ottenere l'edificabilità di un'area. Su tali aspetti, la stessa giurisprudenza si era più volte pronunciata in modo non univoco.

Ora, invece, per poter considerare un terreno edificabile rileva la sola adozione del piano regolatore da parte del comune, anche se il procedimento urbanistico non è ancora terminato; non sono quindi necessarie né l'approvazione da parte della regione, né l'esistenza dei relativi piani di attuazione.

Assodato ciò, i veri problemi sorgono con riguardo al passato a seguito della discutibile valenza retroattiva attribuita alla norma; ciò comporta rilevanti (negativi) effetti per i contribuenti.

La domanda a cui cercheremo di dare risposta in questo articolo è la seguente: la nuova definizione di area fabbricabile è effettivamente estendibile anche al passato?

Segnaliamo, fin d'ora, come tutti gli interventi che saranno di seguito illustrati siano accomunati, a nostro avviso, da una caratteristica: la carenza di motivazione. Si tratta, cioè, di postulati che si sostengono e si richiamano a vicenda, apparentemente senza alcun fondamento di partenza.

3. Gli interventi ministeriali a favore della retroattività

Attualmente si registrano due interventi di prassi a favore della retroattività della norma.

Nell'ordine, tali interventi sono rappresentati dalle circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006 (in "*il fisco*" n. 32/2006, fascicolo n. 2, pag. 4931) e n. 6/E del 6 febbraio 2007 (in banca dati "*fisconline*").

Circ. n. 28/E del 2006	Il comma 2 dell'art. 36 del decreto chiarisce la portata della locuzione "area fabbricabile" da assumere ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell'imposta comunale sugli immobili. ... Si tratta, in definitiva, di una norma recante disposizioni di natura interpretativa, secondo cui un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, a prescindere dall'approvazione della regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.
Circ. n. 6/E del 2007	Per quanto riguarda i terreni edificabili, va evidenziato che l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223 del 2006 ha chiarito il concetto di "area fabbricabile" ai fini fiscali, eliminando le preesistenti incertezze interpretative. In base alla definizione fornita dalla norma in esame - che, come precisato dalla circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, ha natura interpretativa - "un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Passiamo all'esame di ciascuno di questi documenti.

Punto di partenza è la costruzione dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006: l'espressione utilizzata, "un'area è da considerare fabbricabile", è stata ritenuta di per sé sufficiente per l'Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 28/E del 4 agosto 2006, per ritenere che "Si tratta ... di una norma recante disposizioni di natura interpretativa". Questa semplice asserzione, non supportata da apparenti motivazioni logiche, è all'origine di al-

tri interventi interpretativi, senza peraltro essere oggetto di ulteriori approfondimenti¹.

Successivamente, le Entrate sono intervenute, ancora una volta, sulla questione della **retroattività** della norma in materia edificatoria, con la circ. n. 6/E del 6 febbraio 2007.

¹ In senso conforme si registrano, infatti, la sent. n. 238 del 3 ottobre 2006 (in banca dati "*fisconline*") della Comm. trib. reg. del Lazio e la sent. della Cassazione a Sezioni Unite, n. 25506 del 30 novembre 2006 (in "*il fisco*" n. 47/2006, fascicolo n. 1, pag. 7313), commentata più avanti.

Tale provvedimento non aggiunge però nulla ed è, in sostanza, un mero rinvio a quanto già sostenuto con la precedente circolare.

Infatti, nella suddetta circolare si legge che "per quanto riguarda i terreni edificabili, va evidenziato che l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223 del 2006 ha chiarito il concetto di 'area fabbricabile' ai fini fiscali, eliminando le preesistenti incertezze interpretative. In base alla definizione fornita dalla norma in esame - che, come precisato dalla circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, ha natura interpretativa - 'un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo'".

In tutti questi interventi, come più volte ribadito, manca una reale motivazione a sostegno di quanto espresso.

Si ritiene di non condividere, infatti, quanto asserito dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 28/E, dove si legge che si è inteso estendere alle altre imposte quanto già previsto ai fini Ici, in quanto non esattamente corrispondente al vero.

Per l'Ici è stato solo stabilito, con una precedente norma di (reale) interpretazione autentica², che per considerare fabbricabile un'area non sono necessari i piani attuativi, senza però specificare se fosse sufficiente l'adozione del piano regolatore da parte del comune, o fosse anche richiesta la successiva approvazione in regione; chiarimento, invece, contenuto nel D.L. n. 223/2006.

