



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Oggetto:

Domenico Chindemi	- Presidente-	Oggetto
Oronzo De Masi	- Consigliere -	Cron.
Milena Balsamo	- Consigliere -	UP - 15/12/2022
Stefania Billi	- Consigliere rel.-	
Giuseppe Lo Sardo	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

*LD*<sup>(P)</sup><sub>20</sub> t. su ricorso iscritto al n. 535/2017 R.G. proposto da  
(omissis) in liquidazione s.r.l., in persona del legale rappresentante p.t.,  
rappresentato e difeso dall'avv. (omissis) elettivamente domiciliato presso  
il suo studio in (omissis) ;

- *ricorrente* -

contro

Roma Capitale, in persona del commissario p.t., rappresentato e difeso dagli  
avv. (omissis) elettivamente domiciliata presso gli  
uffici dell'Avvocatura Capitolina, in (omissis) (omissis)

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Regionale tributaria del Lazio, n. 3055/16 del 2016 depositata il 04/04/16


Udita la relazione svolta nella udienza del 15 dicembre 2022 dal Consigliere Stefania Billi

Letta la requisitoria del Procuratore Generale dott. De Matteis che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

### **FATTI DI CAUSA**

1. La ricorrente ha proposto cinque motivi di impugnazione avverso la sentenza in epigrafe riportata che, riformando la pronuncia di primo grado ha dichiarato dovuto il pagamento dell'Ici ingiunto dal comune controricorrente con l'avviso di accertamento n. 662068299 relativamente all'anno 2006.

2. La CTR, in relazione all'appello principale, ha ritenuto che: l'area oggetto di imposizione era stata inserita nel PRG del comune di <sup>(omissis)</sup> come area fabbricabile; successivamente era stata iscritta all'interno di un sito d'interesse archeologico; in forza della "cd perequazione urbanistica", poi, l'amministrazione aveva con delibera n. 53 del 2003 stabilito che il diritto edificatorio fosse trasferito su un'altra area (cd di atterraggio) individuata in località <sup>(omissis)</sup> come risultava dall'avviso di accertamento; il trasferimento risultava avvenuto con un numero di metri cubi utilizzabile per la compensazione superiore a quella che la società ricorrente avrebbe potuto utilizzare originariamente.

 In ordine all'appello incidentale, proposto dalla società odierna controricorrente, respingeva l'eccezione relativa alla mancata redazione della relazione di notificazione e nel merito quella relativa all'arbitrarietà dei valori accertati. A tale ultimo proposito affermava che la società aveva avuto contezza dei criteri utilizzati dall'ente comunale per la determinazione dell'imposta, la quale riguardava l'area originaria, atteso che "la specifica area d'atterraggio" risultava nel periodo in contestazione sprovvista di strumento attuativo. Rigettava, infine, la censura relativa all'inapplicabilità

delle sanzioni, non ritenendo sussistere incertezze normative sulla normativa applicabile alla fattispecie.

3. Il comune controricorrente si è costituito con controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

4. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 1 e 2 del d.lgs. n. 504 evidenziando sotto diversi profili il difetto del presupposto di imponibilità ai fini Ici. Deduce in proposito che: la pretesa impositiva cade su aree ubicate nel comprensorio di (omissis) ssoggettato a vincolo di inedificabilità per effetto di una legge regionale; tra i provvedimenti legislativi che hanno portato all'ampliamento del Parco regionale (omissis) e all'inclusione in esso dei terreni della stessa ricorrente, la delibera n. 33 del 2003 del Consiglio comunale, come già la precedente n. 207 del 1997, hanno assoggettato le aree in oggetto a vincolo di inedificabilità assoluta; queste ultime, pertanto, hanno perso la vocazione fabbricabile, in quanto destinate a parco pubblico e sottoposte a vincolo paesaggistico, e sono state qualificate come "aree da convenzionare"; la delibera n. 53 del 2003, contrariamente a quanto affermato nella sentenza impugnata, non ha approvato uno strumento urbanistico generale, ma ha assunto deliberazioni preliminari ad eventuali variazioni urbanistiche da adottarsi con un successivo Accordo di programma; fino al momento dell'adozione di tale accordo, la cd compensazione edificatoria resta solo un intento politico, una modalità alternativa di indennizzo dei diritti di credito maturati dai proprietari per effetto delle capacità edificatorie; per quanto riguarda l'area di (omissis) nell'avviso di accertamento non è riferita la destinazione urbanistica e neanche fornita l'identificazione catastale; con riguardo all'area di (omissis) solo nel 2011 è stato realizzato un progetto di convenzione urbanistica generale, ma in considerazione di questioni legate a vincoli ambientali, l'area nel 2013 è stata sottoposta a sequestro nel 2013.

