



Il nuovo concetto di area fabbricabile

Effetti retroattivi?

di Giuseppe Rebecca

Dottore commercialista

Studio Rebecca & Associati Vicenza

1. Introduzione

La definizione di area fabbricabile, ai fini tributari, non è mai stata agevole, né tantomeno univoca.

Accadeva così che, per tributi diversi e/o per giudici diversi, un'area poteva essere considerata fabbricabile o meno, pur in presenza degli stessi identici presupposti.

La nuova disposizione normativa [art. 36, comma 2, del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 (1)] ha, se non altro, un pregio: porre fine a tutte le disquisizioni e ai distinguo precedenti, così che dal 4 luglio 2006.. per poter essere qualificata come fabbricabile, un'area ha necessità del solo strumento

Relazione tenuta al Convegno promosso dal Consiglio Notarile dei Distretti Riuniti di Vicenza e Bassano del Grappa, in collaborazione con la Banca del Centroveneto dal titolo *La nuova fiscalità diretta e indiretta nei trasferimenti di immobili. Problematiche*" il 6 marzo 2007 a Vicenza.

Costituisce un approfondimento di quanto già trattato nell'articolo di S. Giovagnoli-G. Rebecca, *La sentenza n. 25506/2006 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione conferma la natura interpretativa della nuova definizione di area fabbricabile* pubblicato, ne "il fisco" n. 2/2007, fascicolo n. 1, pag. 237.

(1) 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.

urbanistico generale adottato dal comune, a nulla influenzando l'iter successivo (l'approvazione da parte della Regione e l'adozione dei piani attuativi).

Ciò, per il presente e il futuro.

In questo intervento **analizzeremo** sia l'impatto attuale, sia soprattutto l'impatto che questa norma potrà avere sul passato, e più specificatamente nella sua dichiarata, e da noi assolutamente non condivisa, natura interpretativa (quindi retroattiva) della norma stessa. Gli effetti, come si vedrà, sono addirittura dirompenti. È da premettere in ogni caso che in tali nostre conclusioni siamo del tutto isolati, almeno per il momento.

Ciononostante siamo convinti che il D.L. n. 223/2006 non abbia valenza retroattiva. Non condividiamo nemmeno la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite, né nella parte in cui sembra riconoscere la qualifica di norma di **interpretazione** autentica al D.L. n. 223/2006, né allorché afferma che comunque, già alla luce delle norme precedenti, un'area è da considerarsi edificabile ai fini Iva, Irpef, Ici e registro alla sola approvazione del Piano regolatore, pur senza il completamento dell'iter amministrativo (regione e piano attuativo).

Di tutto ciò la Cassazione non fornisce motivazione giuridica alcuna, se non basandosi genericamente sulla logica di mercato.

2. La "nuova" area fabbricabile

Il D.L. n. 223/2006 ha stabilito, una volta per tutte, il momento a decorrere dal quale un terreno si deve considerare "fabbricabile", ai fini **tributari**, e più specificatamente ai fini delle seguenti quattro imposte: imposta sui redditi, Iva, Ici e imposta di registro.

Così precisa ora la norma:

"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, del ... 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".

Ricordiamo come precedentemente esistessero, invece, concetti diversi di edificabilità, ai fini tributari, concetti che andavano dalla mera approvazione del Piano regolatore generale da parte del comune, alla successiva approvazione da parte della regione ovvero alla presenza di piani attuativi dello stesso Piano regolatore generale.

È quindi ora sufficiente l'adozione del piano regolatore da parte del comune per poter qualificare come edificabile un terreno; anche se *l'iter* urbanistico non è ancora terminato, ne è sufficiente l'avvio per far passare un terreno da agricolo a fabbricabile, ai fini tributari. Non è necessaria né l'approvazione da parte della regione, né l'esistenza dei relativi piani di attuazione.

La stessa relazione governativa al D.L. n. 223/2006 ha precisato 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 regolatore 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".

L'intervento del legislatore ha avuto un triplice scopo: rendere omogenea la definizione di terreno edificabile in relazione all'applicazione dei diversi tributi, superare i contrasti interpretativi generati dalla formulazione delle disposizioni che regolano gli stessi tributi e cercare di risolvere il contenzioso in essere.

Certo, come ha segnalato Angelo Busani (2), oggi l'utilizzo del Piano regolatore è superato in molte regioni, sostituito da più moderne forme di pianificazione urbanistica. In molte regioni abbiamo:

- il cosiddetto "piano strutturale" con le scelte di base (aree agricole, urbanizzate e urbanizzabili);

- il cosiddetto "piano del sindaco", che dura cinque anni (spesso detto "piano operativo") e che, nell'ambito delle zone definite urbanizzabili del piano strutturale, individua concretamente le aree dove avverrà l'edificazione.

La tesi di Busani, che condividiamo, è di considerare solo l'ultimo strumento, ai fini dell'edificabilità.

