

IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI**Note sulla nozione di area fabbricabile
ai fini dell'imposta comunale sugli immobili**

1 CORTE COSTITUZIONALE, Ord. del 25 febbraio 2008, dep. il 27 febbraio 2008, n. 41; pres. Bile, red. Gallo

IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI - Nozione di area fabbricabile rilevante per l'applicazione dell'imposta - Sufficiente individuazione di essa all'interno dello strumento urbanistico generale

Ai fini dell'Ici è considerata edificabile ogni area che sia classificata come tale dallo strumento urbanistico generale, anche se manchi la pianificazione attuativa o, addirittura, se detto strumento urbanistico generale sia solo adottato (1).

... omissis ...

(Il testo dell'ordinanza è riportato in "il fisco" n. 10/2008, fascicolo n. 1, pag. 1795)

(1) Note sulla nozione di area fabbricabile ai fini dell'imposta comunale sugli immobili

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** Dall'affermazione della tesi formale-legalistica alla tesi sostanzialistica - **3.** I dubbi di legittimità costituzionale avverso gli artt. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, e 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 - **4.** Nuove problematiche di legittimità costituzionale - **4.** Conclusioni.

1. Premessa - Il recente intervento della Corte Costituzionale, in materia di determinabilità della base imponibile Ici (1), rappresenta forse l'epilogo di

(1) Per una esaustiva analisi sull'Ici si rinvia a MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000; DI PIETRO, voce *Tributi comunali*, in "Enc. giur. Treccani", XXXI, Roma, 1994; PERRONE, *L'imposta comunale sugli immobili: primi spunti critici*, in "Riv. dir. trib.", 1994, I, pag. 745; BASILAVECCHIA, *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in "Rass. trib." n. 5/1999, pag. 1354.

una decennale diatriba, dottrinale e giurisprudenziale, volta ad individuare una lettura univoca dell'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che disciplina i criteri adottati dal legislatore fiscale al fine di qualificare un immobile come area fabbricabile (2).

L'intervento della Consulta in rassegna, provocato da due questioni di legittimità costituzionale (3), rispecchia tutto il travagliato *iter* interpretativo del citato art. 2, comma 1, ed era da più parti auspicato quale momento risolutore di quel profondo contrasto ermeneutico, concernente la nozione di area fabbricabile, figlio di una giurisprudenza non sempre univoca, di posizioni ministeriali intervenute in materia ed infine anche di una non facile interpretazione della normativa urbanistica con la quale la fattispecie tributaria presenta una stretta correlazione.

2. Dall'affermazione della tesi formale-legalistica alla tesi sostanzialistica - Com'è noto, la distinzione tra aree agricole ed aree fabbricabili non è priva di conseguenze dal momento che le prime sono soggette alla determinazione dell'imponibile Ici in base al reddito dominicale risultante in catasto mentre le seconde lo sono in base al maggior valore venale in comune commercio (4). Relativamente al concetto di area fabbricabile, il cui posses-

(2) Per i riferimenti al concetto di area fabbricabile, pur se espressi in altro contesto, devono riconoscersi sempre valide le osservazioni di FEDELE, *Profili dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, 1966. Per una lettura in chiave evolutiva del concetto di area fabbricabile, si rimanda invece a PURI, *La nuova nozione di terreno edificabile fra interventi giurisprudenziali e legislativi*, in "Riv. dir. trib.", 2007, II, pag. 80.

(3) Tali questioni di legittimità costituzionale sono state sollevate rispettivamente dalla Commissione tributaria regionale del Lazio con ord. 30 agosto 2006, n. 775 e dalla Commissione tributaria provinciale di Piacenza, Sez. IV, con ord. 16 marzo 2007, n. 29 (in banca dati "fiscontline") avverso gli artt. 11-*quaterdecies*, comma 16, D.L. n. 30 settembre 2005, n. 203 (convertito, con modificazioni, dall'art. 1, L. 2 dicembre 2005, n. 248) e 36, comma 2, D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248) con riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione.

(4) Ai sensi dell'art. 5, comma 7, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, il valore della base imponibile per le aree agricole è costituito dal risultato ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente alla data del 1° gennaio dell'anno di imposizione, un moltiplicatore pari a settantacinque. Viceversa, per le aree fabbricabili, la determinazione della base imponibile si fonda sul valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale in ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi ri-

so viene identificato dal legislatore quale presupposto (5) dell'imposta comunale sugli immobili, l'art. 2, comma 1, lettera *b*), del D.Lgs. n. 504/1992, considera tali quelle utilizzabili a scopo edificatorio in base a strumenti urbanistici generali (6) (sostanzialmente i cosiddetti Piani regolatori

levati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche (cfr. art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 504/1992). La variegata coesistenza di elementi valutativi diversi, in base ai quali calcolare il valore venale del bene, determina la conseguenza di un risultato economico mutevole di anno in anno atteso che la sua quantificazione dipende prioritariamente dall'evoluzione e dallo sviluppo che l'iter amministrativo assume nel tempo nonché dall'andamento del mercato immobiliare.

(5) In tema di presupposto dell'Imposta comunale sugli immobili si rimanda a MENCARELLI, *Diritto civile e diritto tributario nella disciplina del presupposto dell'imposta comunale sugli immobili*, in "Riv. dir. trib.", 2007, I, pag. 399. In merito al concetto di "possesso" identificato dal legislatore quale presupposto imponibile Ici, occorre sin da subito rilevare che il termine cui fa riferimento l'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 504/1992, non va inteso nell'accezione di cui all'art. 1140 del codice civile, quale "potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale", bensì in un senso meramente generico e civilisticamente improprio, quale sinonimo della titolarità di specifici diritti reali di godimento. Consolidato appare, in tal senso, l'orientamento della dottrina maggioritaria (per tutti, si vedano sul punto le osservazioni di GIRELLI, *Concordato preventivo con "cessio bonorum"*, in "Rass. trib.", n. 4/1999, pag. 1254).

(6) Seguendo la distinzione che degli strumenti urbanistici generali viene fatta da BARTOLI-PREDIERI, *Pianificazione urbanistica*, in "Enc. dir.", vol. XXXIII, Milano, 1994, è possibile considerare tali il Piano regolatore generale, il Piano intercomunale ed il Piano di fabbricazione. I Piani regolatori generali (PRG) sono atti amministrativi attraverso cui l'Amministrazione comunale provvede a pianificare in via generale lo sviluppo urbanistico-edilizio del proprio territorio definendo i limiti dell'attività edificatoria nei centri abitati in funzione delle esigenze presenti e future della popolazione. La redazione del PRG è obbligatoria solo per determinati Comuni inclusi in appositi elenchi predisposti dalla Regione (cfr. art. 8, comma 2, L. n. 1150/1942) mentre è facoltativa per tutti gli altri; tuttavia, la non adozione dello stesso comporta l'obbligo per l'Amministrazione comunale di redigere uno strumento urbanistico a maglie larghe e meno approfondito quale il Programma di fabbricazione (PDF). Il procedimento di formazione del PRG si divide in due fasi, o meglio *sub*procedimenti, uno di competenza comunale (inerente alla predisposizione del piano) e l'altro regionale (relativo al controllo e all'approvazione del piano strutturato dall'Amministrazione comunale). In particolar modo, attraverso la predisposizione del PRG, ogni Comune procede ad una ripartizione in zone omogenee del proprio territorio urbano. Ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, L. 6 agosto 1967, n. 765, sono considerate zone territoriali omogenee: le cosiddette zone A, le cui aree sono immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio e non richiedono alcun tipo di provvedimento amministrativo (centri storici); le zone B, le cui aree, se già urbanizzate, non necessitano dell'approvazione degli strumenti urbanistici attuativi (zone di completamento); le zone C che invece, in quanto del tutto inedificate e destinate a nuovi complessi, richiedono preventive

generali - PRG), o attuativi (7) ovvero in base alle possibilità legali ed effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità così come indicati dall'art. 37, commi 3 e 4, del D.P.R. 8 giugno 2001, n. 327 (8).

