

La fiscalità diretta e indiretta nei trasferimenti di immobili: i riflessi in Unico 2007

CONVEGNO

**Viterbo, 8 giugno 2007
ore 9:00 - 13:00**

Sala del Teatro Parrocchia San Leonardo Murialdo
Via Caduti del IX Stormo

RELAZIONE

***LA “NUOVA” DEFINIZIONE DI TERRENO EDIFICABILE
EFFICACIA RETROATTIVA E CONSEGUENZE PER I CONTRIBUENTI***

Giuseppe Rebecca – Dottore Commercialista
Studio Rebecca & Associati
Vicenza



Tel. 0444/320420 – Fax 0444/320460
e-mail: segreteria@studiorebecca.it
www.studiorebecca.it

RELAZIONE

LA "NUOVA" DEFINIZIONE DI TERRENO EDIFICABILE. EFFICACIA RETROATTIVA E CONSEGUENZE PER I CONTRIBUENTI

Giuseppe Rebecca – Dottore Commercialista
Studio Rebecca & Associati
Vicenza

Indice

	<i>Pagina</i>
1. Introduzione	3
2. La "nuova" area fabbricabile	3
3. I tributi interessati dalla nuova definizione	4
4. Sulla pretesa retroattività – generalità	6
5. Orientamenti per la retroattività	
5.1 Introduzione	6
5.2 Circolare n. 28/E 2006	
5.2.1 I passaggi urbanistici richiesti	7
5.2.2 L' I.C.I.	8
5.3 La Circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007	9
5.4 Un'analisi dell'interpretazione ministeriale	9
6. Le interpretazioni giurisprudenziali	
6.1 Generalità	10
6.2 La sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio	10
6.3 La sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 25506/2006	11
7. La ritenuta valenza retroattiva della norma	14
7.1 Introduzione	14
7.2 Le altre decorrenze del D.L. 223/06	17
8. Le interpretazioni della dottrina	19
9. Gli effetti sui contribuenti	20
10. Futuro	21
11. Conclusioni	21

1. Introduzione*

La definizione di terreno fabbricabile, nell'ottica tributaria, non è mai stata agevole, né tantomeno univoca.

Conseguentemente per tributi diversi e/o per giudici diversi, un terreno poteva essere considerato fabbricabile o meno, pur in presenza degli stessi identici presupposti.

La nuova norma (art. 36, comma 2 del D.L. 223 del 4 luglio 2006¹) ha se non altro un gran pregio: ha posto fine a tutte le disquisizioni e ai distinguo precedenti, così che dal 4 luglio 2006, data storica anche per le imposte, per poter essere qualificata come fabbricabile, un'area ha necessità del solo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, a nulla influenzando l'iter successivo (l'approvazione da parte della Regione e l'adozione dei piani attuativi).

In questo intervento analizzeremo soprattutto l'impatto che questa norma potrà avere sul passato, per effetto della dichiarata, e da noi assolutamente non condivisa, natura interpretativa (quindi retroattiva) della norma stessa. Gli effetti, come si vedrà, sono addirittura dirimenti. È da premettere in ogni caso che in tali nostre conclusioni siamo abbastanza isolati, almeno per il momento².

Siamo convinti che il D.L. 223/06 non abbia valenza retroattiva e non condividiamo l'interpretazione ministeriale e 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. 223/06, 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, come vedremo, non fornisce motivazione giuridica alcuna, se non basandosi genericamente sulla logica di mercato.

2. La "nuova" area fabbricabile

Il D.L. 223/2006 ha stabilito 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, I.V.A., I.C.I. 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

* La presente relazione costituisce un approfondimento di quanto già da noi trattato sul tema, ne Il Fisco, n. 2/2007 pag. 237 "La sentenza n. 25506/2006 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione conferma la natura interpretativa della nuova definizione di area fabbricabile" e n. 16/2007 pag. 2309 "Il nuovo concetto di area fabbricabile. Effetti retroattivi?" e ne Il Sole 24 ORE del 26 marzo 2007 pag. 34 "Retroattività forzata sulle aree fabbricabili" e "Ici sulle aree fabbricabili – Dalla Cassazione una motivazione lacunosa". In particolare la base di riferimento della presente relazione è costituita dall'articolo pubblicato ne Il Fisco n. 16/2007.

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.