3. I tributi interessati dalla nuova definizione

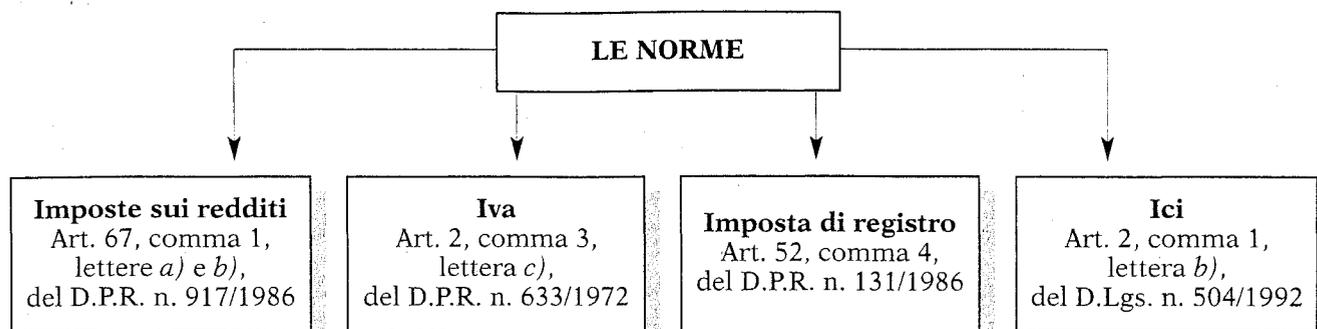
Come già indicato, i tributi interessati dalla nuova definizione di area fabbricabile sono quattro, e precisamente Irpef, Iva, imposta di registro e Ici.

Qui di seguito riportiamo una sintesi delle norme che possono interessare.

(2) *L'edificabilità è a un bivio*, "in Il Sole-24 Ore" del 5 marzo 2007.

Il fisco

LE AREE FABBRICABILI NEI DIVERSI TRIBUTI



Imposte sui redditi - Art. 67, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 917/1986
 "le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici".
 La successiva lettera b) si riferisce alle "... plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione ... nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione ...".

Iva - Art. 2, comma 3, lettera c), del D.P.R. n. 633/1972
 Non sono considerate cessioni di beni "le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni...".

Imposta di registro - Art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986
 Il cosiddetto istituto della valutazione automatica, su base catastale, non trova applicazione "per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria".
 Peraltro sempre lo stesso D.L. n. 223/2006 (art. 35, comma 23-ter, aggiunto dalla legge di conversione) ha eliminato tale modalità valutativa anche per i terreni "non edificabili".

Ici - Art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992
 "per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità ...".
 Art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, introdotto dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248
 "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".

4. Sulla pretesa retroattività - Generalità

La nuova norma vale innanzi tutto per il futuro. Dal 4 luglio 2006 gli interessati sanno che, da un punto di vista tributario, questo è l'inquadramento. Sarà sufficiente l'approvazione del piano regolatore da parte del comune per poter classificare fiscalmente l'area come fabbricabile. Non è richiesta l'approvazione da parte della regione, né tantomeno la predisposizione dei piani attuativi.

Ma i veri problemi riguardano il passato, per effetto della presunta e discussa valenza retroattiva

il fisco

della norma. Il nuovo concetto di area fabbricabile vale quindi anche per il passato?

Qui di seguito elenchiamo dapprima gli interventi che si sono espressi per la retroattività della norma, per concludere poi con una analisi critica di tale interpretazione, nello specifico ed anche in generale.

Anticipiamo il nostro personale e abbastanza isolato parere: la norma non ha, né può avere, alcuna valenza retroattiva. Ci rendiamo conto di andare contro corrente, ma siamo del tutto convinti delle nostre conclusioni, come motiveremo.

5. Orientamenti per la retroattività

5.1. Introduzione

A tutt'oggi abbiamo quattro chiarimenti giurisprudenziali e di prassi che si sono pronunciati per la retroattività.

Nell'ordine:

- circolare della Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006 (in "il fisco" n. 32/2006, fascicolo n. 2, pag. 4931);

- sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 238 del 3 ottobre 2006 (in banca dati "fisconline");

- sentenza della Cassazione, SS.UU., n. 25506 depositata il 30 novembre 2006 (in "il fisco" n. 47/2006, fascicolo n. 1, pag. 7313);

- circolare della Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007 (in "il fisco" n. 7/2007, fascicolo n. 2, pag. 1025).

Li esaminiamo singolarmente.

il fisco

<p>Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 Agenzia delle Entrate</p>	<p>II 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.</p>
<p>Sentenza n. 238 del 3 ottobre 2006 Commissione tributaria regionale del Lazio</p>	<p>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 <i>rado</i> del legislatore in relazione alla casistica riconducibile alla fattispecie in oggetto.</p>
<p>Sentenza n. 25506, depositata il 30 novembre 2006 della Corte di Cassazione, SS.UU.</p>	<p>L'art. 36, comma 2, citato, fornisce una condivisibile chiave interpretativa che, per espressa volontà del legislatore, deve essere utilizzata nell'applicazione delle disposizioni relative all'Iva (D.P.R. n. 633/1972), al Tuir (D.P.R. n. 917/1986), all'Ici (D.Lgs. n. 504/1992) e all'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986). La novella non fornisce un nuovo criterio di valutazione, ma si limita a chiarire che il beneficio della tassazione su base catastale, prevista per i terreni agricoli, non compete quando si tratti di suoli la cui vocazione edificatoria sia stata formalizzata in uno strumento urbanistico, ancorché non operativo. È di comune esperienza, infatti, che tale circostanza è sufficiente a far lievitare il valore venale del suolo, secondo le leggi di mercato.</p>
<p>Circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007 Agenzia delle Entrate</p>	<p>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".</p>

Segnaliamo fin d'ora come tutti e quattro gli interventi abbiano una caratteristica comune, e cioè la mancanza assoluta di una motivazione.

Si tratta di postulati che poi si appoggiano uno sull'altro, senza una base di ragionamento. Si è partiti da una non motivazione, e nei provvedimenti successivi non si fa che richiamare quanto già affermato, senza alcuna ulteriore motivazione. Potrebbe apparire esagerata, questa affermazione, ma è proprio la realtà.

Si tratta di precisazioni che non sono e non possono essere precisazioni, mancando di ogni ragionamento sottostante.