opere di urbanizzazione primaria (esempio, strade, servizi, verde, eccetera) al fine di poter ottenere la preventiva concessione edilizia, necessitano appunto dell'approvazione degli strumenti urbanistici attuativi in assenza dei quali non possono essere considerati "utilizzabili a scopo edificatorio". Inoltre, tra le zone territoriali omogenee, pur se non afferenti ai fini dell'analisi qui proposta, devono essere incluse anche le cosiddette zone D, E ed F che, nei piani regolatori generali dei Comuni, vengono destinate rispettivamente ad un uso industriale, agricolo ed impiantistico di interesse generale.

(7) GEMMA BRENZONI, *Ici e area edificabile*, in "Boll. trib." n. 18/2006, pag. 1440, sottolinea che, relativamente a determinate aree urbane, solo con l'approvazione di un piano attuativo e la successiva realizzazione di opere di urbanizzazione spesso ingenti (strade, piazze, verde pubblico, opere di illuminazione eccetera) emerge la configurazione di area fabbricabile e la conseguenziale utilizzabilità a scopo edificatorio di tutti gli immobili precedentemente configurati come aree agricole. Nella materia urbanistica i cosiddetti piani attuativi o strumenti d'attuazione si riferiscono al PRG ed hanno finalità esecutive in quanto servono a specificare le previsioni contenute nel Piano stesso. Si tratta di elaborati, di esclusiva competenza comunale che precisano gli interventi sul territorio e ne organizzano l'attuazione traducendo dettagliatamente le previsioni e le prescrizioni dettate per grandi linee dal PRG dal quale non possono discostarsi. Ad esclusivo titolo indicativo si può dire che i principali strumenti attuativi sono: i piani particolareggiati; i piani di zona; i piani di lottizzazione; i piani per l'edilizia economica e popolare; i piani delle aree da destinare agli insediamenti produttivi; i piani di recupero di iniziativa pubblica o privata.

(8) Attraverso un rinvio alla disciplina urbanistica di espropriazione per pubblica utilità, il legislatore tributario intende fabbricabili anche quelle aree dotate di possibilità legali ed effettive di edificazione esistenti al momento dell'emanazione del decreto di esproprio o dell'accordo di cessione dell'immobile. A tal proposito, la disciplina urbanistica sancisce l'insussistenza delle possibilità legali di edificazione qualora l'area sia sottoposta ad un vincolo di inedificabilità assoluta in base alla normativa statale o regionale o alle previsioni di qualsiasi atto di programmazione o di pianificazione del territorio. Il riferimento che nella norma il legislatore effettua alle possibilità effettive di edificazione identifica il concetto di edificabilità cosiddetta di fatto che concerne i Comuni privi di un PRG. Secondo MARINI, *op. cit.*, pag. 109, infatti, anche in difetto di qualsiasi strumento urbanistico, l'area può essere qualificata fabbricabile se risulta connotata dai criteri elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza (ad esempio, l'accessibilità dell'area, la presenza di strade, l'esistenza di sistemi idraulici eccetera) ai fini della determinazione degli indennizzi dovuti nelle espropriazioni per pubblica utilità; tali criteri devono essere tuttavia specificati per mezzo di regolamento ministeriale. L'Autore precisa che il legislatore, riferendosi alle "possibilità legali ed effettive di edificazione" avrebbe voluto esprimere non un'endiadi ma rappresentare due ipotesi alternative: quella di una edificabilità consentita a seguito del completamento dell'*iter* urbanistico e quella di semplice attitudine edificatoria dell'immobile riscontrabile in base ai soli criteri elaborati in dottrina e giurisprudenza. In senso conforme anche SALVI, *Ici ed aree fabbricabili*, in "Amm. It.", 1993, pag. 1524.

Da una prima lettura dell'art. 2, comma 1, lettera *b*), del D.Lgs. n. 504/1992, emerge una certa complessità interpretativa determinata, probabilmente, da quella stretta correlazione che il legislatore fiscale ha dovuto necessariamente realizzare con la normativa urbanistica.

Ad una originaria interpretazione ministeriale (9) della citata norma, ne hanno fatto seguito altre che, pur elaborate dalla giurisprudenza di legittimità, non sono tuttavia risultate idonee a garantire una chiave di lettura univoca del concetto di area fabbricabile. In particolare, la Suprema Corte di Cassazione, con un primo intervento (10), ebbe modo di rilevare inizialmente che, ai fini Ici, un terreno, pur se incluso in zone riconosciute edificabili da un PRG adottato ed approvato, non si sarebbe potuto considerare immediatamente utilizzabile a scopo edificatorio fin tanto che non fossero stati approvati i relativi piani attuativi; conseguentemente, lo stesso terreno, nella determinazione della base imponibile, si sarebbe dovuto considerare, *medio tempore*, area agricola. Seguendo il ragionamento dei giudici di legittimità, l'utilizzabilità a scopo edificatorio di un terreno presupporrebbe infatti la possibilità giuridica e non semplicemente potenziale di edificare, con la conseguenza che, nell'impossibilità di poter legittimamente costruire, al proprietario dell'immobile non deriverebbe nessun valore aggiunto rispetto alla situazione giuridica di legale inedificabilità (11).

(9) In senso assoluto, in tema di area fabbricabile, il primo intervento interpretativo meritevole di nota, è stato realizzato ad opera dell'Amministrazione finanziaria che, con ris., Dir. fisc. loc., 17 ottobre 1997, n. 209/E, in "Riv. dir. trib.", 1997, III, pag. 910 (e in banca dati "fisconline"), è giunta ad ammettere, ai fini Ici, l'edificabilità di un'area a prescindere dall'inserimento della stessa in piani urbanistici particolareggiati essendo sufficiente che tale caratteristica risultasse soltanto da un PRG, fase centrale di tutto il procedimento edificatorio di un immobile. Nella medesima sede veniva rilevato, tra l'altro, che le potenzialità edificatorie di un'area, previste solo da un PRG, risultavano inferiori rispetto a quelle di un immobile per il quale fosse stata necessaria anche l'adozione di uno strumento urbanistico attuativo; tale situazione, tuttavia, non influenzando sulla natura dell'area stessa, avrebbe comportato solo una diversa quantificazione della base imponibile.

