

La tassazione ICI/IMU dei diritti edificatori tra novità giurisprudenziali e dubbi interpretativi

di Barbara Ianniello (*)

La pianificazione territoriale ha delineato varie tipologie di diritti edificatori, tra loro differenti per genesi, tutela e funzioni. L'evidente eterogeneità di forme e strumenti, contrassegnata dallo stretto intreccio di profili amministrativi e civilistici, rende tuttavia alquanto difficolto l'inquadramento giuridico unitario, con inevitabili ricadute anche sul piano fiscale. Un esempio paradigmatico delle segnalate incertezze è rappresentato dal discusso assoggettamento all'imposizione ICI/IMU dei diritti edificatori c.d. compensativi. Sulla questione sono recentemente intervenute le Sezioni Unite (sentenza n. 23902 del 29 ottobre 2020) e, sempre in tema di circolazione delle volumetrie edificabili, alle Sezioni Unite è stata anche rimessa la controversa questione della natura giuridica della c.d. cessione di cubatura. Tutto ciò a conferma di come la materia, con le connesse problematiche impositive, continui a presentare contorni decisamente magmatici.

1. Premessa

La prassi urbanistica, da tempo, ha declinato il sintagma dei c.d. "diritti edificatori" in una pluralità di fattispecie, tra loro distinte per caratteristiche tecniche, disciplina e funzioni.

In un contesto decisamente eterogeneo, un ruolo di primo piano - anche per le connesse problematicità impositive - è occupato dalla c.d. **compensazione urbanistica**; istituto che genera, per il combinato effetto della dematerializzazione dello *jus aedificandi* e delle finalità compensativo-indennitarie da esso perseguite, una circolazione dei diritti edificatori del tutto disancorata dall'area che li ha originati.

Il diritto edificatorio di origine compensativa si caratterizza, infatti, per il suo peculiare *iter* perfezionativo; per usare una metafora aviatoria ampiamente diffusa, esso si articola in una iniziale fase (o area) di "**decollo**", costituita dall'assegnazione del titolo volumetrico indennitario al pro-

prietario che ha subito il vincolo di inedificabilità, e si conclude con la fase (o area) di "**atterraggio**" all'esito della quale viene individuato ed assegnato il terreno sul quale il diritto edificatorio può essere concretamente esercitato. Nell'arco temporale intermedio, si ha una fase di "**volo**", in cui l'area di atterraggio ancora non è stata individuata: ciò nonostante, il diritto edificatorio è suscettibile di circolare da sé, anche a favore di soggetti non necessariamente proprietari di alcun lotto.

La formazione progressiva della fattispecie - e, soprattutto, la riconosciuta scorporabilità dal terreno e la conseguente autonoma cedibilità negoziale - pone, tuttavia, non solo problemi di inquadramento giuridico unitario del diritto edificatorio, ma anche di natura impositiva.

Ad essere particolarmente dibattuta è la questione se possa considerarsi edificabile ai fini ICI/IMU l'area inserita in un **programma di "compensazione urbanistica"**, qualora il procedimento compensatorio non sia ancora concluso.

(*) Avvocato in Grosseto.

In altri termini, ci si chiede se possano ravvisarsi i presupposti impositivi con riguardo ad un'edificabilità virtuale (poiché già cessata sull'area di decollo, ma non ancora trasferita sull'area di atterraggio), quand'anche suscettibile di autonoma circolazione e valutazione patrimoniale.

2. "Diritto edificatorio" nella disciplina civilistica

Il diritto edificatorio (o *ius aedificandi*) si identifica nella **capacità edificatoria** - espressa in termini quantitativi, volumetrici e di superficie - attribuita dall'Amministrazione a un **determinato terreno**.

Sul piano civilistico, la circolazione dei diritti edificatori trova una sua regolamentazione nell'art. 2643, primo comma, n. 2-bis, c.c., che prevede l'obbligo di trascrizione per "i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale", allo scopo di "garantire certezza nella circolazione dei diritti edificatori".