Passiamo all'esame di ciascuno di questi documenti.

5.2. La circolare n. 28/E del 2006

5.2.1. I passaggi urbanistici richiesti

Nell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 il legislatore ha utilizzato la locuzione "un'area è da considerare fabbricabile". Tanto (e in effetti altro non c'era) è stato ritenuto sufficiente per far affermare, da parte dell'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, che "si tratta di una norma recante disposizioni di natura interpretativa". Da queste semplici affermazioni sono poi seguite tutte le altre, senza alcun approfondimento.

La circolare precisa che la nuova disposizione estende a tutte le imposte il concetto di "area fabbricabile" già adottato ai fini Ici (art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203).

Ricordiamo che ai fini Ici "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".

Questa specifica norma relativa aliici ha natura interpretativa; il legislatore aveva infatti inteso risolvere i contrasti interpretativi generati dalla formulazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, secondo il quale per area fabbricabile si intendeva l'area utilizzabile a scopo edificatorio "... in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi...".

La precisazione dell'Amministrazione finanziaria nella citata circolare n. 28/E (estensione a tutte le imposte di quanto già precisato per Ici) non appare, però, corretta. Infatti, la nuova previsione contenuta nell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 non "ricalca" assolutamente il concetto di "area fabbricabile" adottato ai fini Ici e contenuto nel citato art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. n. 203/2005. Tale ultima disposizione ha solo chiarito che per considerare un terreno come edificabile non sono necessari gli strumenti urbanistici attuativi, senza però specificare se lo strumento generale qualificante il terreno come edificabile dovesse essere semplicemente adottato dal comu-

ne o anche approvato dalla regione; ed è proprio questa precisazione che è stata invece fornita con l'ultimo intervento legislativo. In sintesi, esemplificando, ai fini Ici si è detto che non servono tre passaggi urbanistici (Commissione, regione, piano attuativo), ma non è stato detto che ne serve uno solo, il primo.

La nuova norma che qui si analizza precisa, invece, che è sufficiente il solo primo passaggio.

5.2.2. L'Ici

La norma ha introdotto un nuovo elemento chiarificatore rispetto a quanto previsto ai fini Ici prima dell'entrata in vigore della *Manovra-bis*, stabilendo che il momento dal quale un terreno si qualifica come edificabile coincide con quello in cui il comune adotta, con delibera consiliare, lo strumento urbanistico generale. Altrimenti, non si comprenderebbe per quale motivo il legislatore abbia avvertito l'esigenza di estendere la nuova interpretazione di area fabbricabile anche aliici, citando tra le norme "interpretate" il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che disciplina appunto quest'ultima imposta. Se ai fini Ici già quella era l'interpretazione, del tutto inutile si sarebbe dimostrata la nuova previsione normativa.

I contrasti interpretativi sorti negli ultimi anni relativamente aliici avevano già trovato una soluzione nell'intervento del legislatore, appunto con la norma interpretativa contenuta nell'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. n. 203/2005, quindi stabilendo che "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".

Tale interpretazione risulta in linea con quella già precedentemente fornita dall'Amministrazione finanziaria; con la risoluzione n. 209/E del 17 ottobre 1997 (in banca dati "fiscoonline") è stato infatti chiarito che "l'edificabilità non deve necessariamente discendere da piani urbanistici particolareggiati, essendo sufficiente che tale caratteristica risulti da un piano regolatore generale".

Il legislatore, con il D.L. n. 203/2005, ha di fatto anticipato l'intervento della Corte di Cassazione che, con ordinanza n. 10062 del 13 maggio 2005 (in "*il fisco*" n. 30/2005, fascicolo n. 1, pag. 4771), aveva chiesto al Primo Presidente l'opportunità di devolvere alle Sezioni Unite il contrasto esistente all'interno della giurisprudenza della Sezione tributaria in ordine alla tassazione, come edificabile o meno, sempre ai soli fini Ici, di un'area qualificata come tale da un piano regolatore generale, in assenza di strumenti particolareggiati, esecutivi dello strumento generale e che rendano attuale la potenzialità edificatoria.

Il legislatore era intervenuto proprio su questo punto con il D.L. n. 203/2005, precisando per l'ap-

punto che per considerare un'area fabbricabile non sono necessari strumenti particolareggiati, essendo sufficiente che l'area sia qualificata come tale nello strumento urbanistico generale. La disposizione in esame non aveva chiarito se lo strumento urbanistico generale dovesse essere semplicemente adottato dal comune, ovvero anche approvato dalla regione.

Ciò è stato poi confermato dall'ordinanza della Corte di Cassazione n. 3504 del 24 novembre 2005, depositata il 17 febbraio 2006 (in "il fisco" n. 23/2006, fascicolo n. 1, pag. 3622), con la quale viene segnalata l'opportunità di ricorrere alle Sezioni Unite per chiarire, tra le altre questioni aperte, se sia necessaria l'approvazione regionale dello strumento urbanistico generale ovvero la sua mera adozione. Tale ordinanza, ancorché riferita all'imposta di registro e all'Invim, metteva in evidenza come la questione riguardasse anche Ici, in quanto l'intervento del legislatore aveva definito solamente il rapporto tra strumenti urbanistici generali e relativi piani attuativi.

Ricordiamo anche la giurisprudenza di merito (3), secondo la quale la disposizione interpretativa contenuta nel citato art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. n. 203/2005 non aveva chiarito se fosse necessaria o meno, al fine di qualificare un'area come fabbricabile ai fini Ici, l'approvazione dello strumento urbanistico generale da parte della regione, risolvendo tra l'altro in senso positivo tale questione.