² La pensa in ogni caso come noi Roberto Lunelli, "Ricorso contro l'applicazione retroattiva della nuova definizione di terreno edificabile", Guida ai controlli fiscali, n. 4/2007, pag. 75, Il Sole 24 ORE.

allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”.

Precedentemente esistevano 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. Su questi aspetti la giurisprudenza si era pronunciata più volte, e non sempre in modo conforme.

E' 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. 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 effetto: 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, forse, cercare di risolvere il contenzioso in essere.

Tutto ciò anche se oggi, come ha segnalato Angelo Busani³, l'utilizzo del Piano Regolatore è superato in molte Regioni, sostituito da più moderne forme di pianificazione urbanistica. In molte Regioni infatti 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 è di considerare solo l'ultimo strumento, ai fini dell'edificabilità, tesi che condividiamo del tutto.

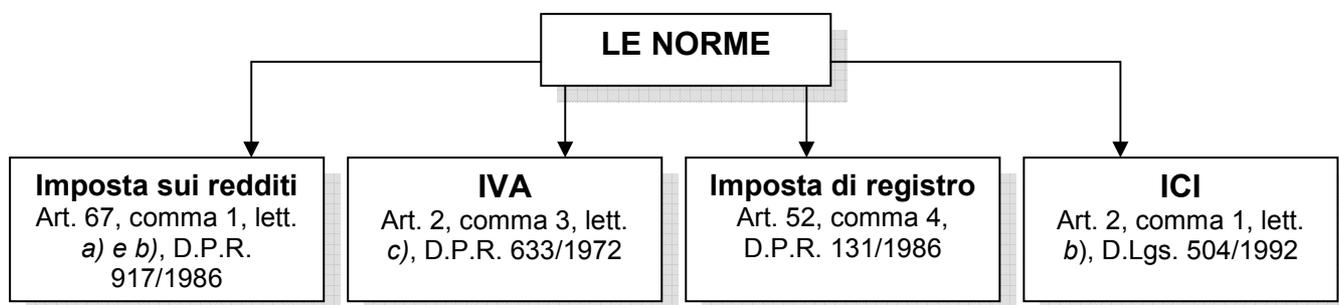
3. I tributi interessati dalla nuova definizione

I tributi interessati dalla nuova definizione di area fabbricabile sono quattro, e precisamente IRPEF, I.V.A., imposta di registro e ICI.

Riportiamo una sintesi delle norme che possono interessare.

³ Ne Il Sole 24 Ore del 5 marzo 2007 *“L'edificabilità è a un bivio”.*

LE AREE FABBRICABILI NEI DIVERSI TRIBUTI



IMPOSTE SUI REDDITI – Art. 67, comma 1, lettera a), D.P.R. 917/86

“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 lett. 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), D.P.R. 633/72

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, D.P.R. 131/86

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. 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), D.Lgs 504/92

“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, co. 16 introdotto dalla legge di conversione del D.L. 203/05, L. n. 248/05 *“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

Innanzitutto la nuova norma vale per il futuro. Dal 4 luglio 2006 è 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.

I veri problemi riguardano però il passato, per effetto della presunta e discussa valenza retroattiva della norma. Il nuovo concetto di area fabbricabile vale quindi anche per il passato?

Analizziamo dapprima l'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria per poi commentare prevalentemente la nota sentenza della Cassazione, a Sezioni Unite, n. 25506 del 30 novembre 2006. Segnaliamo fin d'ora come tutti gli interventi che saranno illustrati abbiano una caratteristica comune: 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.

Anticipiamo il nostro personale e peraltro abbastanza isolato parere: la norma non ha, né può avere alcuna valenza retroattiva.

5. Orientamenti per la retroattività

5.1 Introduzione

A tutt'oggi abbiamo due interventi della prassi che si sono pronunciati per la retroattività della norma.

Nell'ordine:

- Circolare della Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006;
- Circolare della Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007.

Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 Agenzia delle Entrate	Il comma 2 dell'articolo 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.
--	---

Circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007 Agenzia delle Entrate	Per quanto riguarda i terreni edificabili, va evidenziato che l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223 del 2006 ha chiarito il concetto di "area fabbricabile" ai fini fiscali, eliminando le preesistenti incertezze interpretative. In base alla definizione fornita dalla norma in esame – che, come precisato dalla circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, ha natura interpretativa – "un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".
---	---

Passiamo all'esame di ciascuno di questi documenti.