(10) Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 16 novembre 2004, n. 21644, in "Rass. trib." n. 4/2005, pag. 1249, con nota di RICCI, *Una nuova definizione di area fabbricabile ai fini Ici?*.

(11) Dunque, non si comprenderebbe il motivo in base al quale il possesso di un terreno, edificabile solo potenzialmente ma non anche legalmente debba essere colpito fiscalmente in misura diversa e maggiore rispetto ad un altro terreno, ugualmente inedificabile, ma di natura agricola. DE MARZO, *Ici ed edificabilità dei suoli*, in "Urbanistica e appalti", 2005, pag. 169, rileva come il ragionamento in questione sarebbe assolutamente valido dal momento che la *ratio* della suddivisione dei terreni in aree agricole e aree fabbricabili, prevista dal legislatore Ici, si basa proprio sulla volontà di colpire la plusvalenza che il proprietario dell'immobile ottiene soltanto in seguito al sorgere delle possibilità legali e concrete di costruire sul bene.

Questa prima tesi prospettata dalla Cassazione, nota col nome di "formale-legalistica" sarebbe stata, secondo parte della dottrina, espressione di una visione fortemente ispirata ai principi di legalità e certezza del diritto (12) tendendo ad effettuare una distinzione tra due sole tipologie di aree fiscalmente imponibili ai fini Ici: quelle utilizzabili a scopo edificatorio e quelle agricole. Nella definizione del concetto di area fabbricabile, tale orientamento interpretativo comportava la soppressione del rinvio alla normativa urbanistica in materia di espropriazione per pubblica utilità e la conseguente rinuncia al concetto di edificabilità cosiddetta di fatto prevista dall'art. 2; non poteva, pertanto, più rilevarsi l'esistenza di un *tertium genus* di immobili fiscalmente rilevanti (13).

Seguendo tale ottica emergeva, tuttavia, l'evidente rischio di eludere la reale volontà del legislatore dal momento che si andava ad attribuire al dettato dell'art. 2, comma 1, lettera *b*), del D.Lgs. n. 504/1992 un significato sostanzialmente diverso da quella che era l'iniziale *ratio* della norma.

Proprio al fine di prevenire tale il rischio, il legislatore è intervenuto in materia attraverso l'emanazione di due norme interpretative che, per quanto contestate, avrebbero dovuto risolvere con efficacia retroattiva l'annoso contrasto ermeneutico incidente sul concetto di area fabbricabile. Attraverso, infatti, l'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (convertito, con modificazioni, con L. 2

(12) Sul punto, MARTIS, *Determinazione della base imponibile Ici in relazione alla inclusione dell'area edificabile nel PRG*, in "il fisco", n. 27/2005, fascicolo n. 1, pag. 4284, afferma che la soluzione della Suprema Corte, con sent. 16 novembre 2004, n. 21644, di distinguere le aree site nel territorio dello Stato in due sole categorie (edificabili ed agricole) senza possibilità di un *tertium genus*, era l'unica possibile tenendo conto che i principi di legalità e certezza del diritto impediscono di anticipare ai fini fiscali l'applicazione di norme dettate per la determinazione dell'imponibile di terreni edificabili a suoli che tali ancora non sono. Pertanto, la qualifica di area fabbricabile, attribuita ad un terreno da uno strumento urbanistico generale, risulterebbe, in assenza di una pianificazione attuativa (se richiesta), solo ipotetica con l'inammissibile conseguenza che il possessore del terreno potrebbe essere tenuto ugualmente a pagare l'imposta per un numero incalcolabile di anni. A ciò deve aggiungersi come tale qualificazione potrebbe essere anche modificata nel corso del tempo con l'inaccettabile conclusione di un assoggettamento a base imponibile assolutamente non dovuto. In tal senso anche REBECCA-BORRIERO, *Cessione di terreni: ulteriori aspetti*, in "il fisco", n. 2/2003, fascicolo n. 1, pag. 201.

(13) L'affermazione del principio in esame aveva avuto, a ben vedere, un precedente riconoscimento da parte della Corte Costituzionale che, già con sent. 18 luglio 1997, n. 261, aveva espressamente affermato, in materia di indennità di esproprio per pubblica utilità, l'inesistenza di un'ulteriore tipologia di terreni oltre a quelli fabbricabili ed agricoli.

dicembre 2005, n. 248), il legislatore fiscale ripropose una tesi simile a quella inizialmente proposta dall'Amministrazione finanziaria andando a considerare fabbricabile, ai fini Ici, l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base al solo strumento urbanistico generale indipendentemente dall'adozione di successivi strumenti urbanistici attuativi. Risvolti tangibili di questa nuova chiave di lettura erano la consacrazione definitiva del concetto di edificabilità di fatto e la nascita della teoria cosiddetta "sostanzialistica".

L'intervento in questione, precursore di una nuova tendenza interpretativa del concetto di area fabbricabile, ha trovato conferma nell'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, con L. 4 agosto 2006, n. 248), il quale ha proceduto a ribadire in maniera ancor più netta la validità della tesi "sostanzialistica" (14). La semplice previsione di un'area all'interno di uno strumento urbanistico generale veniva infatti riconosciuta condizione sufficiente per qualificare la stessa come area fabbricabile. Sostanzialmente, veniva esclusa ogni rilevanza non solo alla pianificazione attuativa, al pari del precedente intervento interpretativo, ma anche, e soprattutto, alla fase di approvazione regionale necessaria ai fini di validità dello stesso strumento urbanistico (15).

Il tratto innovativo dell'instaurato schema sostanzialistico era quello di prevedere una netta scissione tra normativa urbanistica e normativa fiscale o, meglio ancora, tra l'esercizio del cosiddetto *ius aedificandi* e quello del differente *ius valutandi*, con l'evidente irrilevanza, per l'esercizio di que-

(14) A ciò doveva aggiungersi un ulteriore elemento di novità, rispetto al precedente intervento, consistente nell'estendere l'interpretazione legislativa del concetto di area fabbricabile con riferimento non solo alla disciplina Ici (come invece era stato esclusivamente proposto con l'art 11-*quaterdecies*) ma anche a quelle in materia di Irpef, Iva ed imposta di registro.