Il più volte citato contrasto interpretativo viene, tra l'altro, indirettamente confermato dall'inter-

(3) Tra tutte, Commissione tributaria regionale della Puglia n. 13 del 10 febbraio 2006 nella quale si legge che "la suddetta interpretazione autentica, infatti, risolve il diverso problema - che non è, comunque, oggetto del presente giudizio - dell'individuazione del momento a decorrere dal quale un'area può essere considerata edificabile: momento che, mentre un orientamento giurisprudenziale (Corte di Cassazione, sentenza n. 25 dell'8 aprile 2004) fa decorrere dall'inserimento dell'area nel Piano regolatore generale (anche se il comune non ha adottato un piano di lottizzazione), un altro orientamento giurisprudenziale [Corte di Cassazione, sentenza n. 739 del 28 novembre 2002; sentenza n. 21573 del 13 ottobre-16 novembre 2004 (in banca dati "fisconline", n.d.r.), eccetera] fa decorrere, invece, dall'approvazione, da parte del comune, anche del relativo strumento urbanistico attuativo (Piano particolareggiato di esecuzione o Piano di lottizzazione) di quello generale ... Nella fattispecie, invece, assume rilievo il diverso problema - che, a ben vedere, sta a monte di quello sopra specificato - se per qualificare edificabile un'area sia già sufficiente il suo inserimento fra quelle ad uso edificatorio in un Piano regolatore generale solo 'adottato', ma non anche 'approvato' dalla regione, ovvero se, come ritiene il Collegio per le ragioni innanzi esposte, occorra anche che tale inserimento sia stato condiviso dalla regione in sede di approvazione definitiva del menzionato Piano regolatore generale. Come già in premessa illustrato, il Collegio ritiene che nessun dubbio possa sussistere in ordine alla necessità di attendere, per ritenere la concreta ed effettiva edificabilità ai fini Ici (sia pure con vari gradi di apprezzamento in termini di valore venale in comune commercio), che la destinazione ad uso edificatorio impressa ad un'area dalla delibera consiliare comunale di adozione del Piano regolatore generale sia anche definitivamente approvata dalla regione".

vento del legislatore che regola, appunto, quest'ultima imposta. Ciò a conferma del fatto che l'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. n. 203/2005, ancorché norma interpretativa, non forniva una interpretazione univoca del concetto di "area fabbricabile" contenuto nell'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992.

La formula anodina ora utilizzata dall'Amministrazione finanziaria nel commentare il D.L. n. 223/2006 "si tratta, in definitiva, di una norma recante disposizioni di natura interpretativa" non convince. L'unica giustificazione che fornisce l'Amministrazione finanziaria è il legame con Ici e l'utilizzo della frase appena riportata. Abbiamo visto come il legame aliici sia invece da interpretare nel senso opposto, in quanto proprio Ici era già stata regolamentata da una specifica legge, questa sì con indiscussa valenza interpretativa. Quanto alla frase, abbiamo già detto che pare un po' troppo poco per poter far considerare interpretativa la norma.

Null'altro osserva l'Amministrazione finanziaria a sostegno della tesi avanzata, che, a questo punto, pare un postulato.

5.3. La sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio

La Commissione tributaria regionale del Lazio, Sez. XXXIV, è intervenuta sulla questione della retroattività della norma con sentenza n. 238 del 26 settembre 2006, depositata il 3 ottobre 2006.

Nella fattispecie si trattava della cessione di un terreno inserito quale edificabile nel Piano regolatore del comune, ma con *iter* urbanistico non ancora completato. La Commissione ha ritenuto applicabile l'art. 81, lettera b), del Tuir *ante* riforma ("redditi diversi"), in quanto cessione di area fabbricabile.

Stupisce osservare come la motivazione sia del tutto inadeguata e piuttosto che di motivazione pare trattarsi anche qui di un postulato, del tutto apodittico.

Così si è 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".

Ci si aspettava di trovare dell'altro, anche per via dell'introduzione "invero". Invece nulla di più.

La motivazione non pare, e non è, certamente sufficiente.

In ogni caso, la Commissione tributaria riconosce efficacia retroattiva al D.L. n. 223/2006, appunto senza motivazione alcuna.

Riportiamo anche la massima di tale sentenza:

"In base alla norma legislativa di interpretazione autentica contenuta nell'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, inserito dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248 nel D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (nonché nell'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in L. n. 248/2006), debbono essere qualificate come fabbricabili le aree che siano sottoposte a tale regime in base ad un Piano regolatore generale, senza che sia necessaria l'avvenuta approvazione dei piani attuativi".

Anche per questa interpretazione, quindi, come per quella dell'Amministrazione finanziaria vista sopra, nessuna motivazione giuridica.

5.4. La sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 25506/2006

La sentenza della Cassazione a Sezioni Unite, depositata il 30 novembre 2006, in linea teorica avrebbe dovuto dare quella risposta che ancora non c'è, circa l'eventuale retroattività, risolvendo in modo definitivo la questione della definizione di area fabbricabile per i vari tributi. Come dimostreremo, così non è stato.

Innanzitutto, una osservazione sulla sentenza. A noi, che non siamo giuristi, pare una sentenza anomala, una sentenza in cui l'aspetto del diritto e della tecnica normativa non sempre sono privilegiati. Pare quasi che l'unica preoccupazione della Cassazione fosse quella di confermare, senza tanti fronzoli, la validità della scelta del legislatore, che nel frattempo era intervenuto appunto con il D.L. n. 223/2006, e allo stesso momento difendere il proprio ruolo istituzionale.

Nella sentenza troviamo poco di quello che ci si aspetta normalmente di trovare in una sentenza, a maggior ragione di Cassazione a Sezioni Unite. Ma tant'è, non ci si deve sorprendere.

