



Approfondimento n. 29 – 13 dicembre 2021

# L'APPLICAZIONE DELL'IMU AL DIRITTO EDIFICATORIO: UN CASO DI STUDIO

Michela Macalli



#AreaTributi  
#AreaContabilità  
#AreaPersonale  
#AreaAziendePubbliche



## Introduzione

---

Con la sentenza n. 23902 del 28/10/2020, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno trattato il particolare caso dell'applicazione dell'ICI (ma è evidente che quanto statuito ha validità anche in ambito IMU) al c.d. diritto edificatorio compensativo (o compensazione urbanistica), ossia a quel particolare diritto a costruire che viene riconosciuto al proprietario di un'area fabbricabile che, per ragioni di pubblica utilità, viene dichiarata inedificabile (ad es. per imposizione di vincolo urbanistico).

Partendo dal presupposto che caratteristica del diritto edificatorio è la possibilità di scorporarlo dal terreno sul quale è sorto in origine, le conclusioni cui giunge la sentenza citata rilevano considerevolmente sull'applicazione del tributo, dato che concorrono nel qualificare o meno un terreno come edificabile in quei particolari casi nei quali, a seguito di approvazione dei piani regolatori comunali, venga imposto un vincolo di destinazione pubblica o di inedificabilità permanente.

Nel presente approfondimento intendiamo in primo luogo fornire le chiavi di lettura necessarie a comprendere la fattispecie astratta oggetto della pronuncia, mediante un breve commento alla sentenza menzionata. Successivamente verrà trattato uno specifico caso, ossia la richiesta di rimborso formulata da una contribuente possessore di un'area fabbricabile per la quale, a seguito di vincolo urbanistico, è riconosciuto un diritto edificatorio compensativo.

Finalità ultima di questo approfondimento è quella di mettere a disposizione del lettore, in modo e sistematico, tutto quanto necessario a trattare eventuali casistiche diverse da quella qui commentata che dovessero presentarsi all'Ufficio tributi, anche in fase di accertamento sulle aree fabbricabili.

## Cassazione, SS.UU., n. 23902/2020: i principi rilevanti per l'applicazione dell'IMU

---

Come anticipato, la compensazione urbanistica viene attuata quando la P.A. attribuisce ad un soggetto, proprietario di un'area fabbricabile (che per comodità chiameremo area A o area di decollo), un indice di capacità edificatoria fruibile su altro terreno di proprietà pubblica o privata (area B o area di atterraggio) a fronte della cessione gratuita dell'area A oggetto di trasformazione pubblica o di imposizione su di essa di un vincolo assoluto di inedificabilità.

Nella sentenza n. 23902/2020, la Cassazione chiarisce come il diritto edificatorio derivi dall'adempimento di un rapporto sinallagmatico che coinvolge Comune e soggetto privato titolare del terreno urbanisticamente non più edificabile. Con esso, il privato viene ristorato mediante l'assegnazione di un *quid* volumetrico da utilizzare su altra area. Il diritto edificatorio così definito ha dunque funzione compensativa, essendo destinato a "restituire" al proprietario dell'area A il diritto a costruire perso a seguito di una variazione urbanistica.

L'attuazione di questo meccanismo si realizza mediante un *iter* perfezionativo particolarmente importate, che la stessa Cassazione descrive<sup>1</sup> e dalla quale riportiamo le definizioni. Si riconoscono infatti tre fasi:

- fase di “decollo”, costituita dall'assegnazione del titolo volumetrico indennitario al proprietario dell'area A che è stata privata del carattere di edificabilità;
- fase di “volo”, ossia la fase intermedia nella quale il diritto edificatorio si è metaforicamente sollevato dell'area A ma non si è ancora posato sull'area B, perché magari non ancora individuata;
- fase di “atterraggio”, che si compie con l'individuazione ed assegnazione del terreno (area B) sul quale il diritto edificatorio si poserà e dunque potrà essere esercitato.