In ogni caso, ci si potrebbe chiedere per quale motivo il legislatore avrebbe esteso l'interpretazione della nozione di area fabbricabile anche all'Ici, che a questo punto era già stata diversamente interpretata con norma specifica di interpretazione autentica.

4. Le interpretazioni della giurisprudenza

La Commissione tributaria regionale del Lazio, Sez. XXXIV, si è espressa sulla retroattività della norma con la sent. n. 238 del 3 ottobre 2006.

² L'articolo 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, secondo cui "un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

In particolare, il caso giudicato consisteva nella vendita di un terreno qualificato come edificabile nel piano regolatore comunale, ma il cui procedimento urbanistico non era ancora completato.

Secondo la Commissione, si era in presenza di un caso di cessione di area fabbricabile, disciplinata dall'art. 81, lettera b), del Tuir *ante* riforma (redditi diversi).

La motivazione risulta, peraltro, insufficiente, tanto da assumere quasi le caratteristiche di un assioma inconfutabile.

Così si è, infatti, espressa la Commissione: "Invero da ultimo il D.L. n. 223/2006 (decreto Bersani) ha inteso chiarire sul punto, stante l'oscillazione della giurisprudenza, con una norma interpretativa che ha specificato che il terreno è edificabile anche se il piano regolatore non è stato ancora approvato. Si tratta di una norma interpretativa che ci consente di comprendere la *ratio* del legislatore in relazione alla casistica riconducibile alla fattispecie in oggetto.

Tutti gli elementi della fattispecie inoltre inducono a sostenere che la vendita è stata speculativa e conseguentemente la plusvalenza è suscettibile di tassazione".

La sentenza non aggiunge nulla di nuovo, con la conseguenza che la motivazione pare assolutamente inadeguata.

Nell'ambito dei diversi interventi già descritti, le sentenze della Cass., SS.UU., n. 25505 e n. 25506, del 30 novembre 2006, erano particolarmente attese in quanto avrebbero dovuto chiarire l'eventuale retroattività della norma in materia edificatoria, sciogliendo definitivamente i dubbi sulla nozione di area fabbricabile per i diversi tributi.

Come si vedrà, l'intervento ha riguardato, seppure indirettamente, la retroattività.

In primo luogo, una considerazione sulle sentenze, esattamente coincidenti sul punto che interessa: le stesse paiono per certi versi anomale, non essendo sempre privilegiati gli aspetti del diritto e della tecnica normativa. L'impressione che se ne ricava è che l'unica preoccupazione della Cassazione fosse di "appoggiare" la tesi (nel frattempo) proposta dal legislatore con il D.L. n. 223/2006, senza dilungarsi in verifiche e considerazioni, ma pur sempre cercando di difendere la propria posizione istituzionale di prevalenza.

Da un lato, infatti, la Cassazione, in modo del tutto acritico, qualifica questa norma come interpretativa; dall'altro, ne evidenzia la sostanziale inuti-

lità, nel senso che la stessa Corte si sarebbe in ogni caso pronunciata nello stesso modo.

La Cassazione, peraltro, con la sent. n. 7080 del 14 aprile 2004 (in *"il fisco"* n. 27/2004, fascicolo n. 1, pag. 4238), ha invece affermato che "Ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività ed una che l'escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotti con lo statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo statuto".

Infatti, la valenza retroattiva di tale norma impedisce di fatto al contribuente, come vedremo meglio in seguito, di attuare un'efficace difesa in sede di contenzioso, avvantaggiando l'Amministrazione finanziaria ed i comuni con un mezzo in grado di "piegare" l'esito a proprio favore, ledendo il diritto a difendersi di ciascun contribuente.

Il non riconoscere tale diritto, tutelato tanto dai principi costituzionali che dallo Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212), insidia proprio quei principi di collaborazione e buona fede che dovrebbero caratterizzare, insieme alle regole di correttezza e lealtà³, lo svolgimento dei rapporti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria.

Parte della dottrina ha evidenziato come "La rottura del *patto sociale*", che trae origine dalla Costituzione; è "il più grave dei comportamenti che il legislatore tributario manifesti verso la collettività in sede di formazione di leggi del settore"⁴.

