



La sentenza n. 25506/2006 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione conferma la natura interpretativa della nuova definizione di area fabbricabile

La Cassazione "stizzita" con il legislatore
riconosce la retroattività della disposizione contenuta nell'art. 36,
comma 2, del D.L. n. 223/2006, ma i dubbi restano

di Siro Giovagnoli

Dottore commercialista - Studio Giovagnoli Re di Viterbo e Roma

e Giuseppe Rebecca

Dottore commercialista - Studio Rebecca & Associati di Vicenza

SOMMARIO: Premessa - La nuova definizione di "area fabbricabile" - La valenza retroattiva della norma fiscale e l'intervento della Corte di Cassazione - Gli effetti sui contribuenti - Le sanzioni.

Premessa

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno confermato, con la sentenza n. 25506 del 2006 (1), la natura interpretativa dell'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (in "il fisco" n. 29/2006,

(1) Depositata in data 30 novembre 2006 (in "il fisco" n. 47/2006, fascicolo n. 1, pag. 7313).

fascicolo n. 2, pag. 4321), contenente la nuova definizione di area fabbricabile valida ai fini dei diversi tributi: imposte sui redditi, Iva, Ici ed imposta di registro. Il Collegio, in tal modo, ha definitivamente riconosciuto la valenza retroattiva della suddetta disposizione avvalorando la tesi già sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 (in "il fisco" n. 32/2006, fascicolo n. 2, pag. 4931), e dai giudici di merito della Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza n. 238 del 3 ottobre 2006 (in banca dati "fisconline").

Le Sezioni Unite della Cassazione, in sostanza, hanno messo la parola fine, ma forse non sarà proprio così come si illustrerà, su una questione molto dibattuta che incide sulla posizione di una vasta platea di contribuenti, senza in alcun modo chiarire i dubbi relativi alla effettiva sussistenza dei requisiti, richiesti dallo Statuto dei diritti del contribuente, per l'emanazione di norme di interpretazione autentica con efficacia retroattiva.

Prima di approfondire nel dettaglio i contenuti della sentenza, per comprenderne appieno l'impat-

to sui delicati rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, è opportuno ricostruire il controverso contesto normativo e interpretativo in cui la stessa sentenza si è inserita.

La nuova definizione di "area fabbricabile"

L'edificabilità di un terreno ha rilevanti riflessi in ordine al trattamento fiscale dello stesso; ciò nonostante, la complessità della materia urbanistica ha comportato per il legislatore tributario la necessità di fornire formulazioni e definizioni, generalmente non tecniche ed anche discordanti da tributo a tributo, in grado di generare contrasti di opinioni sia in ambito giurisprudenziale che della prassi.

È vero, altresì, che le difformità interpretative non sono derivate esclusivamente dalla formulazione del-

la norma fiscale, ma anche dal difficile coordinamento della stessa con la normativa urbanistica, avente senza dubbio finalità differenti. La prima, infatti, mira essenzialmente ad adeguare il prelievo fiscale all'aumento di valore dei suoli, la seconda, alla concessione del diritto a costruire nell'ottica di un corretto utilizzo del territorio urbano.

L'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (2) ha ovviato alle annose difficoltà interpretative proponendo una definizione trasversale di terreni o aree fabbricabili, in parte svincolata dall'accezione urbanistica, con il conseguente venir meno delle differenze presenti nelle disposizioni che disciplinano tale categoria di beni nei diversi tributi. Infatti, fino all'emanazione del D.L. n. 223/2006, l'edificabilità di un'area assumeva diversi connotati a seconda dell'imposta considerata.

il fisco

LE AREE FABBRICABILI NEI DIVERSI TRIBUTI

Imposte sui redditi - Art. 67, comma 1, lettera *b*), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Iva - Art. 2, comma 3, lettera *c*), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ici - Art. 2, comma 1, lettera *b*), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504

Imposta di registro - Art. 52, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

In sintesi, il D.L. n. 223/2006, ha stabilito una volta per tutte il momento a decorrere dal quale un'area può considerarsi fabbricabile ai fini delle imposte sui redditi, dell'Iva, dell'Ici e dell'imposta di registro. L'art. 36, comma 2, prevede, infatti, che "Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, 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".