È fondamentale evidenziare come nella c.d. fase di volo, il diritto edificatorio è esistente anche se non direttamente connesso ad un terreno, e tale aspetto comporta due significative conseguenze (necessarie anche a capire le conclusioni cui giunge la Cassazione): in primo luogo, esso deve essere qualificato come diritto compensatorio/indennitario derivante proprio dal rapporto privato-P.A. sorto a seguito della variazione urbanistica che ha riguardato l'area posseduta dal primo; in secondo luogo non si tratta di un diritto reale (legato cioè ad una *res* che conferisce potere assoluto su di essa al titolare) perché deriva unicamente dalla necessità di conferire una utilità giuridica ed economica al soggetto, spogliato della possibilità di edificare.

In altri termini, durante questa fase, il diritto a edificare esiste ed è riconosciuto in capo ad un soggetto, ma non può essere esercitato né sul fondo di origine (area A) né sul fondo di destinazione (area B). Metaforicamente parlando è come se tale diritto fosse sospeso nell'aria (da qui, il termine “volo” utilizzato dagli urbanisti e ripreso dalla giurisprudenza in commento) in attesa che venga individuata l'area sulla quale posarsi.

Tutto ciò premesso, la pronuncia in commento ha trattato il caso di compensazione edificatoria non ancora confermata data la mancata individuazione dell'area di atterraggio. Il proprietario di un terreno edificabile, privato della possibilità di costruire su di esso e titolare di una mera legittima aspettativa di assegnazione del diritto edificatorio, veniva infatti individuato come destinatario di un avviso di accertamento ICI 2005 avente ad oggetto un'area fabbricabile che era stata privata di questa caratteristica a seguito di approvazione, nel 2002, di un nuovo piano regolatore generale comunale.

Le Sezioni Unite si sono concentrate dunque esclusivamente sui momenti più delicati dell'*iter* perfezionativo e le conclusioni cui giungono in merito all'applicazione del tributo sono pienamente condivisibili.

In primo luogo, la Suprema Corte statuisce che deve essere esclusa l'applicazione dell'ICI sul terreno dal quale origina il diritto edificatorio compensativo e ciò perché, in forza di questo “decollo”, l'area A viene privata della sua caratteristica destinazione edificatoria.

Infatti, se si pensa simbolicamente al diritto edificatorio come ad una cosa appoggiata su un terreno che, in forza di questa sua collocazione, attribuisce una specifica caratteristica a quest'ultimo (ossia l'edificabilità), appare evidente che nel momento in cui tale cosa si solleva dallo stesso, il terreno sulla quale poggiava perde di conseguenza quel carattere. Più

---

<sup>1</sup> Si veda il § 6.4, pag. 12 della sentenza.

precisamente quindi, con il decollo del diritto edificatorio, l'area A perde il suo carattere di terreno edificabile e dunque non potrà continuare ad essere tassata come tale.

In secondo luogo, i Supremi Giudici si pongono il problema della tassabilità del diritto edificatorio in sé, ossia durante la fase intermedia del trasferimento dall'area A all'area B (fattispecie astratta vera e propria oggetto della pronuncia). La problematica scaturisce dal fatto che, in questa fase, la misurazione del valore economico del diritto è talvolta impossibile o di difficile quantificazione, dato che l'area di destinazione può anche non essere ancora stata individuata.

Secondo la Cassazione, anche in questa fase, la tassabilità deve essere esclusa. Come detto infatti, il diritto edificatorio ha natura compensativa/indennitaria e non reale. Per contro, il tributo è caratterizzato da una "relazione di realtà"<sup>2</sup> con il bene oggetto di imposizione, dato il presupposto impositivo.

L'assenza di una natura reale del diritto edificatorio non si concilia quindi con il presupposto impositivo del tributo, il quale, come già detto, si fonda sulla presenza di un diritto reale su di un bene immobile. Ciò, a detta dalla Cassazione, vale anche qualora al diritto edificatorio possa essere attribuito un valore economico, perché ad es. è già stata individuata l'area di atterraggio e tutti gli altri elementi necessari a soddisfare il diritto stesso o perché verrà ceduto in una vendita.

Nulla viene infine detto in merito alla terza fase di "atterraggio". A nostro avviso, diversamente dalle fasi precedenti, quest'ultima non comporta le problematiche sopra evidenziate. È evidente che, collocandosi su un terreno (area B), il diritto edificatorio fa sì che esso assuma il carattere di edificabilità con la conseguenza che, ad es. un terreno agricolo diventerà edificabile proprio in forza dell'accordo di compensazione urbanistica, che ha comportato il trasferimento del diritto da un terreno A ad un altro B. Da un punto di vista tributario, quindi, non paiono esserci dubbi circa il fatto che, a seguito di tale trasformazione e al compimento dell'ultima fase dell'iter descritto in precedenza, il terreno sarà tassabile in quanto area fabbricabile, avendo indubbiamente assunto tale caratteristica.