Dettata con l'evidente finalità di delineare una disciplina unitaria ai fini della pubblicità nei Registri immobiliari degli atti traslativi, costitutivi e modificativi dei diritti edificatori comunque denominati (1), la norma fissa due importanti coordinate: riconosce la **circolazione dei diritti** in esame in maniera svincolata dall'area cui essi afferiscono ed individua, quale fonte regolamentare dei diritti edificatori, non solo la normativa statale o regionale, ma anche gli **strumenti di pianificazione urbanistica**.

Nessun elemento decisivo, invece, viene fornito con riguardo alla natura giuridica dei diritti.

Tale circostanza ha alimentato una ricca produzione dottrinale sul tema, tradizionalmente riconducibile a tre diversi solchi interpretativi (2). Secondo una prima lettura, il diritto edificatorio avrebbe **natura di bene immateriale**: esso andrebbe cioè configurato come potenzialità di trasformazione in termini volumetrici del territorio e dei beni e, dunque, come bene in sé distinto da quello finale (vale a dire, la costruzione). Un secondo indirizzo ha invece affermato la **natura reale del diritto**, dove la "realità" sarebbe insita nella necessità della sussistenza di un fondo sul quale consolidare il diritto eventualmente acquisito in capo al titolare di un diritto di edificare (di natura premiale, compensativo o perequativo). Un terzo orientamento ha invece ipotizzato la qualificazione in termini di **interesse legittimo di tipo pretensivo**, inteso come interesse che attiene ad una situazione giuridica soggettiva correlata a beni della vita patrimonialmente valutabili (c.d. *chance edificatoria*). E ciò, sul rilievo che l'esplicazione in concreto di tale diritto presupporrebbe comunque un'attività adesiva da parte della PA consistente nel rilascio del titolo abilitativo edilizio (3).

3. Tipologie di diritti edificatori nella prassi urbanistica

Spostando il campo di indagine, le difficoltà di "tipizzazione" si registrano anche sul piano urbanistico. Le nuove politiche di pianificazione del territorio hanno, infatti, delineato - sia pure utilizzando terminologie diverse e affidandone la disciplina a fonti eterogenee - differenti tipologie di **diritti edificatori**:

a) **perequativi**: la perequazione urbanistica - superando le controindicazioni del classico modello della c.d. zonizzazione (4) - ripartisce, con fi-

(1) Secondo quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria (circolare Agenzia delle entrate 17 giugno 2015, n. 24/E), l'intervento normativo, espressamente finalizzato a garantire certezza nella circolazione dei diritti edificatori, ha tipizzato atti già diffusi nella prassi aventi ad oggetto tali diritti (si pensi alla c.d. cessione di cubatura). L'esplicito riferimento ai diritti edificatori "comunque denominati", si osserva, denota chiaramente l'intento del legislatore di non apporre limiti alla trascrizione correlati alla tipologia ovvero alla natura di tali diritti.

(2) Per un'accurata analisi critica delle diverse possibili ricostruzioni giuridiche, con specifico riguardo alla verifica dei presupposti impositivi ICI, si veda *amplius*, Cass. civ., SS.UU., 29 ottobre 2020, n. 23902.

(3) Diversa dai diritti edificatori propriamente detti è la fattispecie della cessione di cubatura. In tal caso, il trasferimento (totale o parziale) della capacità edificatoria del fondo avviene - tra privati - a favore di un'area fin dall'inizio ben determinata, se non necessariamente contigua quantomeno prossima, e di

destinazione urbanistica omogenea. Anche in relazione a tale istituto si è formato un ampio dibattito sulla natura giuridica (reale o obbligatoria); questione rilevante per varie imposte, dirette ed indirette, peraltro recentemente rimessa al vaglio delle Sezioni Unite dalla Sezione tributaria (cfr., ordinanza interlocutoria n. 19152 del 15 settembre 2020, ove più ampia ricostruzione delle tesi diverse interpretative elaborate dalla dottrina e giurisprudenza).