Tornando alle sent. n. 25506 e n. 25505, la Cassazione conferma che gli interventi di interpretazione in ambito fiscale, da parte dell'Amministrazione finanziaria, sono sempre *pro Fi-*

sco, in quanto motivati da necessità di bilancio pubblico. Non sono, cioè, ispirati dall'esigenza di certezza del diritto, che andrebbe a beneficio di entrambe le parti in causa, ma sono piuttosto finalizzati a garantire gli interessi dell'Amministrazione finanziaria, ossia di una delle due parti, a scapito dell'altra.

In particolare, nella sent. n. 25506 la Cassazione afferma che non è agevole distinguere l'Amministrazione finanziaria, soggetto parte in causa, dal legislatore, dato che la norma di interpretazione è stata approvata dal Governo mediante decreto-legge; lo stesso Collegio arriva ad affermare che, in caso di orientamento difforme rispetto alla scelta fatta dal legislatore, non avrebbe potuto evitare di "valutare la compatibilità della procedura di approvazione dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, con il parametro costituzionale di cui all'art. 111 della Costituzione, che presuppone una posizione di parità delle parti nel processo, posto che, nella specie, l'Amministrazione finanziaria ha avuto il privilegio di rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore e che, in questa seconda veste, nel corso del giudizio ha dettato al giudice quale dovesse essere, *pro domo sua*, la corretta interpretazione della norma *sub iudice*. L'intervento è apparso inopportuno anche perché la Pubblica Amministrazione, anche quando è parte in causa, ha sempre l'obbligo di essere e di apparire imparziale, in forza dell'art. 97 della Costituzione".

È quindi difficile capire come, a partire dai presupposti descritti, la Corte di Cassazione non abbia preventivamente accertato l'esistenza dei requisiti previsti per derogare al principio generale di irretroattività delle norme tributarie e non abbia esaminato, dopo averli delineati, i difetti di costituzionalità che sembrano caratterizzare l'intervento del legislatore.

Invece, la Corte di Cassazione ha sostenuto l'orientamento "sostanzialistico"⁵ dando per acquisita la natura interpretativa e, dunque, retroattiva del nuovo concetto di area fabbricabile, limitandosi a "rimproverare" il legislatore (definito "l'Amministrazione finanziaria vestita da

³ A. Fantozzi-A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè editore, 2005, pag. 550.

⁴ Così F.P. D'Orsogna, *L. 27 luglio 2000, n. 212 - I principi di irretroattività e di legittimo affidamento*, in *"il fisco"*, n. 45/2006, fascicolo n. 1, pagg. 6950 e successive. Nello stesso articolo si legge che "Quando il legislatore tributario, per le particolari esigenze di 'cassa' (e sono sempre questi i motivi irragionevoli posti a fondamento dei criteri operativi di retroattività e non affidamento), elude palesemente le norme dello *Statuto*, che lo stesso legislatore ha 'prodotto', commette gravi scorrettezze e disprezzo della Carta fondamentale dello Stato, considerato che le norme contenute nella L. n. 212 del 2000 hanno valenza costituzionale, come è stato ampiamente affermato in più sentenze della Corte di Cassazione, da ultimo la n. 21513 del 6 ottobre 2006 ...".

⁵ Tale orientamento prevede che l'adozione dello strumento urbanistico generale da parte del comune è sufficiente per poter considerare un'area fabbricabile, a prescindere dal completamento del procedimento di approvazione in regione. Non viene quindi accettato l'altro indirizzo giurisprudenziale della Cassazione, conosciuto come "formale-legalistico", che richiedeva che lo strumento urbanistico fosse perfezionato, mediante approvazione regionale, per poter considerare un'area come edificabile.

legislatore”) per l’indiscriminato ricorso al mezzo dell’interpretazione autentica.

Inoltre, l’intervento legislativo, sempre secondo i giudici della Cassazione, non ha affatto rafforzato la tesi accolta, che sarebbe stata adottata anche senza l’imposizione *ex auctoritate*, ma l’ha, al contrario, indebolita, facendola sembrare di parte.