Il Collegio, chiamato a fornire la corretta interpretazione del dibattuto e già contrastato concetto di area fabbricabile contenuto nell'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992 (relativamente all'imposta Ici), ha ritenuto di sostenere l'indirizzo giurisprudenziale cosiddetto "sostanzialistico" (4).

Secondo tale indirizzo, 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. Si trattava di Ici, e in effetti nelle more del procedimento era intervenuto un provvedimento legislativo a carattere interpretativo (D.L. n. 203/2005, art. 11-*quaterdecies*, comma 16) per cui la questione, sotto l'aspetto giuridico, era già stata risolta dal legislatore, seppure limitatamente aliici, che peraltro era l'oggetto del contenzioso adito davanti alla Corte di Cassazione.

La motivazione addotta dal Collegio a giustificazione di tale interpretazione è quella, certamente 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. Il mercato riconosce, infatti, tale aspettativa di edificabilità (cosiddetta "edificabilità attesa") con un progressivo aumento del valore del terreno man mano che l'iter amministrativo avanza.

Così afferma la Cassazione: "È evidente che, in sede di valutazione, la minore o maggiore attualità e potenzialità della edificabilità dovrà essere considerata ai fini di una corretta valutazione del valore venale delle stesse, ai sensi dell'art. 5, comma 5, del D.Lgs. n. 504/1992, per l'Ici, e 51, comma 3, del D.P.R. n. 131/1986, per l'imposta di registro".

In definitiva, la Cassazione, chiamata a decidere una controversia sulla edificabilità o meno di un'area, ai fini Ici, ha preso necessariamente atto della legge di interpretazione autentica (questa sì, al contrario del D.L. n. 223/2006, ha tutte le caratteristiche della legge interpretativa) e quindi, in buona sostanza, non ha deciso nulla, se non confermare quello che la stessa legge aveva nel frattempo dettato: ai fini Ici non è richiesta l'adozione di un piano attuativo per considerare edificabile un'area.

La Cassazione ha però tenuto anche conto dell'ulteriore norma uscita nelle more del procedimento, e cioè del recente D.L. n. 223/2006.

A questa norma la Cassazione attribuisce, del

(5) Cassazione n. 10406 del 3 dicembre 1994 (in banca dati "fisconline"), n. 15320/2000, n. 13296/2001, n. 2416/2002, n. 14024/2002, n. 231/2003, n. 5433/2003, n. 21573 del 15 novembre 2004 (in banca dati "fisconline"), n. 21633/2004.

Per una analisi di questo aspetto, vedasi anche i nostri articoli: - *Cessione di terreni: aspetti fiscali per le persone fisiche*, in "il fisco" il. 29/2001, pag. 9819;

- *Piano regolatore in attesa dell'approvazione regionale: trattamento fiscale delle compravendite di terreni ora fabbricabili (ex agricoli)*, in "il fisco", n. 4/2002, fascicolo n. 1, pag. 555; con Giuliano Borriero:

- *Terreni: imposte in caso di cessione*, in "il fisco" n. 40/2002, fascicolo n. 1, pag. 6363;

- *Cessione di terreni: ulteriori aspetti*, in "il fisco" n. 2/2003, fascicolo n. 1, pag. 201;

- *Plusvalenze di cessione di aree suscettibili di utilizzazione edificatoria* in "Il Commercialista Veneto" n. 149/2002, pag. 27.

(4) Fra tutte, Cassazione 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") e Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 194 del 23 febbraio 2006 (in banca dati "fisconline").

tutto acriticamente, la qualifica di interpretativa, evidenziando anche che la norma appare in ogni caso inutile, nel senso che la Cassazione si sarebbe comunque pronunciata nello stesso senso.

Al di là del fatto che la questione sottoposta alla Cassazione riguardava l'Ici, e non le altre imposte, e che per l'Ici c'era già stato bisogno di una vera e propria norma di interpretazione autentica, la Cassazione non motiva in alcun modo l'estensione del concetto di area fabbricabile, validamente adottato per l'Ici, che pare fare per tutti i tributi.

Pare scontato, ed invece scontato non è, che per tutti i tributi i concetti siano uguali.

Come ha osservato la stessa Corte Suprema, 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 aliici la nuova definizione di area fabbricabile.

Tenuto conto della complessità del caso, la materia avrebbe indiscutibilmente meritato un maggiore approfondimento da parte della Cassazione.

Ricordiamo che la stessa Cassazione, con la sentenza n. 7080 del 14 aprile 2004 (in "il fisco" n. 27/2004, fascicolo n. 1, pag. 4238), ha sostenuto 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, l'efficacia retroattiva di tale disposizione finisce 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 evidente 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 (6), 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" (7).

(6) A. Fantozzi-A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè Editore, 2005, pag. 550.

(7) 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,

Ma è interessante notare come nella stessa sentenza n. 25506/2006 delle Sezioni Unite si legge che, 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 stessa 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'alt. 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, *prò domo sua*, la corretta interpretazione della norma *sub indice*. 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".

Risulta pertanto difficile da comprendere come, partendo da questi presupposti, la Corte di Cassazione in questa fattispecie non abbia provveduto alla preventiva 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.

La Cassazione ha così avvalorato la tesi "sostanzialistica"; e ciò a prescindere dall'intervento del legislatore fiscale, il quale ha confermato, nelle more del giudizio, la suddetta tesi interpretativa estendendola in modo trasversale a tutti i tributi. Il Collegio ha definito questo intervento il "più aderente ad un corretto e realistico approccio al problema"; così facendo, ha dato palesemente per scontata la valenza interpretativa e, dunque, retroattiva della nuova definizione di area fabbricabile, limitandosi a "bacchettare" il legislatore

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, pag. 6281).