(4) Il sistema della zonizzazione è basato sull'individuazione delle zone e della loro vocazione urbanistica, sul rapporto tra territorio e volumetria realizzabile nell'ambito di un'intera zona a vocazione edilizia, infine sulla densità fondiaria, ossia sul rapporto tra le singole aree dell'intera zona e la prestabilita volumetrica ivi realizzabile. I limiti derivanti dalla rigidità di tale meccanismo sono rappresentati dalle possibili discriminazioni tra proprietari, insite nei criteri di individuazione delle zone, con la conseguenza di assegnare un'edificabilità diversa ad immobili che per caratteristiche dovrebbero ricevere una stessa destinazione d'uso.

Approfondimento

Tributi locali

nalità equitativo-redistributive, la **capacità volumetrica** su vari terreni, con possibilità di agganciarli ad un **suolo diverso** da quello di origine. Il meccanismo consiste nell'assegnazione all'insieme delle aree, pur con diverse destinazioni, pubbliche e private costituenti un comparto, di un **indice perequativo**, inferiore all'indice fondiario attribuito alle aree destinate all'edificazione. Nella sostanza, il privato non subisce un vincolo e non è gravato dall'obbligo di soggiacere all'esproprio, ma sarà titolare dell'onere previsto dal piano perequativo il cui assolvimento gli permetterà di partecipare ai vantaggi del piano stesso. L'effetto distributivo, sia della edificabilità sia degli oneri di trasformazione, può coinvolgere anche ambiti territoriali non contigui, eventualmente riferiti all'intero territorio comunale (o, in alcuni casi, anche intercomunale) interessato dalla trasformazione stessa;

b) **compensativi**: sono i diritti edificatori riconosciuti dall'Amministrazione ai proprietari di un suolo su cui è stato apposto un **vincolo di inedificabilità o di esproprio** (c.d. area di decollo); all'esito del procedimento amministrativo (fase c.d. di volo) viene individuata l'area di "atterraggio" in cui potrà essere esercitata concretamente la capacità edificatoria da parte del titolare del fondo di decollo. Di fatto, il meccanismo compensativo-indennitario avviene con "moneta volumetrica": la PA attribuisce al proprietario un **indice di capacità edificatoria** (credito edilizio o volumetrico) fruibile su altra area di proprietà pubblica o privata, non necessariamente contigua e di anche successiva individuazione; ciò a fronte della cessione gratuita dell'area oggetto di trasformazione pubblica, ovvero di imposizione su di essa di un vincolo assoluto di inedificabilità o preordinato all'esproprio;

c) **diritti edificatori "premiali"**: nascono con la realizzazione dell'intervento urbanistico e costituiscono l'oggetto di uno **scambio sinallagmatico** tra Amministrazione e privati, a fronte di alcune prestazioni eseguite (ad esempio il raggiungimento di certi requisiti prestazionali sotto il profilo energetico, sismico o a fronte della eliminazione di opere incongrue). In questo caso, a differenza della vicenda compensati-

va, si evidenzia la creazione di **nuova volumetria**, cioè di una volumetria ulteriore e del tutto slegata da quella previgente.

Ebbene, come emerge dalla delineata elencazione, le diverse tipologie presentano tutte **specifiche peculiarità**.

I diritti edificatori perequativi sono direttamente collegati alle modifiche della pianificazione; quelli compensativi e premiali sono invece accomunati dal rapporto sinallagmatico in considerazione del bene ceduto (diritti compensativi) o della prestazione più onerosa assunta dal privato per scopi di interesse pubblico (diritti premiali). Per altro verso, mentre nella perequazione urbanistica la dotazione volumetrica, anche se poi sfruttata altrove, è pur sempre riferita alla proprietà dell'area, nel caso della compensazione urbanistica la potenzialità edificatoria è del tutto distaccata dal suolo di origine.