5.2 La Circolare n. 28/E 2006

5.2.1 I passaggi urbanistici richiesti

Il legislatore nell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 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. In senso conforme, peraltro, si registrano anche la sentenza n. 238 del 3 ottobre 2006 della Ctr Lazio e infine la Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 25506 del 30 settembre 2006, commentata più avanti.

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, co. 16 D.L. 30/9/2005 n. 203).

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 all'ICI ha invero natura interpretativa. Il legislatore aveva infatti inteso risolvere i contrasti interpretativi generati dalla formulazione dell'art. 2 D.Lgs. 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 l'ICI) non è, però, corretta. Infatti, la nuova previsione contenuta nell'art. 36, co. 2, D.L. 223/2006 non "ricalca" assolutamente il concetto di "area fabbricabile" adottato ai fini ICI e contenuto nel citato art. 11-quaterdecies, co. 16, D.L. 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 Comune 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 (Comune, 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'I.C.I.

È stato ora 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 all'ICI, 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 allora dimostrata la nuova previsione normativa. I contrasti interpretativi sorti negli ultimi anni relativamente all'ICI avevano già trovato una soluzione nell'intervento del legislatore, appunto con la norma interpretativa contenuta nell'art. 11-quaterdecies, co. 16, D.L. 203/2005, stabilendo quindi 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 del 17 ottobre 1997 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. 203/2005, ha di fatto anticipato l'intervento della Corte di Cassazione che con ordinanza n. 10062 del 13 maggio 2005 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. 203/2005, precisando per l'appunto 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 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 sia sufficiente la sua mera adozione. Tale ordinanza, ancorché riferita all'imposta di registro e all'Invim, metteva in evidenza come la questione riguardasse anche l'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 merito⁴ secondo la

⁴ 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 PRG "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, etc.) 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 PRG 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 PRG. Come già in premessa illustrato, il Collegio ritiene che nessun dubbio possa sussistere in ordine alla necessità di*

quale la disposizione interpretativa contenuta nel citato art. 11-quaterdecies, co. 16, D.L. 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'intervento del legislatore che regola, appunto, quest'ultima imposta. Ciò a conferma del fatto che l'art. 11-quaterdecies, co. 16, D.L. 203/2005, ancorché norma interpretativa, non forniva una interpretazione univoca del concetto di "area fabbricabile" contenuto nell'art. 2, co. 1, lett. b), D.Lgs. 504/1992.

Ma rivediamo ora il D.L. 223/2006. La formula anodina ora utilizzata dall'amministrazione finanziaria nel commentare il D.L. 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 l'ICI e l'utilizzo della frase appena riportata. Abbiamo visto come il legame all'ICI sia invece da interpretare nel senso opposto, in quanto proprio l'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, e non solo per l'I.C.I., ma per ben quattro imposte diverse.

Null'altro propone l'Amministrazione Finanziaria a sostegno della tesi avanzata, che a questo punto pare un postulato, un assioma, piuttosto che un ragionamento.

5.3 La Circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007

L'Amministrazione Finanziaria successivamente è nuovamente intervenuta sul tema della retroattività della norma sull'edificabilità, con la circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007.

Nulla però 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 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, per cui valgono tutte le precedenti considerazioni.

5.4 Un'analisi dell'interpretazione ministeriale

In tutti questi provvedimenti manca una reale motivazione. Così, sbaglia l'Amministrazione quando, nella circolare 28/E, afferma che si è voluto estendere alle altre imposte quanto già dettato ai fini Ici. Per l'Ici è stato solo detto, con la precedente norma (questa sì) di interpretazione autentica, che per considerare fabbricabile un'area non è richiesta l'adozione dei piani attuativi, senza però specificare se fosse sufficiente l'approvazione del piano

attendere, per ritenerne 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 PRG sia anche definitivamente approvata dalla Regione".

regolatore da parte del Comune, o fosse anche richiesto il passaggio in Regione. In ogni caso ci si può chiedere: se la nuova norma aveva voluto interpretare tutte le norme tributarie che riguardano i terreni, perché avrebbe ricompreso anche l'Ici, che a questo punto era già stata diversamente interpretata? Due disposizioni di interpretazione autentica per una norma (quella sull'Ici) paiono decisamente troppe.