(15) Ad assumere decisiva rilevanza era, quindi, la semplice vocazione edificatoria dell'immobile, rilevabile, *sic et simpliciter*, dal mero inserimento dello stesso all'interno di un piano urbanistico generale. Parte della dottrina sembra tuttavia non voler condividere tale impostazione ribadendo la natura del PRG come atto amministrativo complesso nel quale concorrono, con pari efficacia, sia la determinazione del Comune sia quella della Regione; ciò implica che prima dell'approvazione da parte dell'organo regionale, lo strumento urbanistico generale non può considerarsi perfezionato in quanto l'atto di approvazione regionale non è condizione di efficacia del piano ma ha effetto costitutivo dello stesso (Cons. Stato 15 aprile 1992, n. 303, in banca dati "Juris-data"). Pertanto, in pendenza di approvazione regionale, lo strumento urbanistico sarebbe privo di efficacia vincolante e, di conseguenza, i terreni in esso inclusi assumerebbero le caratteristiche risultanti dal piano solo a seguito della fase di approvazione.

st'ultimo, del concetto di legale edificabilità (16). Seguendo questo filone si è giunti, infatti, a riconoscere finalità diverse tra quelle perseguite dalla legislazione urbanistica e quelle perseguite dalla legislazione fiscale: la prima, tendendo a garantire il corretto uso del territorio urbano, implica che lo *ius aedificandi* non può essere esercitato se non quando gli strumenti urbanistici siano perfezionati; la seconda, invece, mira ad adeguare il prelievo fiscale alle variazioni dei valori economici dei suoli che si registrano e progrediscono dal sorgere della mera aspettativa (17) dello *ius aedificandi* fino al perfezionamento dello stesso. Ne consegue che le chiavi di lettura dei due comparti normativi possono essere legittimamente differenti: lo *ius aedificandi* ha come presupposto il perfezionamento delle procedure amministrative, lo *ius valutandi* il semplice avvio di tali procedure. Pertanto, se il rigore formale della disciplina urbanistica comporta l'impossibilità di edificare fin tanto che non sia definito il relativo *iter* procedurale, lo stesso non esclude che, ai soli fini fiscali, un suolo possa essere considerato fabbricabile ancor prima del completamento di tali procedure (18). L'affer-

(16) Se infatti nelle previsioni della tesi formale-legalistica si assiste ad una netta interazione tra normativa urbanistica e fiscale tanto da concepire, ai fini imponibili, un'area come fabbricabile soltanto qualora l'edificabilità dell'immobile fosse concreta e non soltanto potenziale, nelle previsioni della tesi sostanzialistica tale complementarietà non sembra essere riconosciuta.

(17) L'aspettativa identifica la posizione di attesa di un effetto acquisitivo incerto cui l'ordinamento attribuisce rilevanza giuridica riconoscendone l'attitudine a trasformarsi in diritto soggettivo e apprestando una serie di strumenti di tutela che ne favoriscano la conservazione in vista della futura trasformazione. La posizione giuridica soggettiva di cui sarebbe titolare il possessore dell'immobile rientra nell'ambito delle aspettative cosiddette di concessione che identificano l'ipotesi in cui il privato mantenga una condizione di attesa riguardo ad un'attività amministrativa volta all'emanazione di un provvedimento concessorio che, nel caso di specie, risulta la concessione edilizia.

(18) Secondo PURI, *cit.*, pag. 80, il semplice avvio della procedura di edificabilità di un'area rappresenta il momento in cui è necessario adottare un diverso criterio di valutazione dei suoli. Se infatti, non è possibile costruire se prima non sono definite tutte le norme urbanistiche di riferimento, è altrettanto certo che si può valutare un suolo a vocazione edificatoria anche prima del completamento delle relative procedure amministrative. Pertanto, ai fini fiscali, può prescindersi dalla circostanza che il suolo sia immediatamente ed incondizionatamente edificabile, laddove già l'avvio della sua procedura di "trasformazione" urbanistica implica, *ex se*, una "trasformazione" economica dello stesso. Secondo, invece, RIGHI, *Aree edificabili e Ici: norme interpretative e art. 97 della Costituzione*, in "Boll. trib.", n. 7/2007, pag. 658, il ragionamento del legislatore effettuato con l'art. 36, comma 2, pur andando a forzare in modo evidente le regole fondamentali del diritto amministrativo in tema di perfezione ed efficacia dei provvedimenti, appare tuttavia plausibile là

mazione della tesi sostanzialistica (19) appare condivisibile atteso che, anche la semplice aspettativa (20) della futura edificabilità di un'area, non

dove giunge ad ammettere che la semplice deliberazione del PRG, ancorché non approvato e inattuabile per la necessità di ulteriori provvedimenti attuativi, produce immediatamente una variazione di valore delle aree individuate come edificabili. Identificando infatti l'inserimento di un terreno nel PRG con il momento sostanzialmente iniziale e centrale di tutto l'iter amministrativo, sembra ragionevole riconoscere a tale circostanza, il momento storico in cui il terreno medesimo può legittimamente assumere una valutazione economica diversa e subire, di conseguenza, anche una tassazione maggiore [cfr. in tal senso, anche GLENDI, *Sezioni unite della Cassazione e legislatore "pro fisco"*, in "Dir. e prat. trib.", 2007, II, pag. 416 e BASILAVECCHIA, *Abuso di norme retroattive sulla nozione di aree edificabili e (mancate) reazioni interpretative*, in "GT - Giur. trib.", 2007, pag. 112].

(19) L'affermazione della tesi sostanzialistica è parsa, a parere di molti, incentivata da una pronuncia della Corte di Cassazione [ord. 8 marzo-13 maggio 2005, n. 10062, in "I quattro codici della riforma tributaria, big", cd-rom, Ipsoa (e in "il fisco" n. 30/2005, fascicolo n. 1, pag. 4771)] con la quale i giudici di legittimità si ponevano in contrasto con la tesi formale-legalistica preventivamente ammessa. In particolar modo, la Corte, richiamando ulteriori precedenti pronunce [cfr. Cass. 27 marzo 2002, n. 4381 (in "Rass. trib." n. 1/2003, pag. 42, con nota di DORIGO, *La rilevanza degli strumenti urbanistici per l'applicazione della valutazione automatica degli immobili ex art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986*), Cass. 18 settembre 2003, n. 13802, in banca dati "juris-data" (e in "il fisco" n. 42/2007, fascicolo n. 1, pag. 6635)] che riconoscevano un'area già fiscalmente valutabile come edificabile ancor prima che lo strumento urbanistico venisse adottato, ed andando a focalizzare la propria attenzione sulle effettive possibilità di edificazione (cosiddetta "edificabilità di fatto") rimetteva la risoluzione di tale contrasto ermeneutico alle Sezioni Unite. Con sent. 30 novembre 2006, n. 25506 (in "il fisco" n. 47/2006, fascicolo n. 1, pag. 7313), le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno preso posizione a favore della tesi "sostanzialistica" dal momento che, ritrattando di fatto l'orientamento "formale-legalistico" sostenuto in precedenza e giudicando legittima la chiave di lettura data dall'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 alla problematica, hanno precisato che, ai fini Ici, un'area deve considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune indipendentemente dall'approvazione regionale e dall'adozione di strumenti attuativi. Tale pronuncia ha decretato che il "beneficio" della tassazione su base catastale, prevista per i terreni agricoli, non compete qualora si tratti di suoli la cui vocazione edificatoria sia stata formalizzata in uno strumento urbanistico generale ancorché non operativo. In tal caso, l'imposta dev'essere dichiarata e liquidata sulla base del valore venale in comune commercio tenendo conto di quanto sia effettiva e prossima l'utilizzabilità a scopo edificatorio del suolo. Alla presente conclusione, la Corte è giunta riconoscendo la validità, nell'ordinamento tributario, di una nozione di area edificabile nettamente distinta da quella prevista in ambito urbanistico. Secondo tale impostazione, in tema di Ici, può infatti prescindere da una concreta ed immediata edificazione del suolo (ottenibile in seguito al perfezionamento di tutte le necessarie prescrizioni urbanistiche) essendo rilevante, ai soli fini impositivi, la mera ed astratta vocazione edificatoria dello stesso. Nella medesima pronuncia la Suprema Corte ha ammesso che la semplice previsione di un immobile all'interno di uno strumento urbanistico generale è in

può non riflettersi inevitabilmente sul relativo valore commerciale oggetto di tassazione (21). Tale deduzione risulta strettamente inerente all'eventualità che il titolare di un immobile possa estrarre dal cespite una diversa produttività in ragione di un diverso utilizzo e sfruttamento dello stesso.