4. Nozione di edificabilità ai fini ICI/IMU

Venendo agli aspetti più propriamente fiscali, va preliminarmente evidenziato come la rilevanza ai fini ICI della edificabilità "potenziale" di un terreno, per effetto del suo semplice inserimento nel Piano Regolatore Generale adottato dal Comune, costituisca un dato incontrovertibile poiché espressamente stabilita dal legislatore con norma di interpretazione autentica (5). Da ciò discende che l'edificabilità di un'area dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel **Piano Regolatore** Generale adottato dal **Comune**, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di **strumenti urbanistici attuativi**.

In considerazione del segnalato intervento normativo, la giurisprudenza di legittimità (6) si è costantemente ispirata al principio secondo il quale, ai fini ICI, ciò che rileva è l'**edificabilità in astratto** del suolo, ovvero la sua **potenzialità edificatoria**, anche non immediatamente attuabile, purché il suolo sia incluso in un PRG anche semplicemente adottato. Al riguardo, è stato posto in evidenza come l'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica sia sufficiente a far lievitare il **valore venale** dell'immobile, le

(5) Cfr., D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 11-*quaterdecies*, comma 16, convertito con modificazioni dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248, e D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. b).

(6) Per tutte Cass., SS.UU., 28 settembre 2006, n. 2550. In senso conforme Cass. civ., 5 agosto 2016, Cass. civ., 17 maggio

2017, n. 12308. Recentemente è stato altresì sottolineato che l'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 504/1992, come autenticamente interpretato, "prevedendo che un terreno sia considerato edificatorio anche ove esistano possibilità effettive di costruzione, delineata, ai fini fiscali, una nozione di area edificabile ampia ed ispirata alla mera potenzialità edificatoria" (in termini, Cass. civ., 2 marzo 2018, n. 4952).

cui eventuali oscillazioni, in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedure incidenti sullo *ius aedificandi* o di modifiche del piano regolatore che si traducono in una diversa classificazione del suolo, possono giustificare soltanto una variazione del prelievo ICI nel periodo d'imposta. L'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone peraltro di tener conto, nella determinazione della base imponibile, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio.

5. Diritti edificatori perequativi nell'imposizione ICI/IMU

L'univocità interpretativa in tema di "edificabilità" ai fini ICI/IMU viene tuttavia meno quando si tratta di indagare sull'imposizione locale dei diritti edificatori, per come diversamente delineati dalla prassi urbanistica.

In tema di **perequazione urbanistica**, dalla (invero non cospicua) produzione giurisprudenziale di legittimità (7) emerge un orientamento favorevole alla **tassabilità ICI dei terreni** che ne sono oggetto. Richiamando il criterio della rilevanza tributaria della mera potenzialità edificatoria di cui si è detto sopra, è stato infatti osservato come "lo strumento attuativo comunale del piano di comparto, con indice di fabbricabilità omogeneo, consente al proprietario di una specifica porzione di suolo, compreso nel perimetro del medesimo comparto, di concorrere alla formazione di volume edificabile, indipendentemente dalla destinazione d'uso prevista sull'area specifica, così come dei vincoli su quest'ultima esistenti, (...)" e che "quanto sopra esposto appare del tutto coerente con l'istituto del comparto che, nell'ambito della c.d. urbanistica perequativa (cfr. Legge n. 662 del 1996), mira a soddisfare l'insopprimibile esigenza di legare tra loro i singoli proprietari entro un ambito spaziale più ampio di quello dei singoli lotti, al fine di consentire la realizzazione di quanto previsto nel piano urbanistico, permettendo così ai proprietari di territori di accordarsi tra di loro riguardo alla concentrazione di volumetrie all'interno di una determinata area, in modo tale da non creare svantaggi per alcuno" (8).

Conclusivamente, ad avviso dei supremi giudici, è da assoggettare a tassazione ICI la potenzialità edificatoria ravvisata nell'attribuzione di un indice perequativo costante di edificabilità ai suoli ricompresi nel comparto o, comunque, nell'area interessata dal piano di intervento.

