

Viterbo, 8 giugno 2007

La nuova definizione di terreno edificabile

Efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti

Giuseppe Rebecca

Dottore Commercialista
Studio Rebecca & Associati
Vicenza

Ordine dei Dottori commercialisti di Viterbo
Ordine dei Ragionieri Commercialisti di Viterbo

Il Sole **24 ORE**

Aree edificabili e non edificabili - diverso trattamento fiscale

Art. 36, co. 2 D.L. 223/2006	Si ritiene non possa essere considerata norma con valenza retroattiva
La Sentenza della Cassazione, S.U. n. 25506/2006	Aree fabbricabili in presenza del solo piano regolatore, da sempre, per tutti i tributi. Tesi dettata per l'ICI, non motivata e contestabile.

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.

	Cessione di area	
	Agricola	Edificabile
IVA	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

1- Introduzione

- La definizione di area fabbricabile, ai fini tributari, non è mai stata agevole né tantomeno univoca
- La nuova disposizione normativa (art. 36, comma 2 del D.L. 223 del 4 luglio 2006) pone fine a tutte le disquisizioni e ai distinguo precedenti
- Dal 4 luglio 2006 per poter essere qualificata come fabbricabile un'area ha necessità del solo strumento urbanistico generale adottato dal Comune. A nulla influisce l'iter successivo

2 – Struttura dell'intervento

Parte 1

La nuova norma e
i tributi interessati (3→5)

Parte 2

Retroattività e orientamenti
a favore (6→11)

Parte 3

Analisi del concetto di retroattività (12)

Parte 4

Effetti per il contribuente (13)

3 - La “nuova” area fabbricabile

II D.L. 223/2006

“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”.

Parte 1 - La nuova norma e i tributi interessati

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007



4 - La “nuova” area fabbricabile

La relazione governativa al D.L. 223/2006

“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”

Parte 1 - La nuova norma e i tributi interessati

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007



5 - I tributi interessati dalla nuova definizione

Imposta sui redditi Art. 67, comma 1, lett. a) e b), D.P.R. 917/1986	IVA Art. 2, comma 3, lett. c), D.P.R. 633/1972	Imposta di registro Art. 52, comma 4, D.P.R. 131/1986	ICI Art. 2, comma 1, lett. b), D.Lgs. 504/1992
<p>Imposte sui redditi – Art. 67, comma 1, lettera a), D.P.R. 917/86 <i>“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”</i>. La successiva lett. b) si riferisce alle <i>“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”</i>.</p>	<p>Iva – Art. 2, comma 3, lettera c), D.P.R. 633/72 Non sono considerate cessioni di beni <i>“le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni”</i>.</p>	<p>Imposta di registro – Art. 52, comma 4, D.P.R. 131/86 Il cosiddetto istituto della valutazione automatica, su base catastale, non trova applicazione <i>“per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria”</i>. 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 <i>“non edificabili”</i>.</p>	<p>Ici – Art. 2, comma 1, lettera b), D.Lgs 504/92 <i>“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”</i>. Art. 11 quaterdecies, co. 16, D.L. 30/9/05 n. 203 <i>“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”</i>.</p>

Parte 1 - La nuova norma e i tributi interessati

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007



6.1 - Sulla pretesa retroattività - generalità

La nuova norma
vale innanzitutto
per il futuro (dal 4
luglio 2006)



Parte 2 - Retroattività e orientamenti a favore

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007

6.2 - Sulla pretesa retroattività - generalità

- I veri problemi riguardano il passato, per effetto della presunta e discussa valenza retroattiva della norma
- Di seguito:
 - elenchiamo gli interventi che si sono espressi per la retroattività della norma (2 circolari, e sentenze di Cassazione e CTR);
 - analizziamo criticamente tale interpretazione, nello specifico e in generale.

7 - Orientamenti per la retroattività

Gli interventi ad oggi sono 4:

- La Circolare della Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006
- La Circolare della Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007
- La sentenza della Cassazione, Sezioni Unite, n. 25506/2006 depositata il 30 novembre 2006
- La sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, n. 238 del 3 ottobre 2006

8.1 - La Circolare della Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006

Secondo tale fonte “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.”