3. *I dubbi di legittimità costituzionale avverso gli artt. 11-quaterdecies, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, e 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223* - Al termine di un lungo e tortuoso cammino durato oltre un decennio, il legislatore tributario è giunto dunque a chiarire, ci auguriamo definitivamente, il dettato dell'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992: ai fini dell'Imposta comunale sugli immobili, è considerata fabbricabile ogni area che sia classificata come tale da uno strumento urbanistico generale (sostanzialmente un PRG) anche se privo di approvazione regionale o di successiva pianificazione attuativa.

Se questa può essere la chiave di lettura dell'art. 2, comma 1, lettera b), così come sinteticamente estratta dagli interventi del legislatore, della

grado di determinare un'impennata di valore dell'immobile di cui, in ambito fiscale, non può non tenersi conto seppur con tutte le necessarie distinzioni riferibili alle diverse zone urbane ed alla necessità di ulteriori passaggi procedurali. Tale ulteriore conclusione sembra trovare fondamento nella giurisprudenza amministrativa che, ravvisando nella prassi urbanistica una sempre minore funzionalità ed efficacia della pianificazione attuativa, ammette, in tale contesto, l'assoluta centralità dello strumento urbanistico generale (cfr. Cons. Stato, Sez. V, 16 giugno 1990, n. 538; Cons. Stato, 14 dicembre 1994, n. 1470). Sull'intervento delle Sezioni Unite, BEGHIN, *Il concetto di area fabbricabile tra ius aedificandi e prelievo fiscale*, in "Cort. trib.", 2007, pag. 320, è incline ad ammettere invece una certa sufficienza dal momento che la Corte, senza proporre una propria visione innovativa della problematica, si sarebbe limitata a confermare un risultato al quale si era pervenuti già precedentemente sulla base di due norme interpretative.

(20) Intendendo l'aspettativa come una posizione aleatoria di attesa in cui verte il privato, può ragionevolmente ammettersi come tale condizione, suscettibile di risvolti economici positivi, possa, *medio tempore*, determinare un incremento di valore dell'immobile seppur temporaneo e condizionato. Cfr. in tal senso Cass., Sez. trib., n. 11356 del 4 settembre 2001 (in "il fisco" n. 28/2002, fascicolo 1, pag. 4560, con commento di DONATELLI, *Riflessione sulla tassazione in base ai piani regolatori adottati dai comuni ma non approvati dalla regione: ovvero quando una valutazione empirica prevale sulla certezza del diritto*).

(21) Le potenzialità edificatorie di un terreno dovranno essere valutate in ragione dell'iter procedimentale richiesto dalla normativa amministrativa; maggiore sarà il percorso compiuto dal procedimento urbanistico, maggiori saranno le potenzialità edificatorie dell'immobile in questione, maggiore sarà infine il valore economico riconosciuto allo stesso. Nella valutazione economica del bene dovrà dunque tenersi conto di quanto sia effettiva e prossima l'utilizzabilità a scopo edificatorio del bene e di quanto possano incidere, in tal senso, gli ulteriori ed eventuali oneri di urbanizzazione (cfr. Cass., SS.UU., sent. n. 25506/2006, citata).

giurisprudenza e della dottrina, non sono tuttavia mancati dubbi di legittimità costituzionale proprio avverso quelle disposizioni normative che, più di tutte, hanno determinato un'interpretazione come sopra elaborata.

Tali eccezioni hanno riguardato l'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. n. 203/2005 e l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006. In particolar modo, la Commissione tributaria regionale del Lazio e la Commissione tributaria provinciale di Piacenza, sollevando alcune perplessità in merito al possibile contrasto tra le citate disposizioni e gli artt. 3 e 53 della Costituzione, hanno rimesso alla Corte Costituzionale le relative questioni di legittimità in merito alle quali la Corte si è pronunciata con l'ordinanza in commento.

Prima di entrare nel merito della pronuncia dei giudici della Consulta, pare opportuno soffermarsi più specificatamente sulla natura di entrambe le disposizioni censurate. Per quel che concerne l'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. n. 203/2005, esso si sostanzia, per espressa definizione legislativa, in una norma d'interpretazione autentica dell'art. 2, comma 1, lettera *b*). In merito all'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, disposizione che, in quanto posteriore, ha abrogato l'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, sostituendolo nella definizione del concetto di area fabbricabile, devono sollevarsi, invece, alcune considerazioni. Nonostante, infatti, una ferma opposizione dottrina e giurisprudenziale, tesa a disconoscere la natura di norma interpretativa all'art. 36, comma 2 (22), la stessa è stata, tuttavia, riconosciuta dalla giurisprudenza di legittimità, dall'Amministrazione finanziaria (23) e, da ultimo, anche dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza in commento (24).

(22) Alla presente conclusione può pervenirsi partendo dall'inequivocabile dato oggettivo che la norma contestata risulta carente di ogni elemento identificativo, tipico di una norma interpretativa, previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente (cfr. art. 1, comma 2, della L. n. 212/2000). Anzitutto non è rinvenibile nel corpo del testo alcuna espressa definizione legislativa di norma interpretativa. A ciò, deve aggiungersi che la disposizione è stata adottata, almeno inizialmente, per mezzo di un decreto legge e non di legge ordinaria ed, infine, dubbi emergono anche sull'esistenza del caso eccezionale come elemento giustificativo della sua emanazione. Le predette mancanze dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 hanno condotto parte della dottrina e della giurisprudenza di merito ad escludere il carattere d'interpretazione autentica e dunque efficacia retroattiva alla disposizione *de qua* al fine di evitare un'inevitabile interferenza sui giudizi pendenti ad esclusivo discapito del contribuente (in tal senso si veda Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sez. I, 27 novembre 2007, n. 539, in banca dati "fiscoline" nonché GLENDI, *cit.*, pag. 418 e PURI, *cit.*, pag. 108).

(23) Cfr., Cass., SS.UU., 30 novembre 2006, n. 25506, citata, e circ. Agenzia Entrate 4 agosto 2006, n. 28/E, in "Il fisco" n. 32/2006, fascicolo 2, pag. 4931.