Nonostante la presa di posizione della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, si è tuttavia registrata una pronuncia giurisprudenziale di senso contrario. Infatti, la recente sentenza emanata dalla Comm. trib. prov. di Reggio Emilia n. 539 del 27 novembre 2007 (in banca dati “*fisconline*”) è intervenuta sulla portata “retroattiva” della definizione di area edificabile ai fini tributari, respingendo *in toto* le argomentazioni dell’Agenzia delle Entrate e della Corte di Cassazione.

La norma, quindi, ad avviso dei giudici di merito di Reggio Emilia, non ha valenza interpretativa e pertanto non è retroattiva.

5. Le remissioni alla Corte Costituzionale

Sono note tre remissioni degli atti alla Corte Costituzionale, a tutt’oggi.

In primis si è avuta l’ord. n. 313 della Comm. trib. reg. del Lazio del 30 agosto 2006⁶.

La seconda, in ordine di tempo, è quella n. 29 del 16 marzo 2007, promossa dalla Comm. trib. prov. di Piacenza⁷.

La terza remissione è quella della Comm. trib. prov. di Ancona n. 220, pronunciata il 30 agosto 2007 e depositata il 6 settembre 2007.

L’interpretazione autentica dell’art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 è stata ritenuta potenzialmente in contrasto con alcuni principi della Costituzione. Il dubbio di costituzionalità di tale norma riguarda, in estrema sintesi, la violazione del principio di ragionevolezza per disparità di trattamento, la violazione della capacità contributiva, la lesione del principio di affidamento e la mancanza di imparzialità della Pubblica Amministrazione.

6. La ritenuta efficacia retroattiva della norma

In ambito tributario sono ammesse disposizioni

⁶ Per un commento, si veda E. De Mita, *Aree edificabili in cammino verso l’incostituzionalità*, in “Il Sole-24 Ore” del 10 giugno 2007.

⁷ In banca dati “*fisconline*”.

di carattere interpretativo con conseguente valenza retroattiva.

Infatti, il principio generale di irretroattività che connota le norme tributarie, contenuto nell’art. 3 della L. 27 luglio 2000, n. 212⁸ (Statuto dei diritti del contribuente), prevede un’eccezione nell’art. 1, comma 2, della stessa legge laddove viene disposto che “L’adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica”.

In ogni caso, la retroattività è generalmente ammessa.

Le disposizioni con valenza retroattiva devono però rispettare i requisiti di ragionevolezza, capacità contributiva, certezza del diritto ed affidamento del contribuente, autonomia del potere giudiziario, nonché gli altri valori costituzionalmente tutelati.

La Corte Costituzionale ha, però, quasi sempre negato la loro violazione, spesso apparendo troppo tollerante nei confronti delle scelte del legislatore.

Riprendendo l’art. 1, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, per poter derogare al principio generale di irretroattività delle norme tributarie devono verificarsi contemporaneamente tre **condizioni**:

- eccezionalità del caso;

⁸ Si riporta la formulazione dell’art. 3 della L. n. 212/2000: “1. Salvo quanto previsto dall’articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell’adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli acceramenti di imposta non possono essere prorogati”.

Vedasi anche Martoiacovo, *La legge di interpretazione autentica: la particolare prospettiva dello statuto dei diritti del contribuente rispetto alle posizioni della dottrina e della giurisprudenza*, in “Statuto dei diritti del contribuente” a cura di A. Fantozzi-A. Fedele, Giuffrè editore, pagg. 29 e successive, dove si legge che “la necessità o l’opportunità di meglio esplicitare il senso di una norma possono senza dubbio derivare anche dalla discordanza nell’interpretazione o nell’applicazione della disciplina di contrapposte posizioni della dottrina e della giurisprudenza; tuttavia la molteplicità di posizioni costituisce esclusivamente un indice sintomatico della mancanza di uno schieramento interpretativo uniforme e non già un presupposto di fatto o di diritto al potere di interpretazione autentica”.

- interpretazione mediante emanazione di una legge ordinaria;
- specifica qualificazione di tale legge ordinaria quale norma di interpretazione autentica.

Sia l'Amministrazione finanziaria, sia la Corte di Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza già approfondita, hanno dato per scontata la sussistenza dei requisiti previsti dallo Statuto, senza preliminarmente procedere ad appurarne l'effettiva esistenza, giungendo quindi, del tutto superficialmente, a definire l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 norma interpretativa.