6. Le interpretazioni giurisprudenziali

6.1 Generalita'

Due sono le interpretazioni giurisprudenziali sul punto, e precisamente:

- Sentenza n. 238 del 3 ottobre 2006 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio;
- Sentenza n. 25506 del 30 novembre 2006 della Cassazione a Sezioni Unite.

Questa la sintesi dei due provvedimenti:

<p>Sentenza n. 238 del 3 ottobre 2006 Commissione Tributaria Regionale del Lazio</p>	<p>Invero da ultimo il D.L. 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>ratio</i> del legislatore in relazione alla casistica riconducibile alla fattispecie in oggetto.</p>
<p>Sentenza n. 25506 depositata il 30 novembre 2006 Cassazione Sezioni Unite</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. 633/1972), al TUIR (D.P.R. 917/1986), all'ICI (D.Lgs. 504/1992) e all'imposta di registro (D.P.R. 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>

Esaminiamole separatamente.

6.2 La sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, Sezione XXXIV è intervenuta sulla questione della retroattività della norma con sentenza n. 238 (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 infatti espressa la Commissione:

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

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

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 attribuisce efficacia retroattiva al D.L. 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. 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 già analizzata, nessuna motivazione giuridica, ma solo semplici affermazioni non suffragate da alcunché.

6.3 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. 223/06, 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.

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”⁵. 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”⁶, che presupponeva il

⁵ Fra tutte, Cassazione 4120/2002, n. 4341/2002, n. 17513 del 9 dicembre 2002, n. 13817 del 18 settembre 2003, n. 16751 del 24 agosto 2004, n. 19750 del 4 ottobre 2004 e Commissione Tributaria Regionale del Lazio, 194 del 23/2/2006.

⁶ Cassazione 10406 del 3 dicembre 1994, n. 15320/2000, n. 13296/2001, n. 2416/2002, n. 14024/2002, n. 231/2003, n. 5433/2003, n. 21573 del 15 novembre 2004, n. 21633/2004.

Per una analisi di questo aspetto, vedasi anche i nostri articoli:

- “Cessione di terreni - Aspetti Fiscali per le persone fisiche” Il Fisco, n. 29/2001, pag. 9819;

- “Piano regolatore in attesa dell’approvazione regionale” Il Fisco, n. 4/2002, pag. 555;

con Giuliano Borriero:

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 (L. 248/2005, art. 11 *quaterdecies*, comma 16) per cui la questione, sotto l'aspetto giuridico, era già stata risolta dal legislatore, seppur limitatamente all'ICI, che peraltro era l'oggetto del contenzioso adito avanti la 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: *"E' 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. 223/06, 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. 223/06.

A questa norma la Cassazione attribuisce, del 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, anche 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. 223/06, 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.

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

Ricordiamo che la stessa Cassazione, con la sentenza n. 7080 del 14 aprile 2004, 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

- "Terreni – Imposte in caso di cessione" Il Fisco, n. 40/2002, pag. 6363;

- "Cessione di terreni – Ulteriori aspetti" Il Fisco, n. 2/2003, pag. 201;

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

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 lealtà⁷, 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”*⁸.

Ma è interessante notare come nella stessa sentenza 25506/06 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'art. 36, comma 2, D.L. 223/06, con il parametro costituzionale di cui all'art. 111 della Costituzione, che presuppone una posizione di parità delle parti nel processo, posto che, nella specie, l'amministrazione finanziaria ha avuto il privilegio di rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore e che, in questa seconda veste, nel corso del giudizio ha dettato al giudice quale dovesse essere, pro domo suo, 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”*.

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 (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 potremo definire “stizzita” in quanto risulta 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,

⁷ A. Fantozzi, A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, Giuffrè editore, 2005, p. 550.

⁸ 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, fasc. n. 1, p. 6950 e ss.. 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 [...]”*.

anche qui. Non è data giustificazione giuridica alla scelta poi fatta. Viene in mente un adagio di Orazio ricordatomi da un amico *“Quandoque bonus dormitat Homerus”*.

In ogni caso, la Sentenza è intervenuta in materia di Ici, e non ha e non può avere alcun effetto relativamente alle altre imposte.

7. La ritenuta valenza retroattiva della norma

7.1 Introduzione

Analizziamo ora la questione della pretesa valenza retroattiva dell'art. 36, comma 2 D.L. 223/06.

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 legge 27 luglio 2000, n. 212⁹ (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”*.