(24) Nell'ord. 27 febbraio 2008, n. 41, la Consulta riconosce all'art. 36, comma 2, la natura di norma d'interpretazione autentica in quanto attribuirebbe all'art. 2, comma 1, lettera *b*), del D.Lgs. n. 504/1992 un significato compatibile con la sua formulazione lette-

Partendo da tale riconoscimento (25), negato dai giudici rimettenti, la Consulta ha ritenuto che, nel caso di specie, le violazioni denunciate dai giudici di merito non sussistono.

Anzitutto i giudici *a quibus* hanno ravvisato sia nell'art. 11-*quaterdecies* sia nell'art. 36, comma 2, una lesione del principio di ragionevolezza, così come sancito dall'art. 3 della Costituzione, dal momento che, ai fini fiscali, sarebbe illogica l'equiparazione di situazioni che l'ordinamen-

rale. Nel definire la norma in questione come interpretativa, la Corte Costituzionale ha colto l'occasione per intervenire sulla valenza ed efficacia dello Statuto dei diritti del contribuente riducendone, forse per la prima volta, la portata. Infatti, nel conferire natura interpretativa all'art. 36, comma 2, i giudici della Consulta si sono spinti ad affermare come la norma denunciata sia in grado di abrogare implicitamente lo Statuto e, conseguentemente, di introdurre nell'ordinamento una valida norma interpretativa ancorché priva, in tal senso, di una espressa autoqualificazione. Il ragionamento della Corte Costituzionale si fonda sul presupposto di considerare l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 come norma avente, nella gerarchia delle fonti, valore paritario rispetto all'art. 1, comma 2, della L. n. 212/2000; sicché, in applicazione del principio *lex posterior derogat legi priori* e sulla base di un inequivocabile contrasto fra le due norme, la Consulta è giunta ad affermare, forse erroneamente, la prevalenza della norma successiva. Ora, se è pur vero che non si può escludere la possibilità che una legge ordinaria successiva possa derogare allo Statuto dei diritti del contribuente secondo le previsioni previste nello stesso dal legislatore (deroga o modifica espressa ad opera di legge non speciale) è anche vero che la stessa dovrà essere vagliata alla stregua dei canoni di ragionevolezza ed uguaglianza.

(25) Dall'identificazione dell'art. 36, comma 2, come norma d'interpretazione autentica ne è derivata, secondo parte della dottrina, l'applicazione di una norma, di fatto innovativa, e pertanto irretroattiva, anche a giudizi sorti anteriormente alla propria entrata in vigore. Emblematica, a riguardo, appare la chiave di lettura data al problema da FALSITTA, *Abuso di interpretazione autentica, obiter dictum e rispetto della "parità delle parti" sancita dai principi del giusto processo*, in "Riv. dir. trib.", 2006, pag. 892, il quale, riconoscendo all'art. 36, comma 2, l'apporto di regole di nuovo conio in grado di pesare sulle liti pendenti pregiudicandone l'esito a favore solo e sempre di una delle parti, ossia del Fisco, richiama sarcasticamente le gesta del feroce condottiero gallico Brenno. Nella fattispecie, afferma l'Autore, sembra infatti di rivedere proprio un atto di prepotenza alla Brenno, dove il Fisco posa sul piatto della bilancia non la spada del primo ma una "leggina" di interpretazione che in relazione al numero e all'importanza delle liti pendenti può valere più del peso in oro della spada del leggendario condottiero gallico. L'Autore prosegue affermando, senza alcuna remora, come la *ratio* di ogni legge d'interpretazione autentica sia solo quella di alterare l'esito del contenzioso in corso attraverso una rilevante modifica delle regole del gioco, di diritto sostanziale o di diritto processuale, che nel caso di specie hanno avuto natura di diritto sostanziale. Tra i più convinti esponenti tesi a riconoscere, in dottrina, valore novativo all'art. 36, comma 2, si veda anche GLENDI, *op. cit.*, pag. 420 nonché BASILAVECCHIA, *op. cit.*, pag. 113. Del medesimo avviso, appare anche GEMMA BREZZONI, *op. cit.*, pag. 1443, il quale riconosce alla disposizione in esame addirittura un nuovo e diverso presupposto d'imponibilità Ici, assolutamente diverso rispetto al dettato legislativo dell'art. 2, comma 1, lettera b).

to giuridico considera diverse relativamente al concetto di edificabilità. Secondo i giudici di merito, tale equiparazione consisterebbe nell'adozione del medesimo criterio di valutazione economica (valore venale) per terreni dotati in concreto di differente potenzialità edificatoria (26).

A riguardo, giova evidenziare che giungere ad affermare una lesione del principio di ragionevolezza è dunque dell'art. 3 della Costituzione trova il proprio limite nel considerare illegittima una distinzione tra *ius aedificandi* e *ius valutandi* che, come si è cercato di dimostrare, mantengono invece presupposti e finalità diverse. Tale distinzione sembra tuttavia legittima. Invero, nella determinazione della base imponibile Ici, il legislatore, attento ad adeguare il prelievo fiscale ad ogni minima variazione del valore economico dell'immobile, impone all'interprete di esercitare il cosiddetto *ius valutandi* in base al quale anche il semplice avvio delle procedure urbanistiche risulta idoneo ad incrementare il valore del bene. Irragionevole sarebbe, semmai, un'identica valutazione economica data a terreni dotati, in concreto, di differenti potenzialità edificatorie (27).

L'efficacia interpretativa riconosciuta alle disposizioni oggetto d'esame avrebbe determinato, a parere dei giudici di merito, anche la conseguenziale violazione del principio di capacità contributiva e dunque dell'art. 53 della Costituzione poiché, ai fini fiscali, qualificerebbero fabbricabili anche aree in relazione alle quali non è possibile esercitare lo *ius aedificandi*. Se, infatti, la *ratio* della distinzione tra aree fabbricabili ed agricole si basa sulla volontà legislativa di colpire in misura diversa la plusvalenza che il titolare dell'immobile consegue al momento in cui il proprio terreno diviene legalmente edificabile, non sarebbe comprensibile applicare al contribuente una base imponibile maggiore anche antecedentemente al verificarsi di tale evento (28).

(26) Tale potrebbe essere, ad esempio, il caso di un'area edificabile in base al solo strumento urbanistico generale ed un'altra richiedente invece, a tal fine, anche una pianificazione di dettaglio.

(27) In tal caso, infatti, l'identica quantificazione della base imponibile di due distinti terreni, uno edificabile per mezzo del semplice riconoscimento in un PRG e l'altro richiedente invece anche una pianificazione attuativa, determinerebbe un'effettiva lesione del principio di ragionevolezza dal momento che, ai fini impositivi, si valuterebbero in maniera uguale situazioni oggettivamente diverse.

(28) In assenza di tale *stoplus*, ossia durante tutto l'intervallo di tempo intercorrente tra il momento in cui l'area viene riconosciuta astrattamente edificabile (adozione del PRG) e quello in cui la stessa non diventa concretamente tale (adozione di piani attuativi), il contribuente sarebbe ugualmente tenuto a versare l'Ici in base al valore venale del bene. Dunque, in tal caso, l'imposizione prescinderebbe dalla reale capacità contributiva del singolo in quanto non graverebbe su un effettivo indice di ricchezza o forza economica dello stesso.