Approfondiamo ciascuna delle tre condizioni richieste.

Il **primo elemento** è l'**eccezionalità** del caso. Per quanto in dottrina si registrino opinioni discordanti, sull'esistenza di tale requisito non si evidenziano particolari dubbi. Si ritiene, infatti, che l'animata disputa giurisprudenziale sorta attorno alla nozione di edificabilità quale presupposto impositivo dei diversi tributi configuri un caso eccezionale; proprio per tale motivo la soluzione della questione, almeno per l'Ici, era stata rimessa alla Corte di Cassazione a Sezioni Unite.

La **seconda condizione** è rappresentata dalla necessità che la norma di interpretazione assuma la forma di **legge ordinaria**. Ora, la norma che innova la nozione di area edificabile non è contenuta in una legge ordinaria⁹, bensì in un decreto-legge. Peraltro, per quanto il D.L. n. 223/2006 sia stato successivamente convertito in legge, la previsione iniziale è pur sempre contenuta in un decreto-legge, con la conseguenza che non sembra sussistere la fattispecie richiesta.

La **terza condizione** è la specifica qualificazione di tale legge ordinaria quale norma di **interpretazione autentica**. Una disposizione di interpretazione autentica, cioè, è individuabile proprio con riferimento alla specifica qualificazione nonché all'enunciazione della legge stessa; la legge, in altri termini, non dovrebbe evidenziare una propria volontà di normazione, ma si dovrebbe limitare ad illustrare e a chiarire la disposizione oggetto di interpretazione. Poiché la norma in questione non viene espressamente qualificata come interpretativa, non può essere considerata tale.

Ciò risulta indirettamente confermato dal fatto che, all'interno dello stesso decreto-legge e, segnatamente, nel comma 30 del citato art. 36, il legislatore ha emanato una norma di interpreta-

zione autentica (e quindi retroattiva) derogando esplicitamente al principio di irretroattività delle norme tributarie; deroga non contenuta, invece, nel comma 2 dello stesso art. 36 che non risulterebbe una norma interpretativa in mancanza, appunto, del requisito della "qualificazione".

Come già rilevato, l'intervento della Cassazione non ha chiarito tali questioni, limitandosi a confermare che trattasi di una norma interpretativa. Va detto, tuttavia, che i giudici hanno fortemente criticato il ricorso del legislatore all'emanazione di norme interpretative *pro Fisco*, qualora le stesse siano dettate da ragioni di cassa e non dall'esigenza di realizzare la certezza del diritto. Ciò a conferma del fatto che l'emanazione dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, quale disposizione interpretativa, rappresenta un intervento "inopportuno" del legislatore che ha consentito all'Amministrazione finanziaria di rivestire il doppio ruolo di parte in causa nel processo tributario e, per l'appunto, di legislatore.

Nella citata sent. della Comm. trib. prov. di Reggio Emilia n. 539 del 22 novembre 2007, il giudice, sul punto, ha fatto proprie le motivazioni di cui sopra, giungendo alla conclusione che "Né la Corte di Cassazione a Sezioni Unite nella più volte citata sentenza, né tantomeno l'Amministrazione finanziaria, hanno ritenuto di verificare la sussistenza di alcuno di tali requisiti, dandone per scontata l'esistenza, e definendo, del tutto acriticamente, norma interpretativa l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006".

7. L'ordinanza della Corte Costituzionale n. 41 del 2008

È ora intervenuta la Corte Costituzionale, con l'ord. n. 41 del 27 febbraio 2008, la quale ha dichiarato che la norma **non è incostituzionale**.

La Corte Costituzionale si è pronunciata sulle due prime remissioni, più sopra elencate, e precisamente sulle remissioni della Comm. trib. reg. del Lazio (ord. n. 313 del 30 agosto 2006) e della Comm. trib. prov. di Piacenza (ord. n. 29 del 16 marzo 2007).

La Corte non effettua una particolare approfondita analisi né sulla sent. della Cass., SS.UU., n. 25506 del 30 novembre 2006, né sulla norma.

Sono respinte le eccezioni di incostituzionalità in quanto la norma ha valenza retroattiva, senza ben specificare questa retroattività.

In buona sostanza, la Corte Costituzionale ha replicato quanto affermato dalla Cassazione a

⁹ In tal senso, tra gli altri, R. Lunelli, *Nuova definizione di "terreno edificabile" - Decorrenza ed effetti*, in "La Settimana Fiscale" n. 32/2006.

