

Urbanistica

Aree fabbricabili: la finanziaria porta chiarezza

a cura di GIUSEPPE LEPORE (Ragioniere Commercialista in Savona)

Ai fini Ici, un'area è edificabile se si può utilizzarla a scopo edificatorio a prescindere dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi: è quanto stabilito dall'art. 11-quaterdecies della legge finanziaria, che ha così risolto i contrasti sorti nelle diverse pronucie giurisprudenziali.

Ogni volta che ci si appresta a esaminare la Legge finanziaria, si rimane sorpresi non tanto per quello che la cassa di risonanza delle anticipazioni della stampa già ci va suggerendo mesi prima, ma per quello che si nasconde tra le pieghe della stessa.

Quest'anno un vero regalo non tanto alla platea dei contribuenti, quanto al mondo di coloro i quali provano un senso insopprimibile di insofferenza verso una norma che il più delle volte è oscura e il cui tentativo interpretativo getta ancor di più nello sconforto, si rinviene nell'art. 11-quaterdecies del d.l. n. 203/2005 in tema di definizione di area fabbricabile

Infatti, tra le innumerevoli diatribe sulla qualificazione e definizioni in campo tributario, quella sulle tassazioni ai fini Ici, Ire e imposta di registro sulle aree edificabili, ha come poche, dato spunto a una miriade di interpretazioni e pronunce giurisprudenziali il più delle volte in contrasto tra di loro.

Il terreno in cui ci si muove è infatti molto impervio per le innumerevoli interpretazioni che hanno costellato il panorama giuridico di questi ultimi anni.

Ma prima di esaminare la portata dell'art. 11-quaterdecies del d.l. n. 203/2005 si ritiene utile esaminare una delle ultime ordinanze della Suprema Corte e precisamente quella emessa dalla sezione tributaria del 13 maggio 2005, n. 10062 che rappresenta «la madre di tutti i dubbi interpretativi» tant'è che la stessa Suprema Corte rinvenendo un contrasto insanabile tra due orientamenti della stessa Corte, uno definito «sostanzialistico» e uno «formale - legalistico» ha considerato opportuna la trasmissione degli atti al Primo Presidente della Suprema Corte affinché valuti l'opportunità del rinvio della causa alle Sezioni Unite.

Gli orientamenti della giurisprudenza

Il caso racconta che il Comune di Noventa di Piave contestava alla signora A.L. in relazione ad Ici per gli anni '93 e '94 l'infedele dichiarazione di conduzione diretta del fondo agricolo, disconoscendo le riduzioni previste dall'art. 9 del D.lgs n. 504/92 in favore dei coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli, ed aveva applicato l'imposta per L. 252.000 per ogni anno, oltre le sanzioni di legge.

Per le restanti annualità, il Comune anzidetto aveva contestato l'omessa dichiarazione della variazione della destinazione urbanistica di alcuni terreni dichiarati agricoli, ma divenuti edificabili in forza del nuovo PRG adottato con delibera in data 22 settembre 1995.

La signora A.L. adiva la Commissione Tributaria Provinciale che respingeva i ricorsi in relazione agli anni 93 - 94 relativamente al disconoscimento delle riduzioni d'imposta e accoglieva invece i ricorsi per le restanti annualità, sostenendo, in particolare in ordine alla mutata destinazione del terreno, che il PRG era stato approvato dalla Regione solo nel 1997 e non rappresentava perciò strumento giuridico perfetto.

La Commissione tributaria regionale veneta, con sentenza n. 53/29/02, recependo gli argomenti addotti dalla contribuente annullava invece tutti gli avvisi.

Il Comune di Noventa di Piave ricorreva per la cassazione di quest'ultima decisione.

Il Comune censurava la sentenza impugnata per errata applicazione e/o omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione all'art. 2 lett. b) del D.lgs n. 504/92, con riferimento alla qualificazione e al momento impositivo dei suoli ai fini Ici sostenendo che, ai fini dell'applicazione del tributo, assume rilevanza anche il mero inserimento di un terreno in un'area edificabile sulla base del piano regolatore generale. A conforto di tale tesi citava la risoluzione ministeriale n. 209/E del 17 ottobre 1997 che, confermata dal Ministro all'epoca competente in risposta ad un'interrogazione innanzi alle Camere, sosteneva che la vocazione edificatoria, sia essa di fatto o di diritto, determina *tout court* l'imposizione tributaria ai fini considerati.

Per tale motivo, secondo il Comune, i giudici del gravame erravano basando la loro tesi sulla premessa di principio secondo la quale rappresenta area edificabile solo quella in tal senso indicata dallo strumento urbanistico perfezionato. Orbene lo strumento adottato negli anni controversi dal Comune di Noventa, non era stato, all'epoca suddetta, ancora approvato dalla Regione e quindi non era perfezionato.