6. "Inerenza" al suolo dei c.d. diritti edificatori compensativi

Ma, ed è questo il passaggio più delicato, gli stessi principi interpretativi elaborati in tema di perequazione urbanistica possono essere fatti valere anche in caso di diritti edificatori compensativi?

La questione, decisamente dibattuta, è stata recentemente rimessa (9) al vaglio delle **Sezioni Unite** (10), che hanno **escluso la imponibilità ICI**, come area edificabile, del **terreno** dal quale origina il **diritto edificatorio compensativo**. Una soluzione, questa, che assume valenza anche ai fini **IMU**, se si considera che la disciplina ICI funge, nell'ambito della fiscalità locale, da matrice di riferimento anche per i tributi che si sono ad essa succeduti (D.Lgs. n. 23/2011, IMU; Legge n. 147/2013, IUC-TASI; Legge n. 160/2019, nuova IMU).

La pronuncia delle Sezioni Unite viene sostanzialmente fondata sul rilievo che, nel caso di diritti edificatori compensativi, manca un legame di inerenza in senso giuridico (tanto civilistico quanto tributario) con il suolo e, anzi, l'elemento caratterizzante risiede proprio nel totale **distacco dal fondo di origine** e la conseguente **perfetta ed autonoma ambulatorietà**.

La compensazione urbanistica - ad avviso dei supremi giudici - altro non è che una **indennità ripristinatoria** (in moneta urbanistica) che il proprietario può valorizzare sul mercato indipendentemente dal suolo generatore. Certo, non può negarsi che la fattispecie presenti una necessaria duplice connessione fondiaria, atteso che il diritto edificatorio scaturisce da un terreno (di decollo) per poi essere esercitato su un altro terreno (di atterraggio); questa connessione manca però nella fase intermedia del c.d. volo laddove il diritto di costruire non può più essere esercitato sul fondo di origine, e non può ancora essere esercitato sul fondo di destinazione perché non ancora assegnato né, forse, individuato. Il che conferma come, nel caso in esame, ci si trovi di fronte ad

(7) Cass. civ., ord. 23 giugno 2017, n. 15693 e n. 15700; Cass. civ., sent. 30 ottobre 2018, n. 27575.

(8) Cass. n. 15693/2017, cit.

(9) Cass. civ., ordinanza interlocutoria 15 ottobre 2019, n. 26016.

(10) Cass. civ., SS.UU., 29 ottobre 2020, n. 23902.

Approfondimento

Tributi locali

una connessione al suolo funzionale estrinseca e non ricostruibile in termini di realtà.

7. Conclusioni

La diversità delle soluzioni accolte dalla giurisprudenza in tema di assoggettamento ad ICI dei diritti edificatori (riconoscendone i presupposti nel caso di perequazione, ed escludendolo per la compensazione urbanistica) conferma la struttura per così dire “polimorfa” degli strumenti in esame.

Ciò posto, le discrasie interpretative risultano solo apparenti laddove si muova dalla preliminare considerazione che l'ICI, così come l'IMU, è una imposta radicata su un indefettibile **sostrato reale**: essa è infatti incentrata, da un lato, sulla tassativa ed esaustiva elencazione dei beni immobili colpiti (fabbricati, aree fabbricabili, terreni agricoli) e, dall'altro, su una relazione di realtà con tali immobili.

In tale prospettiva d'indagine, per stabilire se un diritto edificatorio, suscettibile di autonoma circolazione e valutazione economica, sia o meno soggetto ad imposizione ICI/IMU, assume allora inevitabile rilievo la **connessione** di tale diritto al **fondo**.

Tale legame si rinviene - come peraltro anche indicato dalla giurisprudenza di legittimità - nel caso della **perequazione urbanistica**: la dotazione volumetrica, indipendentemente dalla circostanza che venga poi utilizzata in altra allocazione, è pur sempre riferita alla proprietà dell'area. Diversamente, nella **compensazione edificatoria**, sino a quando non v'è l'effettiva localizzazione della potenzialità edificatoria (con identificazione ed assegnazione dell'area di atterraggio), non è possibile configurare l'inerenza reale che consente la tassazione.