Questa disposizione ha risolto il contrasto tra le principali tesi interpretative che, senza entrare nel dettaglio delle singole imposte, subordinavano a seconda delle tesi proposte l'edificabilità alla mera adozione del Piano regolatore generale da parte del comune, alla successiva approvazione della regione

ovvero alla presenza di piani attuativi dello stesso Piano regolatore generale.

In via generale, pertanto, è stato chiarito che un terreno è da considerare fabbricabile se è qualificato come tale nel Piano regolatore generale adottato dal comune, non essendo necessario né il perfezionamento dell'*iter* di approvazione da parte del competente organo regionale né la sussistenza dei relativi piani di attuazione.

La relazione governativa al D.L. n. 223/2006 ha, infatti, confermato che "l'edificabilità si riconnette all'esistenza del piano regolatore generale che qualifica il terreno come fabbricabile, non essendo quindi necessario che sussista anche il piano di attuazione dello strumento urbanistico generale. La norma chiarisce, altresì, che ai fini della qualificabilità dell'area, come terreno edificabile, è sufficiente che il piano re-

il fisco

(2) Pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 153 del 4 luglio 2006 e convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, pubblicata in S.O. n. 183/L alla G.U. n. 186 dell'11 agosto 2006 (testo coordinato in banca dati "fisconline").

golatore generale sia stato adottato dal comune competente, anche se l'iter di approvazione del predetto piano non si è ancora concluso con la prescritta approvazione regionale".

Sebbene possa essere definito appropriato l'intervento chiarificatore del legislatore, appare di contro allarmante la propugnata natura interpretativa della nuova definizione di area fabbricabile. La valenza retroattiva della disposizione tende, infatti, a squilibrare i rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, deliberatamente in favore di quest'ultima.

Rinviano al prossimo paragrafo l'approfondimento della sussistenza o meno dei requisiti richiesti per l'emanazione di una norma interpretativa, possiamo anticipare che l'effetto retroattivo della nuova definizione di edificabilità, confermato acriticamente anche dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza del 30 novembre 2006, segnerà profondamente i contenziosi in essere e si rifletterà anche sui comportamenti posti in essere dai contribuenti negli anni ancora soggetti ad accertamento. L'intervento "scomposto" del legislatore (3) consente all'Amministrazione finanziaria, come affermato dagli stessi giudici della Cassazione, di rivestire il doppio ruolo di parte in causa e, per l'appunto, di legislatore, risolvendo in suo favore le questioni poste dinanzi alle Commissioni tributarie.

In altri termini, la retroattività impedirà ai contribuenti di legittimare, in sede contenziosa, il proprio comportamento spesso ispirato ai precedenti orientamenti dei giudici di merito e della stessa Corte di Cassazione.

La valenza retroattiva della norma fiscale e l'intervento della Corte di Cassazione

Il legislatore tributario nell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 ha utilizzato la locuzione "un'area è da considerare fabbricabile". Questo è risultato sufficiente per far affermare all'Agenzia delle Entrate, nella citata circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, che "si tratta di una norma recante disposizioni di natura interpretativa". Ne deriva la valenza retroattiva della disposizione che mina profondamente qualsiasi pretesa dei contribuenti in sede contenziosa.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza in commento, hanno confermato tale orientamento. Si tratta di una sentenza "anomala" dove l'aspetto tecnico non sempre è privilegiato. La Cassazione sembra essersi preoccupata essenzialmente di confermare la validità della scelta del legislatore e di difendere il proprio ruolo istituzionale, tralasciando la verifica dell'effettiva valenza interpretativa dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006.