Il ragionamento proposto fonda le proprie radici sul fatto che, concretamente, il titolare del terreno, ossia il possessore a vario titolo, non consegue alcun vantaggio o profitto economicamente valutabile al momento in cui il proprio fondo viene riconosciuto astrattamente edificabile da uno strumento urbanistico generale (29). Invero, sembra ormai opinione consolidata, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza il fatto che la semplice indicazione nel PRG di un terreno come area fabbricabile imprima allo stesso una qualità recepita dalla pluralità dei consociati come elemento attributivo di maggior valore rispetto ad un'area agricola (30).

Ebbene, la risoluzione di tale problematica non può prescindere da una verifica volta ad accertare se l'edificabilità solo potenziale di un terreno possa costituire, in concreto, un plusvalore denotante una diversa capacità contributiva del singolo legittimamente tassabile in misura maggiore. A tal fine, dovrà preliminarmente procedersi ad un'analisi sulla reale natura dell'Ici, dal momento che, seguendo l'orientamento giurisprudenziale, ove si volesse intendere ammissibile una maggiore pressione fiscale su aree che pur comprese in PRG non risultino legalmente e concretamente edificabili, bisognerebbe identificare l'Ici come un'imposta di tipo patrimoniale (31). Orbene, all'esito della predetta analisi, sembra del tutto legittimo qualificare

(29) Il presente assunto è stato accolto, ancora una volta, da quella parte della dottrina che, ritenendo incomprensibile una scissione tra disciplina urbanistica e disciplina fiscale, contesta la previsione dell'edificabilità in astratto quale momento idoneo a far incrementare il valore dell'immobile che, dunque, solo con il definitivo riconoscimento di una edificabilità anche in concreto, sarebbe in grado di acquisire un plusvalore indice rivelatore di una maggiore capacità contributiva, suscettibile di una maggiore tassabilità (cfr., DE MARZO, *cit.*, pag. 171; MARTIS, *cit.*, pag. 4285 nonché REBECCA-BORRIERO, *cit.*, pag. 202). Pertanto, solo al termine di tutta la procedura urbanistica che configura l'area legalmente fabbricabile, si verrebbe a maturare un plusvalore in virtù del fatto che il bene, oltre ad un utilizzo meramente agricolo, potrebbe garantire un utilizzo diverso idoneo ad incrementarne il relativo valore di scambio.

(30) Cfr. Cass., Sez. trib., ord. 13 maggio 2005, n. 10062, citata.

(31) Seguendo i fautori della tesi "formale-legalistica", la maggiore pressione fiscale posta sulla semplice utilizzabilità a scopo edificatorio di un terreno (edificabilità potenziale) non avrebbe fondamento considerata la natura dell'Ici come imposta sul reddito. Intendendo l'Ici quale imposta sul reddito, risulterebbe legittima una tassazione sulla base del maggior valore venale dell'immobile solo ed esclusivamente in seguito al concreto verificarsi di quel plusvalore economico che il titolare del bene consegue al momento dell'effettivo passaggio del suolo da agricolo ad edificabile. In tal senso, cfr. Cass., Sez. trib., 16 novembre 2004, n. 21644, citata.

l'Ici proprio come imposta ordinaria sul patrimonio (32). Seguendo, infatti, un'autorevole dottrina (33), chiunque disponga di un determinato patrimonio dimostra maggiore forza economica, o meglio maggiore capacità contributiva, di chi possieda soltanto reddito senza patrimonio. Pertanto, deve ritenersi costituzionalmente legittima anche l'imposizione dei cespiti improduttivi di reddito che, per quanto tali, denotano comunque l'esistenza di un patrimonio e dunque il possesso di una certa capacità economica. Ora, pur nella remota eventualità di considerare un terreno edificabile solo in astratto come cespite improduttivo di reddito (34), sembra corretto innal-

(32) Sul punto MARINI, *op. cit.*, pag. 124, ritiene che, per imposta patrimoniale, deve intendersi quel tributo che, avente carattere di periodicità e commisurato al valore del bene, colpisce il soggetto passivo per il solo fatto che costui è titolare di un patrimonio. Secondo l'Autore, contribuiscono a tale qualificazione dell'Ici il presupposto impositivo, consistente nella proprietà o nella titolarità di diritti reali di godimento, nonché i metodi, tipicamente patrimoniali, di determinazione della base imponibile ed infine l'inclusione tra i beni soggetti all'imposta di immobili inagibili o inabilitati nonché di fabbricati di imprese destinati alla vendita e non ancora trasferiti (fabbricati-merce). Del resto, prosegue l'Autore, la natura patrimoniale dell'imposta è affermata più volte anche nei lavori parlamentari oltre che riconosciuta dalla Corte Costituzionale nei suoi numerosi interventi in tema di legittimità costituzionale. Ad avviso degli studiosi di scienza delle finanze, l'opportunità di istituire un'imposta patrimoniale come l'Ici, in funzione discriminativa ed aggiuntiva rispetto alle imposte sui redditi, trova la propria *ratio* nel fatto che il patrimonio costituisce un potere economico diverso da quello del reddito in quanto fondato su beni durevoli, normalmente non intaccati dall'inflazione (a differenza, ad esempio, dei redditi da lavoro decisamente soggetti all'aleatorietà di eventi futuri). Per tali motivi, è dunque conforme ad equità ricavare dal potere economico del patrimonio un'entrata tributaria aggiuntiva rispetto a quelle prettamente reddituali (cfr. STEFANI, *Economia della finanza pubblica*, Cedam, Padova, 1990, pag. 184).

(33) Cfr. GALLO, *Premesse per l'introduzione di un'imposta patrimoniale*, in "Riv. dir. fin.", 1986, pag. 235.

(34) Difficilmente però un bene di siffatta natura verrà identificato come improduttivo di reddito data la propria capacità ad assumere nel tempo un risultato valutabile economicamente. Seguendo, infatti, una definizione data da MARINI, *cit.*, 192, per produttivo di reddito non deve intendersi un bene capace di rendere o trasformarsi immediatamente in denaro ma, semplicemente, quel bene che, lasciato inalterato, risulta idoneo a produrre un risultato valutabile economicamente anche a distanza di diverso tempo. A parere dell'Autore, il *genus* dei beni improduttivi sarebbe costituito da due *species*: quella dei beni infruttiferi per natura e quella dei beni infruttiferi per destinazione, a seconda cioè che tale improduttività derivi dalla natura del bene o dall'utilizzo che dello stesso voglia farne il titolare. Ove si ritenesse che l'art. 53 della Costituzione, ponga come condizione necessaria e sufficiente per la tassabilità del bene l'astratta idoneità dello stesso a produrre ricchezza, ne conseguirebbe l'illegittimità costituzionale dell'imposizione tributaria solo sui beni

zare lo stesso a ruolo di indice rilevatore di una capacità contributiva ulteriore rispetto ad un'area destinata ad uso esclusivamente agricolo. Ritenendo poi ragionevole ammettere che tale indice sarà tanto maggiore quanto maggiori risulteranno, in concreto, le possibilità edificatorie dell'immobile tassato, avremo, nel caso di specie, un'imposizione su base catastale per le aree agricole e, comprensibilmente, un'imposizione sulla base del valore venale in comune commercio per tutte le aree riconosciute edificabili da strumenti urbanistici generali. La soluzione qui proposta appare condivisibile in quanto compatibile con il dettato legislativo che, in tema di aree fabbricabili individua, all'art. 5, comma 5, del D.Lgs. n. 504/1992, l'indice di edificabilità e la destinazione d'uso consentita dell'immobile tra i parametri su cui commisurare proprio il valore della base imponibile (35).