Sezioni Unite con la nota sent. 25506 del 30 novembre 2006.

Quindi scarse o pressoché assenti motivazioni giuridiche, e invece applicazione di motivazioni economiche: un terreno che sta diventando edificabile deve essere considerato come terreno edificabile, e non come terreno agricolo, in quanto il prezzo tiene necessariamente già conto di questo aspetto.

Queste alcune delle sintetiche conclusioni della Corte:

- 1) l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 "ha fatto venir meno l'obiettivo incertezza sul significato dell'art. 2, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 504 del 1992";
- 2) "a tale conclusione non osta il disposto del comma 2, dell'art. 1 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti dei contribuenti), secondo cui 'L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica'";
- 3) "la disposizione denunciata, infatti, in quanto dotata della stessa forza della legge n. 212 del 2000 [che non ha valore superiore a quello della legge ordinaria, come sottolineato da questa Corte con le ordinanze n. 180 del 7 giugno 2007 (in "il fisco" n. 25/2007, fascicolo n. 1, pag. 3741, *n.d.r.*), n. 428 del 19 dicembre 2006 (in "il fisco" n. 1/2007, fascicolo n. 1, pag. 127, *n.d.r.*) e n. 216 del 2004], è idonea ad abrogare implicitamente quest'ultima e, conseguentemente, ad introdurre nell'ordinamento una valida norma di interpretazione autentica, ancorché priva, di una espressa autoqualificazione in tal senso";
- 4) "dalla riscontrata natura di interpretazione autentica propria della disposizione censurata" "deriva l'insussistenza della dedotta violazione dei principi di ragionevolezza e di affidamento dei cittadini nella certezza giuridica, in quanto la norma denunciata si limita ad attribuire alla disposizione interpretata uno dei significati già ricompresi nell'area semantica della disposizione stessa e, pertanto, sotto tale profilo, non può ritenersi irragionevole (*ex plurimis*, sentenze n. 400 e n. 234 del 2007; n. 274, n. 135 dell'11 dicembre 2006 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*) e n. 39 dell'8 febbraio 2006 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*); n. 291 del 30 gennaio 2003 (in "il fisco" n. 28/2003, fascicolo n. 1, pag. 4460, *n.d.r.*); n. 374 del 18 febbraio 2002 (in "il fisco" n. 48/2002, fascicolo n. 1, pag. 7717, *n.d.r.*);
- 5) "è del tutto ragionevole che il legislatore: a) attribuisca alla nozione di 'area edificabile' significati diversi a seconda del settore normativo in cui detta nozione deve operare e, pertanto, distingua tra normativa fiscale, per la quale rileva la corretta determinazione del valore imponibile del suolo, e normativa urbanistica, per la quale invece rileva l'effettiva possibilità di edificare, secondo il corretto uso del territorio, indipendentemente dal valore venale del suolo; b) muova dal presupposto fattuale che un'area in relazione alla quale non è ancora ottenibile il permesso di costruire, ma che tuttavia è qualificata come 'edificabile' da uno strumento urbanistico generale non approvato o attuato, ha un valore venale tendenzialmente diverso da quello di un terreno agricolo privo di tale qualificazione; c) conseguentemente distingua, ai fini della determinazione dell'imponibile dell'Ici, le aree qualificate edificabili in base a strumenti urbanistici non approvati o non attuati (e, quindi, in concreto non ancora edificabili), per le quali applica il criterio del valore venale, dalle aree agricole prive di detta qualificazione, per le quali applica il diverso criterio della valutazione basata sulle rendite catastali";
- 6) "la potenzialità edificatoria dell'area, anche se prevista da strumenti urbanistici solo in itinere o ancora inattuati, costituisce notoriamente un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore del terreno e, pertanto, rappresenta un indice di capacità contributiva adeguato, ai sensi dell'art. 53 della Cost., in quanto espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante; e ciò indipendentemente dalla eventualità che, nei contratti di compravendita, il compratore, in considerazione dei motivi dell'acquisto, si cauteli condizionando il negozio alla concreta edificabilità del suolo, trattandosi di una ipotetica circostanza di mero fatto, come tale irrilevante nel giudizio di legittimità costituzionale (*ex plurimis*, sent. n. 155 del 2005; ord. n. 173 del 2003; n. 481 e n. 311 del 2002)";
- 7) "la giurisprudenza delle sezioni unite della Corte di cassazione (con la citata sent. n. 25506 del 2006, menzionata, seppur criticamente, dagli stessi rimettenti) si è già espressa nello stesso senso, affermando che l'edificabilità di un terreno in base al solo piano regolatore, anche se privo di strumenti attuativi, è sufficiente, di norma, a far lievitare il valore