Il Collegio, chiamato a fornire la corretta inter-

pretazione del dibattuto concetto di area fabbricabile contenuto nell'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992, sostiene quello che definisce l'indirizzo giurisprudenziale "sostanzialistico" (4) secondo il quale per ritenere edificabile un suolo è sufficiente l'adozione dello strumento urbanistico generale da parte del comune ancorché l'iter di approvazione regionale non sia ancora perfezionato. Viene pertanto "bocciato" l'altro filone giurisprudenziale della Cassazione, definito "formale-legalistico" (5), che presupponeva il perfezionamento dello strumento urbanistico per poter qualificare un terreno come fabbricabile.

In tal senso, la principale motivazione addotta dal Collegio è quella, per altro condivisibile, per cui l'incremento del valore di un suolo (presupposto impositivo delle norme fiscali) è percepibile già dal momento in cui è astrattamente possibile costruire su di esso, in quanto il mercato riconosce tale aspettativa di edificabilità (cosiddetta "edificabilità attesa") con un progressivo aumento del valore del terreno man mano che l'iter amministrativo avanza.

Pertanto, le Sezioni Unite hanno avvalorato la tesi "sostanzialistica" a prescindere dall'intervento del legislatore fiscale il quale ha confermato, nelle more del loro giudizio, la suddetta tesi interpretativa estendendola trasversalmente a tutti i tributi. Nel definire questo intervento il "più aderente ad un corretto e realistico approccio al problema" il Collegio ha, tuttavia, dato palesemente per scontata la valenza interpretativa e, dunque, retroattiva della nuova definizione di area fabbricabile, limitandosi a "bacchettare" il legislatore (definito "l'Amministrazione finanziaria vestita da legislatore") per l'utilizzo indiscriminato dello strumento dell'interpretazione autentica.

A tale proposito, nella sentenza si legge che l'intervento interpretativo da parte del legislatore, piuttosto che dare forza alla soluzione adottata, che sarebbe stata recepita anche in mancanza della imposizione *ex auctoritate*, l'ha indebolita, in quanto può apparire inutilmente e dichiaratamente di parte.

La Cassazione appare alquanto "stizzita" nei confronti del legislatore che è intervenuto quando un giudice terzo aveva già devoluto alle Sezioni Unite il contrasto nell'esercizio della loro specifica funzione istituzionale di garante dell'uniformità interpretativa della legge. Questa appassionata difesa del proprio ruolo istituzionale sembra, tuttavia, aver impedito ai giudici di considerare gli effetti che la disposizione in commento ha e avrà sui contribuenti.

(4) Cass. n. 4120/2002, n. 4341/2002, n. 17513 del 9 dicembre 2002 (in "il fisco" n. 5/2003, fascicolo n. 1, pag. 762), n. 13817 del 18 settembre 2003 (in banca dati "fisconline"), n. 16751 del 24 agosto 2004 (in "il fisco" n. 42/2004, fascicolo n. 1, pag. 7211), n. 19750 del 4 ottobre 2004 (in banca dati "fisconline").

(5) Cass. n. 10406 del 3 dicembre 1994 (in banca dati "fisconline"), n. 15320/2000, n. 13296/2001, n. 2416/2002, n. 14024/2002, n. 2316/2003, n. 5433/2003, n. 21573 del 15 novembre 2004 (in banca dati "fisconline"), n. 21633/2004.

(3) Cfr. S. Giovagnoli-E. Re-G. Rebecca, *Terreni e Fisco*, ed. "Il Sole-24 Ore", 2006, pag. 22.

I pregi di un'unitaria definizione di area fabbricabile nei diversi tributi sono ben chiari alla Cassazione, la quale però, almeno secondo chi scrive, avrebbe dovuto entrare nel merito della riconosciuta valenza retroattiva della norma.

È bene premettere che la legislazione tributaria prevede la possibilità di emanare disposizioni di natura interpretativa con efficacia retroattiva. Infatti, il principio generale di irretroattività delle disposizioni tributarie, sancito dall'art. 3 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (6) (cosiddetto Statuto dei diritti del contribuente), subisce un'eccezione contenuta nell'art. 1, comma 2, della stessa legge. Quest'ultima disposizione prevede 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".