(definito "l'Amministrazione finanziaria vestita da legislatore") per l'utilizzo indiscriminato dello strumento dell'interpretazione autentica.

Nella sentenza si legge anche 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.

Si tratta di una sentenza che potremmo definire "stizzita" in quanto è evidente il fastidio del Collegio, organismo garante dell'uniformità interpretativa della norma; ma proprio questa appassionata e accalorata difesa del proprio ruolo, da parte delle Sezioni Unite della Cassazione, ha impedito quell'approfondimento che invece, di norma, si richiede ai giudici di ultima istanza. A loro si richiedono proprio quegli approfondimenti che altri giudici non hanno dato. Non abbiamo invece trovato alcuna analisi, alcun ragionamento, ma solo postulati, anche qui. Non è data giustificazione giuridica alla scelta poi fatta. Viene in mente un adagio di Orazio ricordatomi ora da un amico *"Quandoque bonus dormitat Homerus"*.

In un successivo paragrafo analizzeremo gli effetti di tale sentenza.

5.5. La circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007

Infine abbiamo l'Amministrazione finanziaria che è nuovamente intervenuta sul tema della retroattività della norma sull'edificabilità, con la circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007.

Nulla viene detto di più di quanto già precedentemente espresso ed è in pratica un rimando a quanto già scritto.

Testualmente "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".

Come si vede, quindi, un ulteriore rimando senza giustificazione. Nessun nuovo apporto, quindi.

6. La ritenuta valenza retroattiva della norma

6.1. Introduzione

Analizziamo ora la questione della pretesa valenza retroattiva dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006.

La legislazione tributaria prevede l'esistenza di disposizioni di natura interpretativa con efficacia retroattiva. Il principio generale di irretroattività delle disposizioni tributarie, sancito dall'art. 3 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (8) (cosiddetto Statuto dei diritti del contribuente), subisce infatti 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".

Affinchè si possa derogare al principio generale della irretroattività delle norme tributarie è quindi 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.

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.

Esaminiamo specificatamente i tre requisiti indispensabili.

Il primo è che si deve trattare di casi eccezionali.

Sebbene non manchino pareri discordanti, in dottrina, non emergono particolari dubbi circa la sussistenza del primo requisito. Si può infatti ritenere di essere in presenza di un caso eccezionale rappresentato dall'accesa disputa giurisprudenziale

(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 accertamenti 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 seguenti, 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".

le sorta in merito alla definizione di edificabilità nei diversi tributi; proprio per questo la soluzione di tale problematica era stata rimessa alle stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione, quantomeno per l'Ici.

Il *secondo* è che deve trattarsi di legge ordinaria.

Ora, la nuova definizione di terreno edificabile viene introdotta con un decreto-legge, non da una legge ordinaria (9). La previsione in commento esclude la possibilità di adottare norme di interpretazione autentica mediante l'utilizzo del decreto-legge. È ben vero che il decreto-legge è stato poi convertito in legge, ma la previsione originaria è introdotta da un decreto-legge, per cui il requisito non pare rispettato.

Il *terzo* requisito è che la norma di interpretazione autentica deve essere qualificata come tale.

Per individuare una disposizione di interpretazione autentica è necessario 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.

La norma in questione non viene appunto qualificata in modo espresso come norma interpretativa, e pertanto non può essere considerata tale.

6.2. Le altre decorrenze del D.L. n. 223/2006

Analizziamo ora le decorrenze delle varie norme del D.L. n. 223/2006, tenuto conto che nello specifico dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 nulla è detto, come decorrenze.

Nel comma 30 del citato art. 36 del D.L. n.

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

223/2006, il legislatore ha emanato, così definendola, 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).

La stessa identica cosa è accaduta per il comma 34-bis sempre dello stesso art. 36 (aggiunto dalla legge di conversione). Si tratta proprio di quella deroga che non è contenuta, invece, nel comma 2 dello stesso art. 36 che quindi non parrebbe poter essere considerata, appunto, norma interpretativa, in mancanza del requisito della "qualificazione" (11).

Per informazione, può risultare interessante analizzare le varie decorrenze stabilite dalla legge per gli artt. 35 e 36 del D.L. n. 223/2006 che, come si vedrà, sono le più diversificate.

il fisco

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

(11) S. Giovagnoli-E. Re-G. Rebecca, *Terreni e Fisco*, ed. "Il Sole-24 Ore", 2006, pagg. 21-22. In tal senso, tra gli altri, G. Gavelli, *Nozione univoca (ma discutibile) di area edificabile*, in "Corriere Tributario" n. 33 settembre 2006, 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".

D.L. N. 223/2006 – DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI

Entrata in vigore	Articolo	Comma	Descrizione
Dall'entrata in vigore del decreto-legge (4 luglio 2006)	35	14	Società estere
		16	Società di comodo
		18	Scissione e fusione
		20	Spese di manodopera in fattura
		28-33	Contratti di appalto
	36	15	Abrogazione di una norma
Dal periodo d'imposta in corso	36	4	Provenienza degli utili
		6	Ammortamenti
		8	Ammortamenti di fabbricati
		10	Partecipazioni
		14	Partecipazioni acquisite da terzi
		17	Plusvalenze <i>ex art.</i> 87
		19	Art. 101-delTuir
		21	Soppressione norma
		26	Soppressione norma
		28	Imputazione perdite
Dal secondo giorno dalla pubblicazione in G.U. (dal 6 luglio 2006)	35	23	Acquisti immobili
Norma di interpretazione autentica	36	30	Esplicita deroga all'art. 3 della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente)
		34-bis	Proventi illeciti

Come si può notare, assai diffuse e variegato sono le disposizioni dedicate all'entrata in vigore delle varie norme, che spaziano dall'entrata in vigore del decreto-legge, da due giorni successivi o dal periodo d'imposta in corso.