La retroattività è in ogni caso generalmente ammessa. Le disposizioni con valenza retroattiva devono però rispettare il requisito di ragionevolezza, la capacità contributiva, la certezza del diritto e l'affidamento del contribuente, la autonomia del potere giudiziario, e gli altri valori costituzionalmente tutelati.

Nei fatti, la Corte Costituzionale ha quasi sempre negato la loro violazione, in alcuni casi apparendo troppo tollerante nei confronti delle scelte del legislatore.

L'adozione di provvedimenti retroattivi deve essere eccezionale; questo in quanto la irretroattività è un “fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento”. Inoltre, anche i precetti costituzionali sopra menzionati sono esposti al rischio di subire lesioni da questa tipologia di interventi.

Oltre a ciò, il legislatore ordinario ha previsto, con lo Statuto del contribuente, la irretroattività in ambito tributario. Questo, come abbiamo visto, vale quale criterio interpretativo: per questo, in caso di incertezza, è corretto assegnare alle disposizioni valenza solo futura. Tuttavia, non mancano casi in cui anche la Corte di Cassazione, l'istituzione deputata a garantire la corretta interpretazione delle leggi, sembri al contrario accogliere nelle sue sentenze letture che si pongono in modo diverso.

Ne è un recente esempio proprio l'interpretazione già sopra ampiamente considerata riguardante la determinazione del momento nel quale un'area è da considerare edificabile (art. 36, co. 2, del D.L. 223/2006). La Corte di Cassazione ha dichiarato come la norma

⁹ Si riporta la formulazione dell'art. 3 della L. 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, p. 29 s.s., 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”*.

esaminata sia una disposizione di interpretazione autentica, come tale avente effetto *ex tunc*. Al contrario, seguendo le argomentazioni addotte dal Giudice delle leggi e dalla Corte di Cassazione stessa in precedenti sentenze, si doveva invece pervenire ad una conclusione diversa, a favore di una valenza *ex nunc*.

In virtù del carattere di residualità delle norme retroattive, derivante dall'essere la irretroattività un valore fondamentale dell'ordinamento giuridico¹⁰ e delle previsioni di cui all'art. 11 delle preleggi e dello Statuto del contribuente (valenti come criteri interpretativi), sarebbe, forse, stata più coerente una interpretazione a favore dell'attribuzione di efficacia *ex nunc* alla disposizione. Queste conclusioni derivano dalle indicazioni fornite dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione stessa; in particolare, quest'ultima ha indicato, nella Sentenza 7080/2004, come il conflitto tra due possibili interpretazioni, una a favore della irretroattività, ed una al contrario per la valenza limitata al futuro, debba essere risolto a favore di questa ultima.

In conclusione, la irretroattività è ammessa, se rispetta i precetti costituzionali (che devono essere tra loro ponderati). Tuttavia, essa è eccezionale, e, in caso di dubbio interpretativo, è corretto attribuire alle disposizioni una efficacia solamente *ex nunc*, in virtù dell'art. 11 delle preleggi e dello Statuto del contribuente¹¹.

¹⁰ Sent. Corte Costituzionale 376/1995

¹¹ Per un eventuale approfondimento sul tema, vedasi il nostro articolo "Retroattività delle norme tributarie nella giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione", ne Il Fisco n. 21 del 28 maggio 2007, pag. 3125. Da tale articolo riportiamo le seguenti tabelle riassuntive:

Retroattività

PRINCIPI DI NORME ORDINARIE E COSTITUZIONALI	
Norma	Principio espresso
Art. 3 Cost.	Principio di uguaglianza. La Repubblica rimuove gli ostacoli economici e sociali che limitano la libertà e l'uguaglianza. (principio di ragionevolezza)
Art. 23 Cost.	Riserva di legge per la norma tributaria
Art. 53 Cost.	Principio di capacità contributiva
Art. 97 Cost.	Buon andamento e imparzialità dell'amministrazione
Art. 11 delle preleggi	Irretroattività della legge
Art. 1, co. 1, dello Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212)	Clausola di rafforzamento dello Statuto
Art. 1, co. 2, dello Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212)	Requisiti per le norme interpretative: 1. presenza di casi eccezionali 2. adozione di una legge ordinaria 3. qualificazione come legge di interpretazione autentica
Art. 3 dello Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212)	Irretroattività della norma tributaria, fatta eccezione per la previsione di cui sopra (art. 1, co. 2, dello Statuto del contribuente)