## **Caso di studio: richiesta di rimborso IMU per importi versati in caso di diritto edificatorio compensativo**

---

Si pensi al seguente caso:

*Una società formula richiesta di rimborso per tutti gli importi IMU versati nel periodo 2016-2020 considerando l'area A posseduta ma priva di edificabilità per imposizione di un vincolo urbanistico (con conseguente riconoscimento del diritto edificatorio compensativo) ed il diritto edificatorio riconosciuto al contribuente, adducendo le medesime motivazioni poste dalla Cass., SS.UU., n. 23902/2020.*

*La variazione urbanistica che ha privato l'area A delle sue caratteristiche risale al 2014 e, con essa, vengono specificati i diritti edificatori futuri e l'ambito territoriale AT nel quale sarà successivamente individuata l'area B di atterraggio. Solo a luglio 2017 viene firmata la convenzione urbanistica mediante la quale sono assegnate con precisione volumetria edificabile e area B di atterraggio. Dunque, solo da questa data, il contribuente vede concretizzarsi il suo diritto edificatorio compensativo.*

---

<sup>2</sup> Si veda § 7.1, pag. 13 della sentenza.

*Tuttavia, l'area B non era già di sua proprietà<sup>3</sup>, bensì di proprietà pubblica. A maggio 2019 veniva dunque stipulato, con atto notarile, il trasferimento della titolarità del bene, con conseguente inizio possesso da parte del contribuente da quella data.*

*Ci si chiede se sia legittimo confermare la richiesta di rimborso per le annualità sopra indicate.*

Ora, prima di entrare propriamente nel merito della questione, si ritiene doveroso ricostruire cronologicamente la vicenda, così da focalizzare l'attenzione sulle varie "fasi" e i vari eventi che si sono succeduti nel tempo:

Innanzitutto, emerge come la fase di decollo abbia avuto inizio nel 2014. In quell'anno, infatti, l'area A è stata inserita all'interno di una variazione urbanistica approvata dunque precedentemente al periodo oggetto della richiesta di rimborso. Ne deriva quindi che dal 2014 inizia la c.d. fase di volo:

- l'area A perde il suo carattere edificabile;
- il diritto edificatorio compensativo resta sospeso in attesa che venga individuata l'area di destinazione/atterraggio;
- l'area B non è ancora precisamente individuata, benché fosse già stato definito l'ambito territoriale AT nella quale si sarebbe collocata.

La situazione appena descritta proseguiva anche per le annualità 2015, 2016 e fino al luglio 2017, momento nel quale viene firmata la convenzione urbanistica. Solo in questo momento, è individuata con precisione l'area B all'interno dell'ambito territoriale sopra citato. Si conclude quindi l'*iter* perfezionativo della compensazione dato che, con tale atto, il diritto edificatorio atterra sull'area di destinazione.

Tuttavia, l'area individuata, non essendo già in possesso del contribuente, veniva ad esso trasferita in proprietà solo successivamente: il diritto edificatorio quindi, pur essendosi ormai agganciato al bene immobile, non poteva essere ancora concretamente attivato data la mancanza di titolarità del contribuente sullo stesso. In altre parole, si può parlare di una sorta di "effetto teorico e non pratico" del diritto edificatorio compensativo definitivamente riconosciuto.

Per tutto il 2018 e fino al maggio 2019, permane la situazione di stallo venutasi a creare nel luglio 2017 che abbiamo appena descritto.

A maggio 2019, viene trasferito, con atto notarile, il diritto di proprietà dell'area B dal Comune al contribuente. Solo da questo momento quindi quest'ultimo può esercitare il proprio diritto edificatorio riconosciutogli già dal 2014.