Pertanto, affinché si possa derogare al principio generale della irretroattività delle norme tributarie è indispensabile la sussistenza dei seguenti tre requisiti:

- deve trattarsi di casi eccezionali;
- la disposizione interpretativa deve essere emanata con legge ordinaria;
- la norma di interpretazione autentica deve essere qualificata come tale.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite non ha ritenuto di verificare tali requisiti, dandone per scontata l'esistenza, e definendo acriticamente l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, norma interpretativa. Il Collegio ha pertanto accettato, pedissequamente, i precedenti orientamenti espressi dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, e dai giudici di merito della Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza n. 238 del 3 ottobre 2006.

A ben vedere, sebbene non manchino pareri discordanti in dottrina, non emergono particolari dubbi circa la sussistenza del primo requisito. Siamo, infatti, di fronte ad un caso eccezionale rappresentato dall'accesa disputa giurisprudenziale sorta in merito alla definizione di edificabilità nei diversi tributi, la cui soluzione era stata rimessa, come già segnalato, alle stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Diverse perplessità derivano, piuttosto, dall'effettiva sussistenza degli altri due requisiti.

In primis, la nuova definizione di terreno edificabile viene introdotta con decreto-legge, non da una

(6) 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 accertamenti di imposta non possono essere prorogati".

legge ordinaria (7). La previsione in commento esclude, infatti, la possibilità di adottare norme di interpretazione autentica mediante l'utilizzo del decreto-legge. In merito alla sussistenza del terzo requisito, rappresentato dalla qualificazione della disposizione in commento come norma di interpretazione autentica, le tesi sono per lo meno non univoche.

Il legislatore tributario nell'art. 36, comma 2, ha utilizzato la locuzione "un'area è da considerare fabbricabile" e questo è stato ritenuto sufficiente all'Agenzia delle Entrate e alla Commissione tributaria regionale del Lazio (8) per qualificare la norma come interpretativa, tesi dogmaticamente ripresa dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

In realtà, per individuare una disposizione di interpretazione autentica occorre fare riferimento alla specifica qualificazione e alla formulazione della legge stessa la quale, essendo rivolta ad illustrare e chiarire la disposizione interpretata, non dovrebbe esprimere una propria volontà normativa.

Quanto alla qualificazione della disposizione quale norma di interpretazione autentica, alcuni Autori, con i quali concordiamo, evidenziano come nell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, non sia rinvenibile alcuna qualificazione specifica (9). Ciò risulta indirettamente confermato dal fatto che, all'interno dello stesso decreto-legge, segnatamente nel comma 30 del citato art. 36, il legislatore ha emanato una norma di interpretazione autentica (e quindi retroattiva) derogando espressamente al principio di irretroattività delle norme tributarie, dimostrando nella fattispecie di voler applicare tali disposizioni (10);

(7) In tal senso, tra gli altri, R. Lunelli, *Nuova definizione di "terreno edificabile" - Decorrenza ed effetti*, in "La Settimana Fiscale" n. 32/2006, ed. "Il Sole-24 Ore".

(8) La quale, con la sentenza n. 238 del 3 ottobre 2006, prima applicazione della disposizione in commento nel processo tributario, ha precisato che il D.L. n. 223/2006 "ha inteso chiarire il 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".

(9) In tal senso, tra gli altri, G. Gavelli, *Nozione univoca (ma discutibile) di area edificabile*, in "Corriere Tributario", pag. 2589, dove si legge che "poiché con riferimento all'art. 36, comma 2, in commento non è dato rintracciare alcuna qualificazione specifica ... si deve necessariamente concludere che la norma non è interpretativa, e non può quindi valere che per gli atti di vendita intervenuti dalla sua entrata in vigore (4 luglio 2006) in poi".