A sostegno della censura il Comune citava i precedenti in termini della Suprema Corte n. 13817/2003, n. 467/2003 e n. 4381/2002, soffermandosi in particolare sul principio enunciato nell'arresto n. 13817/2003, secondo cui un'area è già fiscalmente valutabile come edificabile, ancor prima che lo strumento urbanistico venga approvato, giacché la sua mera adozione imprime al terreno in esso inserito qualità edificatoria percepita dai consociati.

La Commissione regionale aveva invece risolto la questione asserendo che l'inserimento del terreno in area edificabile deve risultare da strumento urbanistico perfetto, e nel periodo di salvaguardia intermedio, la qualificazione dell'area discende dal precedente piano regolatore, che qualificava agricola l'area in discussione. Il Comune non potrebbe altrimenti attestare, ai sensi dell'ultima parte del punto b) della norma rubricata, la fabbricabilità dell'area, ma dovrebbe certificarne la natura agricola anche alla stregua dei criteri operanti ai fini dell'indennità di espropriazione. Richiamava, a conforto della conclusione, la precedente ordinanza della Corte n. 11764/2001.

Con l'altro motivo, il Comune, denunciando violazione e/o falsa applicazione rispettivamente degli articoli 9 del d.lgs n. 504/92, 11 della legge n. 9/63 e 58 del d.lgs n. 446/97, criticava la pronuncia impugnata, rilevandone l'errore laddove, in particolare, assume la natura innovativa, e perciò non retroattiva, dell'art. 58 comma 2 del D.lgs n. 446/97, che ha modificato l'art. 9 del D.lgs n. 504/92 inserendo tra i presupposti per l'operatività dell'agevolazione prevista per i soggetti passivi d'imposta che siano coltivatori diretti del terreno, anche la loro iscrizione negli appositi elenchi comunali.

La suddetta modifica ha invece, secondo il Comune, natura retroattiva, versandosi in un caso di norma interpretativa, così espressamente definita dal legislatore nella relazione d'accompagnamento del testo normativo a mente delle norme rubricate. Quindi l'esenzione indicata non spetta alla contribuente poiché essa non ha provato né di aver condotto personalmente il fondo né di essere iscritta negli elenchi indicati.

La Commissione regionale aveva risolto la questione asserendo che la norma tributaria di riferimento deve applicarsi in combinato con quella contenuta nell'art. 12 della legge n. 153/75, che definisce la nozione d'imprenditore agricolo. L'assenza del requisito dell'iscrizione negli appositi elenchi di cui all'art. 11 della legge n. 9/63, previsto dall'art. 58 del D.lgs n. 446/97, non rileva nella fattispecie, siccome tale ultima disposizione, non avendo efficacia retroattiva, non può trovare applicazione.

La Suprema Corte in relazione al primo motivo ha invece rilevato l'esistenza di un contrasto interpretativo sorto nella giurisprudenza della stessa Corte.

Un primo indirizzo, richiamato dal Comune ricorrente ed espresso nelle pronunce da esso citate, definito «sostanzialistico», affermava infatti che il suolo che sia stato considerato edificabile da uno strumento urbanistico, costituisce entità immobiliare fiscalmente valutabile, benché lo strumento stesso non sia ancora in vigore, né sia stato ancora approvato dall'organo regionale, per il solo fatto di esser stato adottato dal Comune. La ratio di questa esegesi poggia sulla considerazione che tale inserimento imprime al terreno, inserito con destinazione edificatoria, una qualità recepita dalla generalità dei consociati, e difficilmente reversibile, che influisce sul suo valore. Il principio è stato enunciato in particolare in materia di INVIM, ma è chiaramente suscettibile di ricaduta anche in relazione al tributo in esame, a partire dalla sentenza n. 4120/2002, e quindi è stato confermato dai successivi arresti n. 4381/2002, e in materia d'imposta di registro n. 17513/2002, cui segue la sentenza n. 13817/2003 citata dal Comune.

Sul medesimo tracciato, con la pronuncia n. 19750/04, la Corte ha sostenuto che, ai fini Ici, il terreno deve considerarsi edificatorio per il solo fatto che esistano per le stesso effettive possibilità di edificazione, sicché non rappresenta requisito imprescindibile, a tal fine, il suo inserimento negli strumenti urbanistici.

In altre parole, quest'esegesi valorizza, anche a fini fiscali, l'incremento di valore che si determina per il solo fatto dell'inclusione del terreno nella zona edificabile e dell'aspettativa, che per essa si crea, sia per il proprietario che per i consociati.