Tutto ciò premesso, il presupposto impositivo IMU (art. 8 D.Lgs. 23/2011; art. 13 co. 2 D.L. 201/2011; art. 1 co. 740 L. 160/2019) prevede che siano tassabili gli immobili posseduti da un soggetto, dove per possesso devono intendersi il diritto di proprietà, usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie (art. 9 D.Lgs. 23/2011; art. 1 co. 743 L. 160/2019). Rinviando alle considerazioni mosse dalla Cassazione circa la diversa natura del diritto edificatorio e dei diritti

---

<sup>3</sup> Si precisa che non è insolito che i diritti edificatori compensativi siano riconosciuti su un terreno agricolo già posseduto dal titolare dell'area A, che pertanto diventa esso stesso edificabile.

su cui si basano ICI ed IMU di cui si è detto, si noti da subito che tali diritti rientrano nella più generale categoria dei diritti reali.

Si può quindi già concludere che, per tutto il periodo considerato (2016-2020) l'IMU sarà dovuta sull'area A (area posseduta fin dall'origine dalla società), solo qualora, anche a seguito di variazione urbanistica, essa sia rimasta nella titolarità del contribuente (ad es. perché non ancora espropriata). Tuttavia, avendo perso il carattere edificabile, essa sarà da considerarsi come mero terreno agricolo, dunque tassabile in quanto tale.

Ne deriva che la richiesta di rimborso dovrà essere accolta solo qualora l'IMU su detta area sia stata versata considerando il valore venale, in quanto edificabile, in comune commercio al 1° gennaio di ciascun anno. In altre parole, ricordando che con l'inizio della fase di volo, l'area A perde il suo carattere di edificabilità, l'eventuale versamento del tributo effettuato considerando ancora tale bene come fabbricabile sarà da considerarsi errato, dato che, con il decollo, l'area torna ad essere un semplice terreno agricolo e dunque tassabile in quanto tale. Per contro, la domanda di rimborso dovrà essere negata qualora invece il tributo sia stato versato considerando già le caratteristiche del cespite sorte a seguito della variazione urbanistica avvenuta nel 2014, che, come visto, rimuove il carattere di edificabilità e riduce l'immobile a semplice terreno agricolo.

Più complessa invece è la questione inerente all'area B ovvero al diritto edificatorio, oggetto del quesito.

Come visto, inizialmente, l'area B non era stata individuata come area di atterraggio: era stato solo individuato l'ambito territoriale di trasformazione urbanistica. Solo successivamente l'area B veniva individuata con precisione (luglio 2017), ma il trasferimento della proprietà al privato avveniva in un secondo momento (maggio 2019). Infatti, a luglio 2017, con la firma della convenzione urbanistica, vengono identificati l'entità della volumetria assegnata e l'area di destinazione e si conclude l'*iter* perfezionativo del ristoro del contribuente. In sostanza, a partire da quel momento, il diritto edificatorio, che in precedenza era rimasto "sospeso", discende (simbolicamente) sul terreno individuato, il quale diventa, a partire da quella data, terreno edificabile.

È importante notare come fino a quel momento vi sia coincidenza tra la fattispecie oggetto della sentenza delle Sezioni Unite e quella qui di interesse, le quali divergono solo marginalmente. Entrambi i casi, infatti, hanno ad oggetto la fase di volo del diritto edificatorio. Le fattispecie concrete si collocano quindi durante quella fase intermedia di cui si è detto più volte. Ciò che cambia è che nel caso oggetto della pronuncia della Cassazione, l'edificabilità si configura come mera promessa futura su area ancora da destinarsi; mentre nel caso qui di interesse il diritto edificatorio è quantificato già in occasione della variazione urbanistica approvata prima del periodo per il quale il rimborso viene richiesto, così come nello stesso momento è individuato l'ambito territoriale nel quale successivamente sarebbe stata individuata l'area di destinazione. Infine, la vicenda esemplificativa evolve con la fine dell'*iter* perfezionativo del diritto edificatorio (luglio 2017), cosa che invece non avviene nel caso descritto dalla Cassazione.

Appare evidente che gli elementi di distinzione sopra evidenziati non concorrono ad una loro diversa qualificazione o considerazione delle casistiche, con la conseguenza che le conclusioni cui giunge la Cassazione possono validamente essere applicate anche al caso qui in esame fin tanto che è in corso l'*iter* perfezionativo del diritto edificatorio. Una volta conclusosi quest'ultimo, come

si vedrà, entreranno in gioco considerazioni diverse rispetto a quelle direttamente attinenti alla tassabilità del diritto edificatorio.

