

Tassazione ai fini ICI per l'area divenuta edificabile

La mancata comunicazione, da parte del Comune, della nuova destinazione urbanistica, non esime il contribuente dal versamento dell'imposta

/ Lelio CACCIAPAGLIA e Patrizia MARRA

L'ultimo periodo della lett. b) del comma 1 dell'articolo 68 del TUIR stabilisce che, 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, danno luogo a **redditi diversi**. Occorre sottolineare che il comma 2 dell'art. 36 del DL n. 223/2006, convertito nella L. n. 248/2006, pur non comportando modifiche o integrazione al presente art. 67, ha inciso profondamente su di esso. Ed infatti, dopo oltre 20 anni di contrastanti pronunce della Corte Cassazione, la citata norma ha messo nero su bianco la nozione fiscale di "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria", stabilendo che "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".

Sulla specifica questione deve essere annotata la sentenza della Corte Costituzionale n. 41 del 27 febbraio 2008, la quale ha dichiarato la **legittimità** della norma interpretativa sulla base delle seguenti argomentazioni:

- l'art. 36, comma 2, del DL n. 223/2006 è pienamente legittimo e non è lesivo dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza, laddove afferma che la qualificazione di "area edificabile" si verifica sin dalla **prima previsione** nello strumento generale, anche se l'iter per la sua approvazione non può dirsi perfezionato;

- la predetta norma ha **carattere interpretativo**, perché attribuisce alla disposizione un significato compatibile con la sua formulazione letterale;

- il carattere interpretativo della disposizione fa sì che essa sia applicabile **anche retroattivamente**;

- non per questo sono violati i principi di ragionevolezza e di affidamento dei cittadini nella certezza giuridica, in quanto la norma denunciata si limita ad attribuire alla disposizione interpretata uno dei significati già ricompresi nell'area semantica della disposizione stessa e, pertanto, sotto tale profilo, non può ritenersi irragionevole (*ex plurimis*, sentenze n. 400 e n. 234 del 2007; n. 274, n. 135 e n. 39 del 2006; n. 291 del 2003; n. 374 del 2002);

- a tale conclusione non osta il disposto del comma 2 dell'art. 1 della L. 27 n. 212/2000 (**Statuto del contribuente**), secondo cui "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, poiché la disposizione denunciata ha la stessa forza della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) che non ha valore superiore a quello della legge ordinaria, come sottolineato da questa Corte con le ordinanze n. 180 del 2007, n. 428 del 2006 e n. 216 del 2004, talché la **legge ordinaria** è **idonea** ad abrogare implicitamente lo Statuto del contribuente e, conseguentemente, ad introdurre nell'ordinamento una valida norma di interpretazione autentica, ancorché priva di una espressa autoqualificazione in tal senso".

Concludendo, La Corte Costituzionale ha stabilito che "è del tutto ragionevole che il legislatore attribuisca alla nozione di "area edificabile" **significati diversi a seconda del settore normativo** in cui detta nozione deve operare e, pertanto, distingua tra normativa fiscale, per la quale rileva la corretta determinazione del valore imponibile del suolo, e normativa urbanistica, per la quale invece rileva l'effettiva possibilità di edificare, secondo il corretto uso del territorio, indipendentemente dal valore venale del suolo".

Da ultimo la Cassazione, con la sentenza n. 19619 del 17 luglio 2008, ha confermato che ciò che conta ai fini della edificabilità del terreno, è l'**edificabilità in astratto** dell'area. Cioè la sua **potenzialità edificatoria**, derivante dalla previsione di un PRG, indipendentemente dall'approvazione del medesimo da parte della Regione e dall'adozione di piani urbanistici attuativi. Dunque, la sussistenza o meno di vincoli o di particolari destinazioni urbanistiche che condizionano l'edificabilità in concreto del suolo esplica incidenza solo sulla concreta individuazione del valore venale del suolo e sulla circostanza che la plusvalenza non sia imponibile. In tal senso, quindi, la sentenza in esame si uniforma a quanto già sostenuto dalla Cassazione a Sezioni unite con sentenza n. 25506 del 30 novembre 2006.

Tanto premesso, occorre dare atto di una importante interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 460 del 2 dicembre 2008, laddove ha chiarito che la cessione di terreni che sulla base della normativa regionale di approvazione dei Piani Paesaggistici Regionali (PPR) sono considerati non edificabili, ovvero per i quali è negata la possibilità di proseguire gli interventi di lottizzazione/realizzazione delle opere già approvati dal Comune, **non** genera alcuna **plusvalenza** ex art. 67 del TUIR. In tali ipotesi "le disposizioni del P.P.R. sono [...] immediatamente prevalenti sulle disposizioni difformi eventualmente contenute negli strumenti urbanistici.

Ebbene, come noto, l'edificabilità del terreno rileva anche ai fini **ICI**, comportando la tassazione in base al **valore venale** del medesimo. Al riguardo occorre sottolineare che dal 1° gennaio 2003, per effetto dell'art. 31, comma 20, della legge finanziaria n. 289/2002, "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". Dunque, il Comune è **obbligato** a comunicare il **cambio di destinazione**, quando al terreno viene attribuita la natura di area fabbricabile, sempre che la destinazione urbanistica sia intervenuta dopo il 1° gennaio 2003.

Tuttavia, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 15558 del 2 luglio 2009, decidendo su una controversia tra un cittadino ed un Comune in materia di ICI per mancato pagamento dell'imposta a causa della non conoscenza da parte del proprietario della sopravvenuta destinazione edificatoria, ha

stabilito che "la disposizione della Legge n. 289 del 2002, art. 31, comma 20, che impone ai comuni di dare comunicazione ai proprietari dell'attribuzione ad un terreno della natura di area fabbricabile, non è specificamente sanzionata, e la sua inosservanza non ha in alcun modo pregiudicato la difesa del contribuente in questa controversia". La pronuncia lascia perplessi poiché, se è vero che la norma **non prevede sanzioni per il Comune** che ometta di notificare al contribuente l'avvenuta edificabilità del terreno, è del tutto evidente che tale negligenza comporta l'impossibilità per il proprietario del terreno di assoggettare a ICI il valore del terreno, salvo costringerlo a richiedere al Comune, ogni anno, in occasione dell'acconto e del saldo dell'ICI, un certificato di destinazione urbanistica, che peraltro non viene rilasciato gratuitamente.

Sarebbe stato **più equo** prevedere che, in questi casi, fermi l'imposta e gli interessi, la sanzione **non sia dovuta**.