(10) Il comma 30 dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006 dispone che "In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni di cui al comma 10 dell'articolo 165 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi riferite anche ai crediti d'imposta relativi ai redditi di cui al comma 8-bis dell'articolo 51 del medesimo testo unico". Il legislatore ha ritenuto quindi opportuno, nella fattispecie, introdurre tale disposizione di interpretazione autentica richiamando esplicitamente la deroga al principio di irretroattività delle norme tributarie pre-

deroga non contenuta, invece, nel comma 2 dello stesso art. 36 che non costituirebbe, appunto, norma interpretativa in mancanza del requisito della "qualificazione" (11).

Quanto alla formulazione della norma in esame, è bene sottolineare come una legge di interpretazione autentica manchi d'autonomia dovendosi necessariamente integrare con la disposizione interpretata; la norma innovativa, invece, sostituisce il contenuto precettivo della norma precedente, ossia non si limita a formulare il precetto normativo, ma ne modifica la sostanza (12). Si ritiene che l'intervento interpretativo del legislatore possa "mascherare" una norma innovativa retroattiva in quanto modifica, di fatto, non una ma ben quattro disposizioni differenti tra loro per formulazione e *ratio* sottostante [art. 67, comma 1, lettera b), del D.P.R. n. 917/1986; art. 2, comma 3, lettera c), del D.P.R. n. 633/1972; art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992; art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986].

Non si può, infatti, concordare con quanto asserito dall'Agenzia delle Entrate (nella citata circolare n. 28/E del 4 agosto 2006) secondo la quale la disposizione in commento ha esteso alle imposte sui redditi, all'Iva e all'imposta di registro il concetto di "area fabbricabile" adottato ai fini Ici e contenuto nell'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

In realtà, come ha osservato la stessa Corte di Cassazione nella recente sentenza, l'intervento del legislatore ha introdotto un nuovo elemento rispetto a quanto previsto ai fini Ici prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 223/2006, risolvendo il problema, sin lì irrisolto, del valore da attribuire al Piano regolatore generale adottato ma non ancora approvato. Non si comprende, altrimenti, la necessità, per il legislatore, di estendere anche all'Ici la nuova definizione di area fabbricabile.

Il vigente comparto normativo prevede regole definite per la retroattività delle norme tributarie e le considerazioni effettuate dovrebbero avere definitivamente chiarito che la qualificazione di norma interpretativa, e la conseguente retroattività dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, è materia perlomeno controversa che avrebbe meritato un maggiore approfondimento da parte dei giudici delle Sezioni Unite. È stata la stessa Cassazione, con la sentenza n. 7080 del 14 aprile 2004 (in "il fisco" n. 27/2004, fascicolo n. 1, pag. 4238), a sostenere 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

visto dall'art. 3 della L. n. 212/2000. Così non è stato fatto nella norma che ci interessa.

(11) Cfr. S. Giovagnoli-E. Re-G. Rebecca, *Terreni e Fisco*, ed. "Il Sole-24 Ore", 2006, pagg. 21-22.

(12) Cfr. A. Buscema, *Efficacia retroattiva per la legge d'interpretazione autentica*, in "FISCO Oggi", edizione del 12 aprile 2005.

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".

L'efficacia retroattiva di tale disposizione finisce, infatti, per impedire al contribuente di far valere le proprie ragioni in sede contenziosa, concedendo all'Amministrazione finanziaria e agli uffici comunali uno strumento per "deviare" a proprio favore l'esito di situazioni contenziose in violazione del diritto di difesa del contribuente. Il mancato riconoscimento di questo diritto, tutelato sia dai principi della Costituzione della Repubblica italiana che dallo Statuto dei diritti del contribuente, mina i principi della collaborazione e della buona fede che dovrebbero permeare, all'insegna delle regole di correttezza e lealtà (13), i rapporti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria.

Alcuni Autori hanno 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" (14).