Retroattività

PRINCIPI DELLA GIURISPRUDENZA - CORTE COSTITUZIONALE	
Principio espresso	Pronuncia
L'art. 11 delle preleggi e l'art. 3, co. 1, dello Statuto del contribuente non hanno rango costituzionale	Ord. n. 428 del 6 dicembre 2006
I principi dello Statuto sono criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria	Ord. n. 216 del 5 luglio 2004
E' possibile l'emanazione di disposizioni di interpretazione autentica anche in presenza di un diverso indirizzo omogeneo della Cassazione	Sent. n. 525 del 15 novembre 2000
Per l'emanazione di disposizioni di interpretazione autentica, è sufficiente che l'interpretazione accolta rientri tra le possibili varianti interpretative del testo originale	Sent. n. 525 del 15 novembre 2000
Tra i limiti alla retroattività delle norme si annovera il rispetto dei principi: 1. di ragionevolezza 2. di uguaglianza 3. di tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico 4. di rispetto delle funzioni del potere giudiziario	Sent. n. 525 del 15 novembre 2000

In conclusione, affinché 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 così del tutto acriticamente norma interpretativa l'art. 36, comma 2 del D.L. 223/06.

Una norma, qualificata di interpretazione autentica, non può contrastare con l'affidamento nella certezza giuridica. E' considerata contraria all'affidamento in materia processuale una legge di interpretazione autentica, con valenza retroattiva e assolutamente non prevedibile, riguardante un obbligo di notifica, e che determina la possibilità per l'A.F. di ricorrere contro pronunce altrimenti coperte dal giudicato	Sent. n. 525 del 15 novembre 2000
Il divieto di retroattività costituisce un fondamentale valore di civiltà giuridica e un principio generale dell'ordinamento	Sent. 419 del 9 ottobre 2000 e Sent. 229 del 7 giugno 1999
Il divieto di retroattività non ha dignità costituzionale	Sent. 419 del 9 ottobre 2000 e Sent. 229 del 7 giugno 1999
Sono ammesse disposizioni retroattive, a condizione che ci sia un'adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori costituzionalmente tutelati	Sent. 419 del 9 ottobre 2000 e Sent. 229 del 7 giugno 1999
L'affidamento nella sicurezza giuridica non può essere lesa da disposizioni retroattive che regolino in modo irrazionale situazioni fondate su leggi precedenti	Sent. 416 del 27 ottobre 1999
Il legittimo affidamento non può fondarsi su una interpretazione contestata di una norma	Sent. 229 del 7 giugno 1999
Le clausole di rafforzamento valgono quali criteri interpretativi	Sent. 111 del 9 aprile 1997
Tra i limiti per l'emanazione di disposizioni retroattive, sono presenti: <ol style="list-style-type: none"> 1. la ragionevolezza della scelta 2. il divieto di ingiustificata disparità di trattamento 3. la coerenza e la certezza del diritto 4. il rispetto del potere giudiziario 	Sent. 376 del 13 luglio 1995
La irretroattività è principio generale, a cui il legislatore deve in via preferenziale attenersi. La retroattività è ammessa nel caso in cui sia giustificata sul piano della ragionevolezza, e non sia in contrasto con altri valori costituzionalmente tutelati	Sent. 376 del 13 luglio 1995
Tra i limiti all'emanazione di norme di interpretazione autentica, ci sono: <ol style="list-style-type: none"> 1. il principio di ragionevolezza (e il divieto di ingiustificate disparità di trattamento) 2. la tutela del legittimo affidamento 3. il rispetto del potere giudiziario 	Sent. 376 del 13 luglio 1995
Una disposizione tributaria retroattiva non viola di per sé il principio di capacità contributiva	Sent. 315 del 7 luglio 1994
Le leggi retroattive sono soggette al sindacato di ragionevolezza. La irretroattività è un principio generale dell'ordinamento a cui il legislatore deve attenersi, salva un'effettiva causa giustificatrice	Sent. n. 155 del 19 marzo 1990
La capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. deve essere attuale. Non è presumibile la sussistenza della stessa in relazione ad operazioni avvenute 10 anni prima dell'emanazione di una norma	Sent. 44 del 4 maggio 1966