Né, in senso contrario, persuade l'obiezione secondo cui il diritto di edificare altrove, in quanto bene spendibile ed oggetto di scambio attraverso negoziazioni tra privati anche nella c.d. fase del volo, costituisce comunque una utilità patrimoniale economicamente apprezzabile e, dunque, una **manifestazione di capacità contributiva** non del tutto ininfluente ai fini di un'imposta di tipo patrimoniale qual è l'ICI/IMU.

Come infatti condivisibilmente osservato dalle Sezioni Unite, “la sola espressione di ricchezza e la sola capacità contributiva - colte in natura non possono bastare, evidentemente, a legittimare il prelievo senza il filtro di una fattispecie normativa che lo contempli e lo regoli; per giunta, con i caratteri di legalità, certezza, determinatezza, tassatività, prevedibilità propri della norma tributaria di tipo impositivo. Là dove, altrimenti ragionando, si verrebbe a creare in via interpretativa - e con riguardo ad un'imposta patrimoniale speciale, in quanto strutturata sul possesso di certi beni soltanto - una fattispecie impositiva altra rispetto a quella concepita dal legislatore del D.Lgs. n. 504 del 1992, perché estesa ad un bene (il diritto edificatorio) diverso da quelli espressamente lì considerati (fabbricati, terreni edificabili, terreni agricoli). Si tratterebbe di soluzione certo portatrice di seri dubbi di compatibilità anche *ex art. 23 Cost.*”.

Ancora un'ultima osservazione.

L'indagine sul “sostrato di natura reale” del diritto edificatorio, quale bene autonomo e svincolato dal terreno da cui scaturisce, è inevitabilmente destinata a travalicare gli stretti confini della imposizione ICI/IMU, con ricadute applicative di non poco conto.

In tema di **imposta di registro**, ad esempio, qualora il diritto edificatorio venga configurato come diritto soggettivo (reale, tipico o atipico, o obbligazione *propter rem*) o comunque “strutturalmente assimilabile alla categoria dei diritti reali immobiliari di godimento”⁽¹¹⁾, troverebbero applicazione le aliquote proporzionali di cui all'art. 1 della Tariffa Parte prima allegata al D.P.R. n. 131/1986; diversamente, se qualificato come mera *chance* o “bene immateriale di origine immobiliare”, verrebbe in rilievo l'imposta di registro con l'aliquota del 3% *ex art. 2, Tariffa, Parte prima*, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro. Analoghe considerazioni valgono per l'**imposta di donazione**, laddove la qualificazione giuridica in termini di “realità” comporta differenti criteri di determinazione della base imponibile (di cui all'art. 14 del T.U. n. 346/1990, per i beni immobili e i diritti reali immobiliari ed all'art. 19, per i beni e diritti diversi)⁽¹²⁾.

(11) In questi termini, R.M. n. 250948/76 del 17 agosto 1976. Si vedano anche, in materia di cessione di cubatura, risoluzione 20 agosto 2009, n. 233/E, nonché risoluzione n. 80/E del 24 ottobre 2018 e risposta ad interpello 26 giugno 2020, n. 194.

(12) Meno problematica appare invece l'imposizione degli atti traslativi a titolo oneroso di diritti edificatori in ambito IVA, stante la formula generica e onnicomprensiva di cui al-

l'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972. Per una più ampia disamina delle inferenze sul piano fiscale, a seconda delle soluzioni alla *venata quaestio* della natura giuridica dei diritti edificatori, si segnala Consiglio Nazionale notariato, Studio n. 540-2014/T “Negoziazione dei diritti edificatori e relativa rilevanza fiscale, anche alla luce dell'art. 2643, n. 2-bis), c.c.”.