Sul punto, nella stessa sentenza n. 25506/2006 delle Sezioni Unite si legge che, come nel caso di specie, in materia fiscale gli interventi interpretativi sono sempre *pro Fisco*, in quanto dettati da ragioni di cassa. Non sono ispirati, quindi, alla esigenza di realizzare la certezza del diritto, ma soltanto a garantire gli interessi di una delle parti in causa. Nella sentenza si legge, inoltre, che non è facile distinguere l'Amministrazione finanziaria, parte in causa, dal legislatore, posto che la norma interpretativa è stata approvata con decreto-legge del Governo; tanto che il Collegio si spinge ad affermare che, se il proprio orientamento fosse stato diverso rispetto alla scelta fatta dal legislatore, non avrebbe potuto esimersi "dal 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 cor-

(13) A. Fantozzi, A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè editore, 2005, pag. 550.

(14) 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 seguenti. 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 (in "il fisco", n. 40/2006, fascicolo n. 1, pagg. 6281) ...".

so 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 sinceramente difficile da comprendere come, partendo da questi presupposti, la Corte di Cassazione non abbia provveduto alla verifica della sussistenza dei requisiti richiesti per poter derogare al principio generale della irretroattività delle norme tributarie e non abbia approfondito, avendoli solo accennati, gli apparenti difetti di costituzionalità dell'intervento del legislatore.

In conclusione, il legislatore (*rectius*; l'Amministrazione finanziaria) ha chiarito effettivamente i contrasti interpretativi della definizione di terreno fabbricabile in relazione all'applicazione dei diversi tributi, ma lo ha fatto a discapito dei contribuenti. Per motivi che non possono essere diversi da quelli meramente di "cassa", il legislatore è, infatti, intervenuto risolvendo a favore dell'Erario e dei comuni il copioso contenzioso generato dalle controverse formulazioni delle norme fiscali.

Sarebbe stato più semplice, a ben vedere, intervenire sulle singole norme "interpretate" invece di dettare una disposizione così controversa potenzialmente foriera di ulteriore contenzioso (15).

Inoltre, vista la rigida disciplina dello Statuto dei diritti del contribuente in tema di norme interpretative (retroattive), non è pensabile che la semplice locuzione utilizzata dal legislatore "un'area è da considerare fabbricabile" possa acquisire un significato così dirompente da provocare effetti per i contribuenti ben noti ai giuristi (16).

Gli effetti sui contribuenti

La retroattività dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 avrà una duplice (negativa) conseguenza per i contribuenti. La prima riguarda la probabile eliminazione del copioso contenzioso tributario esistente in relazione al trattamento fiscale dei terreni nelle diverse imposte; la seconda è connessa all'incidenza della disposizione in commento sulle situazioni pregresse soggette ancora ad accertamento.

Quanto al primo effetto, la retroattività della nuova definizione di area fabbricabile andrà ad incidere sui contenziosi in essere risolvendo sempre a sfavore dei contribuenti le questioni poste dinanzi alle Commissioni tributarie. In pratica, i contribuenti, seppure abbiano agito in buona fede adeguandosi spesso agli stessi dettami della giurisprudenza di

merito e di quella autorevole della Corte di Cassazione, si vedono ora cambiare le carte in tavola, con la certezza di uscire perdenti dal confronto con l'Amministrazione finanziaria ed i comuni anche qualora gli stessi fossero risultati perdenti nei primi gradi di giudizio. I riflessi sulle casse dell'Erario e delle amministrazioni comunali sono facilmente desumibili.

Il secondo effetto rilevante riguarda gli anni ancora accertabili. Si pensi a quei contribuenti (privati) che negli anni scorsi hanno ceduto un terreno detenuto da più di cinque anni e definito edificabile dal Piano regolatore generale adottato dal comune ma non perfezionato dalla regione. Coloro i quali hanno ceduto il suolo senza tassare la plusvalenza, potrebbero essere soggetti alla richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria della relativa Irpef dovuta e non versata, senza praticamente avere alcuna possibilità di successo in una eventuale fase contenziosa.

Allo stesso modo, in materia di Ici, i comuni potrebbero richiedere la maggiore imposta dovuta da coloro che hanno determinato la base imponibile utilizzando il valore catastale del terreno, anche se lo stesso era inserito in un Piano regolatore generale meramente adottato dal comune, e sul quale, stando all'attuale interpretazione autentica della norma, l'imposta deve (doveva) essere calcolata sul valore venale dell'area edificabile, di regola superiore a quello catastale.