In ogni caso, per quasi tutte le novità è stato previsto il riferimento temporale.

Il comma che ci interessa, il comma 2 dell'art. 36, dopo l'espressione "è da considerare..." nulla prevede come entrata in vigore. Certo questo può essere letto anche come valenza proprio per la tesi, che si vuole confutare, della natura interpretativa della novità.

Ma può essere letto anche in modo diverso; non

è prevista una entrata in vigore differente rispetto a quanto previsto per l'entrata in vigore del decreto-legge stesso, causa per cui, ove non sia stato previsto (e nel caso non è stato fatto) che si tratti di norma interpretativa, l'entrata in vigore coincide necessariamente con quella dell'entrata in vigore della norma, e quindi 4 luglio 2006.

A differenza di altre norme interpretative emanate nell'ambito del diritto tributario, l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 non contiene alcuna qualificazione specifica né nel titolo, né tanto meno nel corpo del testo. Per quanto concerne il titolo, ciò non sarebbe stato nemmeno possibile in

quanto la disposizione in commento è contenuta in un comma (appunto il comma 2) dell'art. 36 del D.L. n. 223/2006 che non prevede, come tale, uno specifico titolo dove qualificare la stessa come interpretativa. E proprio per questo il legislatore, qualora avesse voluto qualificare tale disposizione come interpretativa avrebbe dovuto inserire la citata qualificazione nel corpo del testo, magari utilizzando la stessa formulazione adottata nel comma 30 dello stesso art. 36 derogando esplicitamente, come già segnalato, al principio di irretroattività delle norme tributarie.

Per quanto concerne la formulazione della norma in esame, si sottolinea come una legge di interpretazione autentica manchi di una propria 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 stessa sostanza (12).

Nello specifico, la nuova norma non può essere intesa come interpretativa in quanto, tra l'altro, modifica 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].

Tra l'altro, più specificatamente, la stessa Ici era già stata oggetto di revisione con una legge, questa sì, di interpretazione autentica.

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 tale da provocare effetti così dirompenti per i contribuenti (13).

In conclusione, il legislatore (*rectius*: l'Amministrazione finanziaria vestita da legislatore, come ha precisato la Cassazione nella sentenza n. 25506/2006) ha chiarito i contrasti interpretativi sorti circa la definizione di terreno fabbricabile in relazione all'applicazione dei diversi tributi, ma in questo caso lo ha fatto proprio a discapito dei contribuenti. Per motivi che non possono essere diversi da quelli meramente di "cassa".

Sarebbe stato più semplice, a ben vedere, intervenire sulle singole norme "interpretate" invece di dettare una disposizione così controversa, potenzialmente foriera di ulteriore contenzioso (14).

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

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

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

7. Le interpretazioni della dottrina

Non molto numerosi sono gli interventi della dottrina su questo aspetto così particolare; per la gran parte si tratta di interpretazioni coincidenti con quelle ufficiali: siamo in presenza di norma di interpretazione autentica, e quindi retroattiva. Tesi che, come già ampiamente illustrato, non dividiamo assolutamente.

Più in particolare, segnaliamo:

- Lamedica, *Aree fabbricabili senza incertezze*, in "Corriere Tributario" (Asterischi) n. 30/2006, pag. 2365, dove si legge "che il recupero delle imposte da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria (per le tre imposte a matrice statale) e degli uffici comunali (per l'Ici) appare, a questo punto, del tutto praticabile senza che i destinatari della pretesa fiscale possano opporre legittime resistenze";

- D'Orsogna, *Definitivamente chiarito dal legislatore il concetto di area edificabile: art. 36, commi 2 e 15, del D.L. n. 223 del 2006*, in "il fisco" n. 35/2006, fascicolo n. 1, pag. 5479.

Di contrario avviso, e quindi la pensano come noi:

- S. Trovato, *Edificabilità, D.L. Bersani con efficacia retroattiva*, in "Il Sole-24 Ore" del 14 ottobre 2006, pag. 25, e A. Buscema, *Prime applicazioni del decreto Bersani*, in "FISCO oggi", edizione del 13 ottobre 2006;

- G. Gavelli, *Nozione univoca (ma discutibile) di area fabbricabile*, citato, 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";

- sempre dello stesso Gavelli, *La nuova edificabilità scatta dal 4 luglio*, in "Il Sole-24 Ore" del 19 agosto 2006, pag. 20, dove si legge che "la giurisprudenza della Corte Costituzionale, del resto, insegna che il ricorso da parte del legislatore a leggi di interpretazione autentica non può essere utilizzato per mascherare norme innovative con efficacia retroattiva" ed anche R. Lunelli, *Nuova definizione di "terreno edificabile" - Decorrenza ed effetti*, citato, dove l'Autore, dopo aver riportato il contenuto della scheda del Servizio Studi del Senato sull'alt. 36, comma 2, nella quale è scritto che "il comma in esame pare configurare una tacita deroga a quanto previsto dall'art. 1, comma 2, della L. 27 luglio 2000, n. 212", sostiene che "... in un contesto che esige l'esplicita affermazione della eccezionalità dell'intervento legislativo, non ci può essere spazio per deroghe tacite (che integrerebbero situazioni non volute, anzi escluse, dallo Statuto dei diritti del contribuente)";

- conforme anche C. Corradin, in "Scheda n. 848/01" Eutekne, agg. 7/2006.

il fisco

8. Gli effetti sui contribuenti

La dichiarata, e da noi contestata, retroattività dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 avrà una duplice (negativa) conseguenza per i contribuenti, sia negli accertamenti in corso e sia in quelli ancora esperibili.