In ogni caso, per il periodo 2016 - luglio 2017, il rimborso dovrà essere concesso dato che, allineandoci con la pronuncia della Cassazione, il diritto edificatorio in volo non è tassabile e svincolato da qualsiasi terreno; inoltre la stessa area B di destinazione, non essendo ancora stata precisamente individuata, non ha ricevuto il diritto edificatorio compensativo e dunque non ha acquisito il carattere di fabbricabilità rilevante ai fini dell'imposizione tributaria.

Con la stipula della convenzione urbanistica a luglio 2017, come visto, il diritto edificatorio atterra sull'area B; tuttavia, si è detto che il contribuente diventa proprietario di tale area solo a maggio 2019. È quindi da questo momento che sorge il diritto reale (proprietà) che può giustificare l'applicazione del tributo.

Ne discende che, ai fini del riconoscimento del rimborso per il periodo agosto 2017 - 2020, dovranno essere tenute in considerazione questioni inerenti alla disciplina IMU vera e propria. In altri termini, si rende necessario, una volta confermata la sussistenza dell'edificabilità dell'area per atterraggio del diritto compensatorio, verificare se il contribuente sia da considerarsi soggetto passivo o meno.

Ebbene, ricordando che il presupposto impositivo IMU è legato alla titolarità di un diritto reale, è evidente che solo dalla data di stipula dell'atto notarile di cessione dell'area al contribuente, quest'ultimo possa dirsi possessore dell'area B oggetto di compensazione urbanistica e dunque soggetto passivo IMU, benché già in precedenza sia stato riconosciuto come destinatario dei diritti edificatori atterrati sull'area stessa.

Ne deriva quindi che, per il periodo agosto 2017 - maggio 2019, il rimborso dovrà essere concesso per carenza di presupposto impositivo (e non per medesime considerazioni operate per il periodo 2016 - luglio 2017); mentre da giugno 2019 in avanti nulla potrà essere restituito dato che tutti i requisiti necessari all'imposizione tributaria del terreno come area fabbricabile sono ormai sussistenti: il diritto edificatorio compensativo si è perfezionato (già dal 2017, in realtà); il possesso del bene immobile è in capo al contribuente; *nulla osta* a che quest'ultimo utilizzi il terreno come area fabbricabile.

Riassumendo quindi:

- per il 2016, il rimborso dovrà essere concesso, dato che possono essere applicati i principi posti dalla Cass., SS.UU., n. 23902/2020, che vedono l'esclusione dell'applicazione del tributo al diritto edificatorio; *ad colorandum*, si ricordi che, non essendo ancora atterrato, il diritto edificatorio non fa acquisire la caratteristica di fabbricabilità ad alcuna area e che vi è ancora carenza di presupposto impositivo essendo il contribuente privo del possesso su di essa;

- per il 2017, il rimborso è dovuto con riguardo a tutta l'annualità, perché, sebbene a luglio si sia completata la procedura di compensazione edificatoria, di fatto il contribuente non aveva ancora la materiale disponibilità del terreno di destinazione. Non essendo ancora titolare dell'area, non aveva pertanto la possibilità concreta di aggiornare il proprio diritto edificatorio. In altre parole, il rimborso per la prima parte del 2017 è giustificato dalla sussistenza della fase di volo del diritto edificatorio ancora in corso (analogamente a quanto detto per il 2016), mentre per la seconda parte dell'anno, il rimborso si giustifica per mancata sussistenza del presupposto impositivo;

- per il 2018, il rimborso dovrà essere ancora concesso per la mancata sussistenza del presupposto impositivo;
- per il 2019, la richiesta dovrà essere invece parzialmente accolta: il rimborso sarà infatti da concedere per i mesi precedenti al rogito (gennaio - maggio), dato che il contribuente non può essere considerato soggetto passivo fino a quel momento; sarà invece da escludere per i mesi quelli successivi (giugno - dicembre);
- per il 2020, essendo soddisfatti tutti i requisiti richiesti dalla norma, il contribuente è a tutti gli effetti soggetto passivo IMU e titolare di un'area fabbricabile: nessun rimborso è quindi dovuto.