4. Conclusioni - Nell'art. 2, comma 1, lettera *b*), del D.Lgs. n. 504/1992, l'utilizzo da parte del legislatore di due diverse congiunzioni disgiuntive "... o ... ovvero ..." evidenzia l'intenzione dello stesso di giungere, a seconda dei casi, ad una qualificazione di area fabbricabile in virtù del solo strumento urbanistico generale, del piano attuativo o ancora delle possibilità effettive di edificazione (dunque concrete e legali) in base ai criteri previsti dalla disciplina espropriativa per pubblica utilità.

Nonostante l'espresso rinvio fatto dal legislatore tributario alla materia urbanistica, appunto alla normativa di espropriazione per pubblica utilità, si è ritenuto opportuno ammettere, per entrambe le branche del diritto, il perseguimento di finalità differenti. Se infatti la disciplina urbanistica ambisce ad imporre e garantire un uso razionale del territorio urbano calibrandone lo sviluppo con la parallela evoluzione del contesto socio-eco-

infruttiferi per natura dal momento che la mancata produttività dell'altra categoria sarebbe da imputare all'esclusiva inerzia del soggetto titolare. A tale conclusione, si potrebbe comunque obiettare adducendo come anche i beni infruttiferi denotino una certa forza economica e che il precetto costituzionale, insito nell'art. 53, tende ad assumere a presupposto di qualsiasi imposizione qualunque forza economica eccedente il cosiddetto minimo vitale. Tale limite, pur nella compressione di un bene del tutto infruttifero, non sembra possa essere leso nel caso di specie.

(35) La presente conclusione trova immediata conferma proprio nell'art. 5, comma 5, del D.Lgs. n. 504/1992, in tema di base imponibile delle aree fabbricabili. Ebbene, in virtù del fatto che il titolare di un immobile suscettibile di vocazione edificatoria (ancorché non concretamente edificabile) potrà senza ombra di dubbio destinare, nel tempo, tale bene ad un uso diverso ed ulteriore rispetto a quello obiettivamente ritraibile da un terreno meramente agricolo, sembra corretto, in tali casi, determinare l'ammontare dell'imposta sulla base del valore venale in comune commercio dell'immobile.

nomico circostante, quella fiscale, nella dinamica dell'Ici, si propone invece di contemperare le esigenze erariali di prelievo con l'eventuale mutamento qualitativo e valutativo di ogni immobile. Ne consegue che se lo *ius aedificandi* (il diritto del privato a poter legittimamente edificare) non può essere esercitato fin tanto che non sia perfezionato l'intero procedimento amministrativo richiesto dalla normativa, nulla esclude che lo *ius valutandi* (il diritto per il soggetto pubblico di ponderare una corretta valutazione economica del cespite imponibile) possa invece essere esercitato a prescindere dal completamento del predetto *iter* procedurale.

Nel pur condivisibile dualismo tra *ius aedificandi* e *ius valutandi*, è evidente come proprio tale binario abbia creato una certa confusione interpretativa tale da generare dubbi di legittimità costituzionale avverso quelle norme che oggi rimodellano la nozione di area fabbricabile. Invero, con le norme interpretative introdotte dagli artt. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. n. 203/2005, e 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, il legislatore, nello statuire che per area fabbricabile deve intendersi quella utilizzabile in base al solo strumento urbanistico generale (indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo), solo apparentemente ha soppresso una porzione della fattispecie normativa originaria ed introdotto nell'ordinamento una fattispecie diversa. Invero, al fine di giungere ad una corretta definizione di area fabbricabile e superare eventuali dubbi di legittimità costituzionale, l'analisi dell'interprete deve partire dalla rilevanza che viene oggi attribuita al PRG dalla prassi urbanistica vigente. Se infatti è la stessa prassi di derivazione urbanistica ad attribuire un ruolo centrale alla pianificazione urbanistica generale fra gli elementi rivelatori di un utilizzo edificatorio dell'immobile, non possono sorgere dubbi circa l'opportunità di adottare, ai soli fini fiscali, un identico criterio valutativo per aree riconosciute legalmente edificabili ed aree suscettibili di vocazione edificatoria. La presente conclusione pare ragionevole e conforme all'art. 3 della Costituzione (36). Non può dunque ritenersi illegittima l'applica-

(36) In tal caso, si assiste infatti ad un esame di terreni comunque utilizzabili a scopo edificatorio che, seppur dotati di potenzialità edificatorie differenti, non possono che subire una valutazione economica fondata sul medesimo criterio classificatorio. Viceversa, irragionevole, e dunque in contrasto con l'art. 3 della Costituzione, potrebbe apparire, semmai, un'identica valutazione economica attribuita a due immobili dotati in concreto di diversa potenzialità edificatoria (ad esempio, valutare 1000 sia un immobile immediatamente edificabile sia un altro non ancora legalmente tale). La presente conclusione prende origine dal fatto che, come si è più volte ripetuto, ad una evoluzione del procedimento urbanistico di edificazione, corrisponde anche una progressione valutativa dell'immobile. Maggiori saranno in concreto le potenzialità edificatorie del terreno maggiore sarà, di conseguenza, il valore economico riconosciuto al cespite posseduto.

zione del medesimo criterio valutativo riguardo ad immobili che, seppur dotati di un'attitudine edificatoria differente, devono comunque essere ricondotti nell'alveo dell'edificabilità (concreta o potenziale).

In merito poi alla inidoneità del concetto di edificabilità potenziale ad assurgere a ruolo di indice rivelatore di una maggiore capacità contributiva del privato, si conviene con quell'orientamento giurisprudenziale e dottrinale teso ad identificare il semplice inizio del procedimento urbanistico di edificazione quale momento idoneo ad incrementare, seppur in maniera ponderata e progressiva, il valore venale in comune commercio dell'immobile.

Sulla base di tutti i risultati raccolti nel presente lavoro, pienamente condivisibile appare, pertanto, la decisione dei giudici della Corte Costituzionale volta a dichiarare, al termine di un attento esame delle citate norme interpretative, manifestamente inammissibili ed infondate le questioni di legittimità sollevate, avverso le stesse, dai giudici di merito (37).

FRANCESCO GARGANESE

(37) A medesime conclusioni, la Consulta è pervenuta successivamente anche con ord. 10 luglio 2008, n. 266 (in *"il fisco"* n. 30/2008, fascicolo 1, pag. 5452, con commento di TURIS, *La vexata quaestio della nozione tributaria di edificabilità dei suoli*).