Quanto al *primo effetto*, la retroattività della nuova definizione di area fabbricabile andrà ad incidere sui contenziosi in essere risolvendo probabilmente 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 e con i comuni anche qualora fossero risultati vincenti nei precedenti 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 ora soggetti alla richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria della relativa Irpef dovuta e non versata, con scarse 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, in assenza di piani attuativi, 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.

In ogni caso, si ritiene che il contenzioso risolto a favore dell'Amministrazione finanziaria, a seguito della ora riconosciuta efficacia retroattiva della nuova definizione di area fabbricabile, non comporterà 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 quantomeno dell'obiettiva 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 il legislatore ad avvertire l'esigenza di intervenire a chiarimento delle norme interpretate.

9. Futuro

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.

10. Conclusioni

La sentenza della Cassazione a Sezioni Unite sull'interpretazione del D.L. n. 223/2006 non ci convince assolutamente. La norma, a nostro avviso, non ha valenza interpretativa, e pertanto retroattiva. Ovviamente non ci convince nemmeno la presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria.

Si tenga conto che considerare aree fabbricabili quanto è invece stato considerato terreno agricolo, in funzione dell'iter amministrativo, comporta:

- l'eventuale assoggettamento ad Iva della cessione, ovviamente in presenza dei presupposti soggettivi;

- un diverso valore ai fini Ici;
- una diversa imposizione ai fini dell'imposta di registro (8 per cento in luogo del 15 per cento);
- l'eventuale assoggettamento ad imposte dirette, trattandosi di operazione speculativa.

Ad ogni buon conto, sia la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 25506 che le interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria destano forti preoccupazioni.

Infatti, indipendentemente dalla ritenuta, e da noi contestata, retroattività del D.L. n. 223/2006, la Cassazione ha ritenuto che già le norme precedenti fossero da interpretare come il massimo organo giurisprudenziale ha ora ritenuto: per il concetto di edificabilità, per tutti i tributi, da sempre, è sufficiente l'adozione del piano regolatore e nessun ulteriore atto amministrativo. È la prima volta che ciò viene affermato. Ma la Cassazione nella fattispecie che ha esaminato è andata *ultra petita*, vertendo la questione sottopostale solo sull'Ici, e non su altre imposte.

Sull'Ici, la norma era invero incerta, e una vera legge di interpretazione autentica è intervenuta. Ora la Cassazione si è pronunciata in ogni caso per l'estensione della stessa tesi anche agli altri tributi.

In definitiva, abbiamo due soggetti che dicono o vorrebbero dire la stessa cosa: l'Amministrazione finanziaria (vestita da legislatore) e la Cassazione.

Ai fini fiscali in generale, e più in particolare ai fini Ici, secondo la Cassazione e secondo l'Amministrazione finanziaria un'area è da considerarsi 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.

Nonostante si sia venuta a creare una evidente confusione tra potere esecutivo e legislativo, fra Amministrazione finanziaria e lo stesso legislatore, posto che l'Amministrazione finanziaria ha investito 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*, ciononostante la Cassazione "assolve" il legislatore in quanto l'interpretazione giurispru-

denziale e quella legislativa finiscono nel caso di specie per coincidere. Non è detto perché.

Alla luce di quanto esposto, gli uffici (Amministrazione finanziaria e comune) sicuramente procederanno con gli accertamenti, sugli atti stipulati *ante* 4 luglio 2006, ovviamente nei limiti della decadenza per l'esercizio della loro azione.

Sarà da valutare la convenienza ad adire il contenzioso, sostenendo la tesi della non retroattività del D.L. n. 223/2006, contestando quindi l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria e della Corte di Cassazione. Le motivazioni che si possono indicare paiono ragionevoli.

In subordine potrebbe anche essere eccepita l'incostituzionalità della norma per violazione dell'art. 111 della Costituzione che presuppone una posizione di parità delle parti nel processo (di cui alla sentenza n. 25506/2006 della Cassazione), posto che, nella specie, l'Amministrazione finanziaria ha avuto il privilegio di rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore.

In ogni caso 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, anch'esso in questo caso violato. Potranno sicuramente essere individuate dalla dottrina e dai pratici anche altre "pretese" violazioni alla Costituzione. In ogni caso la Corte Costituzionale ben potrebbe poi dichiarare che non è incostituzionale la norma, o meglio non lo sono le singole norme che riguardano i vari tributi, quanto piuttosto l'interpretazione datane dalla Cassazione (15), anche se a Sezioni Unite. Si potrà così forse aprire uno spiraglio per il contenzioso prossimo futuro.

il fisco

(15) In senso analogo, in materie del tutto differenti, ricordiamo la questione del privilegio non riconosciuto agli agenti società di capitali [sentenza della Corte Costituzionale n. 1 del 7 gennaio 2000 (in banca dati "fisconline")], la questione degli alimenti spettanti al coniuge (sentenza della Corte Costituzionale n. 17 del 21 gennaio 2000) e quella riguardante i compensi spettanti al Commissario giudiziale nel Concordato preventivo (sentenza della Corte Costituzionale n. 484 del 30 dicembre 1993). In tutti questi casi la Corte Costituzionale ha dichiarato che non era incostituzionale la norma, bensì errate le conclusioni alle quali erano pervenuti i giudici, anche di Cassazione.