di mercato di detto terreno e che è, pertanto, ragionevole che la normativa censurata consideri 'edificabile', ai fini della determinazione dell'imponibile, un'area che, invece, è considerata in concreto ancora non edificabile dalla normativa urbanistica".

Come si può notare, si parte da un preconcetto: si tratta di una norma **interpretativa**. Ma è proprio questo che manca; ciò non è detto, nella norma, ed è la questione da molti sollevata.

La Corte sposa la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite, senza ulteriori motivazioni. Valgono, quindi, tutte le osservazioni avanzate su tale sentenza, ciò come sopra illustrato.

La norma non prevede espressamente la retroattività, e né la Cassazione né tantomeno ancora la Corte Costituzionale approfondiscono l'analisi di questo aspetto.

Le conclusioni lasciano un po' di sconcerto.

8. Gli effetti della retroattività sui contribuenti

La valenza retroattiva dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, ha due tipi di effetti, entrambi negativi, per i contribuenti, rispettivamente sugli accertamenti in corso e su quelli ancora esperibili.

Per gli **accertamenti in corso**, la retroattività della nuova nozione di terreno fabbricabile porterà a risolvere i contenziosi proposti dinanzi alle Commissioni tributarie in senso sempre sfavorevole ai contribuenti. In sostanza, per quanto i contribuenti abbiano agito in buona fede, conformandosi spesso alle previsioni della giurisprudenza di merito e di quella della Cassazione, i cambiamenti di disciplina "in corso d'opera" li porteranno ad uscire sconfitti dal confronto con l'Amministrazione finanziaria e con i comuni, anche qualora i precedenti gradi di giudizio fossero stati loro favorevoli.

Per gli **accertamenti ancora esperibili** la problematica è più rilevante.

Ad esempio, quei contribuenti (privati) che, in passato, hanno ceduto un'area detenuta da più di cinque anni qualificata come fabbricabile dal piano regolatore generale adottato dal comune, ma non approvato dalla regione, e che non hanno tassato la relativa plusvalenza, potrebbero vedersi richiedere dall'Amministrazione finanziaria l'Irpef dovuta ma non versata, con minime possibilità di successo in sede contenziosa.

Parimenti, i comuni potrebbero agire per ottenere la maggior Ici dovuta nei confronti dei con-

tribuenti che hanno calcolato la base imponibile sulla base del valore catastale dell'area, anche se inserita in un piano regolatore generale adottato dal comune ed in mancanza di piani attuativi; in un siffatto caso, infatti, alla luce dell'interpretazione autentica della norma, l'imposta deve (e, data la retroattività, sarebbe dovuta) essere determinata sul valore venale del terreno, normalmente maggiore di quello catastale.

Comunque, riteniamo che le controversie eventualmente risolte in senso favorevole all'Amministrazione finanziaria, per effetto della riconosciuta valenza retroattiva della nuova nozione di terreno edificabile, non daranno origine all'applicazione di sanzioni, oltre al recupero dell'imposta e dei relativi interessi, data l'evidente situazione di incertezza normativa chiarita solamente ora in "via interpretativa".

Infatti, l'emanazione di una legge di interpretazione autentica dovrebbe perlomeno evidenziare automaticamente l'esistenza dell'obiettiva incertezza normativa, con la conseguenza che, secondo il richiamo dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono ...".

Lo stesso Statuto dei diritti del contribuente, all'art. 10, comma 3, prevede che "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria ...".

Nel caso di specie, non si può negare l'esistenza dell'incertezza normativa quando lo stesso legislatore avverte la necessità di intervenire per chiarire le norme interpretate.

La nozione di terreno edificabile avrà conseguenze anche sui comportamenti futuri dei contribuenti.