Ovviamente, la nuova definizione di area fabbricabile produrrà effetti anche sui comportamenti che i contribuenti adotteranno in futuro. Infatti, sarà importante che ognuno conosca tempestivamente l'eventuale inserimento di un'area o di un terreno come edificabile nel Piano regolatore generale adottato anche se ancora non perfezionato, al fine di adempiere tempestivamente ai connessi adempimenti fiscali. In parziale soccorso dei contribuenti, per una tempestiva informazione sulle vicende urbanistiche dei propri terreni, l'art. 31, comma 20, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria per il 2003) dispone che "I comuni, quando attribuiscono ad un terreno la natura di area fabbricabile, ne danno comunicazione al proprietario a mezzo del servizio postale con modalità idonee a garantirne l'effettiva conoscenza da parte del contribuente".

In ogni caso, quando un comune adotta un Piano regolatore generale ovvero una sua variante, deve provvedere obbligatoriamente alla loro pubblicazione mediante il deposito nella segreteria comunale per la durata di trenta giorni consecutivi, durante i quali chiunque può prenderne visione. Dell'avvenuto deposito, che deve avvenire indipendentemente dall'approvazione regionale, deve essere data comunicazione mediante affissione all'Albo pretorio.

Le sanzioni

In ogni caso si ritiene che le situazioni contenziose risolte in favore dell'Amministrazione finanziaria,

(15) G. Gavelli, *Nozione univoca (ma discutibile) di area edificabile*, cit., pag. 2589.

(16) In tal senso, G.P. Ranocchi, *Basta l'approvazione del Piano regolatore per definire un'area "fabbricabile"*, in "Guida alle novità fiscali", settembre 2006, ed. "Il Sole-24 Ore", pag. 80.

a seguito della riconosciuta efficacia retroattiva della nuova definizione di area fabbricabile, non comportino l'applicazione di sanzioni, in aggiunta al recupero dell'imposta e dei relativi interessi, stante la palese situazione di incertezza normativa risolta soltanto dal legislatore in "via interpretativa". Infatti, dall'emanazione di una legge di interpretazione autentica dovrebbe derivare automaticamente il riconoscimento dell'obiettivo incertezza normativa richiamata dall'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il quale dispone testualmente che "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 ...".

Tale principio viene sancito anche dallo Statuto dei Diritti del contribuente il quale, 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 ...". È evidente, pertanto, che non si può negare la presenza della condizione di incertezza normativa quando è lo stesso legislatore ad avvertire l'esigenza di intervenire a chiarimento delle norme interpretate.

Ad ogni buon conto, la sentenza della Cassazione

il fisco

a Sezioni Unite non ci convince. La norma, a nostro avviso, non ha valenza interpretativa, e pertanto retroattiva, in mancanza dei requisiti richiesti dallo Statuto del contribuente affinché possa essere qualificata come tale.

Ma se questa fosse l'interpretazione comune, potrebbe forse esserne eccepita l'incostituzionalità, ben potendo in ogni caso la Corte Costituzionale dichiarare che non è incostituzionale la norma, quanto piuttosto l'interpretazione datane dalla Cassazione (17). Sul punto forse si potrà aprire uno spiraglio. ■

(17) In questo senso, in materie del tutto differenti, ricordiamo la questione del privilegio non riconosciuto agli agenti società di capitali (sentenza n. 1 del 7 gennaio 2000, in banca dati "fiscoline"), la questione degli alimenti spettanti al coniuge (sentenza n. 17 del 21 gennaio 2000) e quella riguardante i compensi spettanti al Commissario giudiziale nel concordato preventivo (sentenza n. 484 del 30 dicembre 1993). In tutti questi casi la Corte Costituzionale ha dichiarato che non era incostituzionale la norma, bensì errate le sentenze.