Retroattività

PRINCIPI DELLA GIURISPRUDENZA - CORTE DI CASSAZIONE	
Principio espresso	Pronuncia
L'emanazione di norme interpretative che incidono su procedimenti in corso, nei quali l'Amministrazione Finanziaria è parte in causa, può essere in contrasto con l'art. 111 Cost.	Sent. 25506 del 28 settembre 2006, SS. UU. civ.
Il principio di tutela del legittimo affidamento trae origine dagli artt. 3, 23, 53, 97 Cost. Esso è immanente nell'ordinamento tributario e limita l'attività legislativa e amministrativa	Sent. 21513 del 22 giugno 2006, Sez. tributaria
Il divieto di irretroattività ha valore interpretativo. L'attribuzione, ad una nuova norma, di efficacia ex nunc, è sempre preferibile. Questo deriva dai criteri generali di cui allo Statuto del Contribuente e dai valori costituzionali intesi in senso ampio	Sent. 7080 del 6 novembre 2003, Sez. tributaria
Il dubbio interpretativo di una norma tributaria deve essere risolto nel senso conforme allo Statuto del contribuente	Sent. 17576 del 12 febbraio 2002, Sez. tributaria

Esaminiamo specificatamente i tre requisiti indispensabili.

Sul 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 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 ordinaria¹². 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 D.L., 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 far 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 tale¹³.

7.2 Le altre decorrenze del D.L. 223/06

Analizziamo ora le decorrenze delle varie norme del D.L. 223/06, tenuto conto che nello specifico dell'art. 36, co. 2 del D.L. 223/06 nulla è detto, come decorrenza.

Nel comma 30 del citato art. 36 del D.L. 223/06, 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 disposizioni¹⁴. La stessa identica cosa è accaduta per il comma 34 bis sempre dello stesso articolo 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"¹⁵.

¹² In tal senso, tra gli altri, R. Lunelli, *Nuova definizione di «terreno edificabile» – Decorrenza ed effetti*, in *La Settimana Fiscale* n. 32 del 2006, *Il Sole 24 Ore*.

¹³ In generale sull'"elusione" dello Statuto del Contribuente da parte dell'Amministrazione Finanziaria vedasi anche la relazione della Corte dei Conti (*Il Sole 24 ORE* del 26 maggio 2007). Dal 2001 al 2006 ben 30 sono stati i casi di deroga al principio della retroattività. Come è stato segnalato, si tratta di violazioni "bipartisan".

¹⁴ Il comma 30 dell'art. 36 del D.L. 223/06 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 approvato con 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. 112/2000. Così non è stato fatto nella norma che ci interessa.

¹⁵ S. Giovagnoli, E. Re, G. Rebecca, *Terreni e Fisco*, *Il Sole 24 Ore*, 2006, p. 21-22. In tal senso, tra gli altri, G. Gavelli, *Nozione univoca (ma discutibile) di area edificabile*, *Corriere Tributario* n. 33 del 04/09/2006, p. 2589. dove si legge che "poiché con riferimento all'art. 36, comma 2, in commento non è dato rintracciare alcuna

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

D.L. 223/2006 – decorrenza delle disposizioni

Entrata in vigore	Articolo	Comma	Descrizione
Dall'entrata in vigore del D.L. (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 ex art. 87
		19	Art. 101 TUIR
		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 legge 212/2000 (Statuto del contribuente)
		34-bis	Proventi illeciti

Come si può notare, assai diffuse e variegata sono le disposizioni dedicate all'entrata in vigore delle varie norme, che spaziano dall'entrata in vigore del D.L., 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, e a nostro avviso del tutto a ragione, anche in modo diverso; non è prevista una entrata in vigore differente rispetto a quanto previsto per l'entrata in vigore del D.L. stesso, causa per cui, ove non sia stato previsto che si tratti di norma interpretativa (e nel caso in cui ciò non sia stato fatto), l'entrata in vigore coincide necessariamente con quella dell'entrata in vigore della norma, e quindi con il 4 luglio 2006.

A differenza di altre norme interpretative emanate nell'ambito del diritto tributario, l'art. 36, co. 2, D.L. 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 co. 2) dell'art. 36 del D.L. 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

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".

disposizione come interpretativa avrebbe dovuto inserire la citata qualificazione nel corpo del testo, magari utilizzando la stessa formulazione adottata nel co. 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 sostanza¹⁶.