Altro e diverso orientamento, definito «formale - legalistico», sostiene invece che gli strumenti urbanistici adottati, ma non ancora approvati, non consentono la realizzazione delle opere in essi previste, dal momento che l'approvazione della Regione s'inserisce, nel procedimento perfezionativo dell'iter amministrativo, in funzione di condizione di legittimità e di efficacia. La tesi, enunciata in materia d'imposta di registro dalle SS.UU. con sentenza n. 10406/1994, ha trovato ampia conferma nei successivi arresti di cui alle pronunce n. 15320/2000 in tema di INVIM, e in materia di registro n. 13296/2001, cui hanno fatto seguito, più di recente, le sentenze n. 2416/03, n. 14224/02 e n. 5433/03.

Segnatamente con la sentenza n. 2416/03, si è asserito che, laddove la norma tributaria fa riferimento alla destinazione edificatoria prevista negli strumenti urbanistici, devono intendersi tali solo quelli perfezionati, e, dunque, già approvati dall'organo di controllo regionale, siccome la loro approvazione rappresenta elemento costitutivo della fattispecie procedimentale, e non già mera condizione di efficacia.

Più di recente questa costruzione è stata ribadita dalla sentenza n. 10406/1994, pronunciata in materia d'imposta di registro, con la quale si è affermato che, prima della sua approvazione, il PRG non può considerarsi atto definitivo. In linea con questo indirizzo, ed ulteriormente sviluppandolo, la sezione V della Corte con la pronuncia n. 21573/04, smentendo il precedente arresto della stessa sezione n. 16751/04, ha altresì sostenuto, proprio in materia di Ici, che l'art. 2 comma 1 del D.lgs n. 504/92, che definisce area edificabile quella inserita nel piano regolatore generale o negli strumenti attuativi, deve interpretarsi nel senso che sono imponibili solo le aree che sono suscettibili di edificazione effettiva, cosicché devono escludersi dal loro novero quelle che, seppur inserite nel piano regolatore generale, non sono suscettibili di edificazione a causa della mancata approvazione dei necessari piani attuativi. La questione era stata già sottoposta alle Sezioni Unite che però avevano risolto il contrasto disponendo l'estinzione del giudizio per intervenuto condono con ordinanza n. 21634 del 16 novembre 2004.

La definizione del d.l. n. 203/2005

Avevamo quindi prima del d.l. n. 203/2005, due tesi contrapposte: la prima, identificava come area edificabile quella inserita nel piano regolatore generale o negli strumenti attuativi; la seconda identificava invece come area edificabile (costituendone una entità immobiliare fiscalmente valutabile) quella definita da uno strumento urbanistico.

Il decreto n. 203 sgombra definitivamente ogni interpretazione e così disponendo: «*Ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'art. 2, comma 1, lettera b), dello stesso decreto si interpreta nel senso 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*».

Pertanto ai fini Ici, un'area è edificabile se si può utilizzarla a scopo edificatorio a prescindere dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi (Piano di lottizzazione, Piano particolareggiato di attuazione, Piano per l'edilizia economico popolare, Piano per gli insediamenti economici e produttivi).

Per tale motivo anche i terreni che sono ubicati all'interno delle zone omogenee di tipo C, D, E (ex art. 2 D.M. 2 aprile 1968, n. 1444) sono considerati edificabili, mentre tale disposizione non può applicarsi alle aree condotte e possedute dai coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (eccetto società) iscritti negli elenchi nominativi ai fini previdenziali.

Conclusioni

Si è quindi risolta per il contribuente l'annosa questione su cosa rendesse qualificabile o meno un'area.

Ma ogni medaglia ha il suo rovescio che in questo caso non si rivela gradevole per il contribuente.

Infatti l'art. 11-*quaterdecies* è qualificabile come interpretazione autentica della norma come regolamentata dall'art. 1, comma 2 della legge n. 212/2000 (Statuto del Contribuente).

Orbene poiché l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta solo in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica e poiché l'art. 3 comma 1 dello Statuto sancisce che le norme tributarie non possono avere effetto retroattivo, salvo che si tratti di norme di interpretazione come nel caso dell'art. 11-*quaterdecies*, si ritiene che i Comuni possano immaginare di intraprendere azioni di accertamento per l'Ici dovuta per le aree edificabili anche per annualità precedenti a quelle di entrata in vigore della norma. E poiché entro il 31 dicembre 2006 i Comuni possono effettuare attività di accertamento per gli anni dal 2002, il contribuente potrebbe, almeno per l'anno 2005, usufruire del ravvedimento operoso per evitare le sanzioni ordinarie. Per gli anni precedenti si potrebbe autoliquidare il tributo e provvedere a pagare il medesimo così da bloccare il decorso degli interessi.