Assumerà infatti importanza conoscere tempestivamente l'eventuale inclusione di un'area come fabbricabile nel piano regolatore generale adottato dal comune, anche se ancora non approvato a livello regionale, in modo da poter osservare i relativi adempimenti fiscali.

A tal proposito, per un'indicazione tempestiva sullo stato urbanistico dei propri terreni, l'art. 31, comma 20, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003) prevede che "I comuni, quando attribuiscono ad un terreno la natura di area fabbricabile, ne danno comunicazione al proprietario a mezzo del servizio postale con moda-

lità idonee a garantirne l'effettiva conoscenza da parte del contribuente”.

In ogni caso, dell'adozione di un piano regolatore generale ovvero di una sua variante, il comune deve obbligatoriamente curare la pubblicazione, attraverso il deposito nella segreteria comunale per trenta giorni consecutivi, in cui chiunque può prenderne visione. Il deposito deve aver luogo indipendentemente dall'approvazione regionale; ne deve essere dato avviso con affissione all'Albo pretorio.

9. Conclusioni

Il nuovo concetto di area fabbricabile non ha, a nostro avviso, natura retroattiva; e ciò nonostante la pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite e della Corte Costituzionale.

Ci sono valide motivazioni, come si è visto, per sostenere la tesi della **non retroattività**.

Certo che la Corte Costituzionale ha messo, forse, la parola fine ad ogni dibattito, in merito. Peccato che si sia adeguata a quanto già affermato dalla Cassazione a Sezioni Unite, senza fornire ulteriori elementi di sostegno alla tesi proposta.

Noi contavamo proprio sulla Corte Costituzionale, e confidavamo che, ancorché non dichiarasse incostituzionale la norma, che anche a nostro avviso è più che legittima, dichiarasse invece errata l'interpretazione della giurisprudenza, nel senso che la norma non precisa la retroattività, riconosciuta invece dalla Cassazione.

La conclusione è un po' sconcertante, per i contribuenti, con evidenti effetti negativi, e retroattivi, che possono essere anche di rilevante entità.

Gli orientamenti giurisprudenziali sulla retroattività (sintesi)

Comm. trib. reg. del Lazio Sent. n. 238 del 26 settembre 2006 (depositata il 3 ottobre 2006) ^(*)	Si tratta di “una norma interpretativa”
Corte Cass., SS.UU. Sent. n. 25505 e n. 25506 del 28 settembre 2006 (depositate il 30 novembre 2006) ^(*)	La norma “fornisce una condivisibile chiave interpretativa”
Corte Cass., Sez. trib. Sentenze: n. 11217 del 27 febbraio 2007 (depositata il 16 maggio 2007) ^(*) n. 16712 del 22 maggio 2007 (depositata il 27 luglio 2007) ^(*) n. 19131 del 6 luglio 2007 (depositata il 12 settembre 2007) ^(*) n. 23682 del 17 ottobre 2007 (depositata il 15 novembre 2007) n. 25166 del 30 ottobre 2007 (depositata il 3 dicembre 2007) ^(*) n. 1861 del 6 dicembre 2007 (depositata il 28 gennaio 2008)	Generico richiamo alla motivazione della sent. n. 25506 della Corte Cass., SS.UU., senza ulteriori approfondimenti
Comm. trib. reg. di Milano Sent. n. 57 del 7 giugno 2007 (depositata il 18 giugno 2007) ^(*)	La norma “per il suo carattere interpretativo è evidentemente retroattiva”
Comm. trib. reg. de L'Aquila, Sez. IX Sent. n. 105 del 12 giugno 2007 (depositata il 19 luglio 2007) ^(*)	Riconosciuta incidentalmente la valenza retroattiva della norma
Comm. trib. reg. del Lazio Ord. n. 313 del 30 agosto 2006	Eccezione di incostituzionalità sulla valenza retroattiva della norma
Comm. trib. prov. di Piacenza Ord. n. 29 del 16 marzo 2007 ^(*)	
Comm. trib. prov. di Ancona Ord. n. 220 del 6 settembre 2007	
Comm. trib. prov. di Reggio Emilia Sent. n. 539 del 22 novembre 2007 (depositata il 27 novembre 2007) ^(*)	La norma “non ha valenza interpretativa, e pertanto non è retroattiva”
^(*) In banca dati “fisconline”.	