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), D.P.R. 917/86; art. 2, comma 3, lettera c), D.P.R. 633/72; art. 2, comma 1, lettera b), D.Lgs 504/92; art. 52, comma 4, D.P.R. 131/86).

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 contribuenti¹⁷.

In conclusione, il legislatore (*rectius*: l'Amministrazione Finanziaria vestita da legislatore, come ha precisato la Cassazione nella sentenza 25506/06) 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 contenzioso¹⁸.

8. 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 condividiamo assolutamente.

Più in particolare, segnaliamo:

- Lamedica, "*Aree fabbricabili senza incertezze*", in "*Corriere Tributario*" (Asterischi) n. 30 del 2006, p. 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*", Il Fisco n. 35 del 25/09/2006;

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, p. 25 e A. Buscema, "*Prime applicazioni del decreto Bersani*", in "*Fisco Oggi*", edizione del 13 ottobre 2006;

¹⁶ Cfr. A. Buscema, *Efficacia retroattiva per la legge d'interpretazione autentica*, in *Fisco Oggi*, edizione del 12 aprile 2005.

¹⁷ In tal senso, G. P. Ranocchi, *Basta l'approvazione del Piano regolatore per definire un'area "fabbricabile"*, Guida alle novità fiscali, settembre 2006, *Il Sole 24 Ore*, p. 80.

¹⁸ G. Gavelli, *Nozione univoca (ma discutibile) di area edificabile*, cit., p. 2589.

- G. Gavelli, "Nozione univoca (ma discutibile) di area fabbricabile", cit., p. 2589, dove si legge che "poiché con riferimento all'art. 36, co. 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, p. 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", cit., dove l'autore, dopo aver riportato il contenuto della scheda del Servizio Studi del Senato sull'art. 36, co. 2 nella quale è scritto che "il comma in esame pare configurare una tacita deroga a quanto previsto dall'art. 1, co. 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)" e "Il terreno edificabile nel diritto tributario" Forum fiscale de Il Sole 24 ORE, n. 9/2006, pag. 24. Successivamente, sempre Roberto Lunelli "Ricorso contro l'applicazione retroattiva della nuova definizione di terreno edificabile", citato.

- Conforme anche C. Corradin, in Scheda 848/01 Eutekne, agg. 7/2006.

9. Gli effetti sui contribuenti

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

Per gli accertamenti in corso, 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.

Per gli accertamenti ancora esperibili la problematica è più rilevante. 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’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 [...]”*. Nello stesso senso anche la Cassazione, Sez. Tributaria, sentenza n. 16751 del 2004, tra l’altro proprio relativa all’ICI.

E’ 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.

10. 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 Legge 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.

11. Conclusioni

La sentenza della Cassazione a Sezioni Unite sull’interpretazione del D.L. 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% in luogo del 15%);
- l’eventuale assoggettamento ad imposte dirette, trattandosi di operazione speculativa.

Può risultare interessante una tabella riassuntiva dei diversi effetti che l’adozione del nuovo criterio di area fabbricabile può comportare:

	Cessione di area	
	Agricola	Edificabile
IVA¹⁹	Operazione esclusa ex articolo 2, comma 3, lettera c) D.P.R. 633/72	20%
Registro	15%	8%
I.C.I.	Base imponibile rendita catastale, oppure esente	Base imponibile sul valore
Cessione oltre i 5 anni di possesso	Esclusa da imposte	Reddito diverso ex articolo 67 del Tuir

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. 223/2006, la Cassazione ha stabilito 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. E' 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 giurisprudenziale 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. 223/2006, contestando quindi l'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria e della Corte di Cassazione. Le motivazioni che si possono indicare paiono ragionevoli.

Altri elementi di incostituzionalità potrebbero essere identificati nell'art. 53 della Costituzione, secondo il quale non sono ammissibili disposizioni da cui possono derivare obbligazioni tributarie relative ad atti del passato, qualora tali fatti non possano essere considerati sintomo di capacità contributiva.

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 25506/06 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

¹⁹ In presenza dei presupposti soggettivi. In assenza si applica l'imposta di registro.

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 Cassazione²⁰, anche se a Sezioni Unite. Si potrà così forse aprire uno spiraglio per il contenzioso prossimo futuro.

²⁰ 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 2000), 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 giudici, anche di Cassazione.