Parte 2 - Retroattività e orientamenti a favore

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007



8.2 - La Circolare della Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006

- 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. 30/9/05 n. 203).
- L’art. 11-quaterdecies, co. 16, D.L. 203/2005 stabilisce 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.*
- 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

Parte 2 - Retroattività e orientamenti a favore

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007



9 - La Circolare della Agenzia delle Entrate n. 6/E del 6 febbraio 2007

Secondo tale circolare “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”.

Parte 2 - Retroattività e orientamenti a favore

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007



10.1 - La sentenza della Cassazione, S.U. n. 25506/2006 depositata il 30/11/06



Secondo la Suprema Corte “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 [...], al TUIR [...], all’ICI [...] e all’imposta di registro [...]. 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.”

Parte 2 - Retroattività e orientamenti a favore

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007

10.2 - La sentenza della Cassazione, S.U. n. 25506/2006 depositata il 30/11/06



- La Cassazione, richiesta di decidere un contenzioso sulla edificabilità o meno di un'area ai fini ICI, ha preso necessariamente atto della legge di interpretazione autentica e quindi non ha deciso nulla, se non confermare che 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 attribuendovi del tutto acriticamente la qualifica di norma interpretativa.
- Si tratta di una sentenza che potrebbe essere definita "stizzata"

Parte 2 - Retroattività e orientamenti a favore

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007



11.1 - C.T.R. del Lazio, Sentenza n. 238 del 3 ottobre 2006

La C.T.R. sostiene che “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 ratio del legislatore in relazione alla casistica riconducibile alla fattispecie in oggetto”.

Parte 2 - Retroattività e orientamenti a favore

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007



11.2 - C.T.R. del Lazio, sentenza n. 238 del 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.
- La Commissione Tributaria riconosce efficacia retroattiva al D.L. 223/2006, senza motivare.

12.1 - La valenza retroattiva della norma

- La legislazione tributaria prevede l'esistenza di disposizioni con efficacia retroattiva solo se di natura interpretativa
- Affinché si possa derogare al principio generale della irretroattività delle norme tributarie è indispensabile la sussistenza di 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.

12.2 - La valenza retroattiva della norma

- Per quanto attiene il rispetto dei tre requisiti:
 - Si può ritenere di essere in presenza di un caso eccezionale rappresentato dall'accesa disputa giurisprudenziale sorta in merito alla definizione di edificabilità nei diversi tributi (primo requisito rispettato);
 - la nuova definizione di terreno edificabile viene introdotta con un decreto legge, non da una legge ordinaria (secondo requisito non rispettato);
 - 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 come invece avviene nel caso di specie (terzo requisito non rispettato).

Parte 3 - Analisi del concetto di retroattività

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007



12.3 - La valenza retroattiva della norma - conclusioni

- Il legislatore (*rectius*: l'Amministrazione Finanziaria) ha chiarito effettivamente i contrasti interpretativi della definizione di terreno fabbricabile in relazione all'applicazione dei diversi tributi, ma in questo caso lo ha fatto proprio a discapito dei contribuenti. Per motivi che non possono essere diversi da quelli meramente di "cassa".
- Vista la rigida disciplina dello Statuto dei diritti del contribuente in tema di norme interpretative (retroattive), non è pensabile che la semplice locuzione utilizzata dal legislatore "*un'area è da considerare fabbricabile*" possa acquisire un significato così dirompente da provocare effetti per i contribuenti ben noti ai giuristi

13 – Effetti per il contribuente

- 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 dinnanzi 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.
- Il secondo effetto rilevante riguarda gli anni ancora accertabili in quanto l'Amministrazione finanziaria o i Comuni potrebbero richiedere ai contribuenti le imposte da questi non versate ma dovute sulla base della nuova interpretazione

Parte 4 - Effetti per il contribuente

La nuova definizione di terreno edificabile efficacia retroattiva ed effetti per i contribuenti- Viterbo 8 giugno 2007



14 – Conclusioni

- La sentenza della Cassazione a Sezioni Unite non convince sull'interpretazione del D.L. 223/2006. La norma, a nostro avviso, non ha valenza interpretativa, e pertanto retroattiva. Ovviamente di conseguenza non convince nemmeno la presa di posizione dell'Amministrazione Finanziaria.
- E' ragionevole ipotizzare un aumento del contenzioso, per questi particolari aspetti.