5. Il motivo è fondato.

5.1. Deve essere preliminarmente respinta l'eccezione di inammissibilità del motivo sollevata dal controricorrente. La ricorrente non tenta di sollecitare attraverso di esso una ricostruzione del quadro probatorio, del resto pacifico tra le parti, le quali concordano sulla decisiva circostanza che le aree di cui è proprietaria la ricorrente sono state inserite, sin dal 2002, in un parco pubblico e assoggettate al vincolo di inedificabilità assoluta. Esso riguarda, piuttosto, la questione di diritto circa la portata interpretativa della delibera n. 53 del 28 marzo 2003 e, in generale, del momento in cui sia possibile ritenersi perfezionato l'iter della compensazione urbanistica, ai fini dell'imposizione Ici del terreno individuato, come area di cd atterraggio.

5.2. La tematica dell'assoggettabilità ad Ici di aree già edificabili e poi assoggettate a vincolo di inedificabilità assoluta è stata di recente in più occasioni affrontata in sede di legittimità e le soluzioni indicate, del tutto condivise dal Collegio, hanno utilizzato il principio di base per cui gli elementi costitutivi generali del tributo sia, dal punto di vista della legittimazione soggettiva passiva (proprietario o titolare di diritto reale sull'immobile), sia del presupposto obiettivo (possesso di fabbricati, aree fabbricabili, terreni agricoli) fanno inequivoco riferimento al sostrato reale dell'imposta (artt. 1, 2, 3 d.lgs. n. 504 del 1992). Univocamente condiviso, inoltre, è l'assunto che, ai fini dell'applicazione dell'imposta, sia sufficiente la mera potenzialità edificatoria.

Nel caso della compensazione urbanistica (ovvero, come talvolta anche si legge, della 'perequazione compensativa') 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.

La compensazione urbanistica, che può prevedere anche diverse forme

attuative, ad esempio di permuta tra aree, ovvero di mantenimento in capo al privato della proprietà dell'area destinata alla realizzazione di servizi pubblici, dati al medesimo in gestione convenzionata, può fungere da strumento della pianificazione generale tradizionale (compensazione infrastrutturale), ovvero dipendere dall'esigenza di tenere indenne un proprietario al quale venga imposto un vincolo di *facere o non tacere* per ragioni ambientali-paesaggistiche (compensazione ambientale), come nel caso di specie, segnato da imposizione di vincolo assoluto di inedificabilità ai sensi della l.r. Lazio n. 14 del 2002, concernente l'ampliamento della perimetrazione del parco regionale (o(rississ)s)

Da tali premesse deriva il principio consolidato per cui il diritto edificatorio compensativo non è assoggettabile ad imposta, in quanto non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituendo una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso (Sez. U, n. 23902/2020, Rv. 659609 - 01, Sez. 5, n. 26895/2021, Rv. 662524 - 01).

Diversa è l'ipotesi del terreno inserito nell'ambito della perequazione urbanistica, atteso che, per effetto di essa, viene direttamente attribuito ai suoli ricompresi nel comparto o, comunque, nell'area interessata dal piano di intervento, un indice perequativo costante di edificabilità, che diviene una qualità intrinseca del terreno; la presenza di tale indice di edificabilità comporta l'assoggettamento di tale terreno ad imposizione.

Nel caso dell'urbanistica perequativa si ha, infatti, una distribuzione paritetica e proporzionale - tra tutti i proprietari di un determinato ambito territoriale o lotto - tanto del vantaggio costituito dalla edificabilità, quanto dell'onere di contribuzione ai costi di riqualificazione, urbanizzazione e realizzazione di aree a servizi di pubblica utilità o verde. In questo modo, a tutti i suoli dell'ambito territoriale di intervento viene riconosciuto un valore edificatorio costante, indipendentemente dalla effettiva e specifica collocazione, all'interno di esso, dei fabbricati assentiti; collocazione che, stante appunto l'effetto distributivo-perequativo, risulta in definitiva indifferente per i singoli proprietari, i cui terreni saranno comunque destinatari di una quota uguale di edificabilità (nello stesso senso Cass. n.

27575 del 2018 Rv. 653311 - 01, posizione ripresa da Sez. U, n. 23902/2020, Rv. 659609 - 01, cit.).

Mentre, dunque, il diritto edificatorio di origine perequativa viene riconosciuto al proprietario del fondo come una qualità intrinseca del suolo (che partecipa fin dall'inizio di un indice di edificabilità suo proprio, così come prestabilito e 'spalmato' all'interno di un determinato ambito territoriale di trasformazione), il diritto edificatorio di origine compensativa deriva dall'adempimento di un rapporto sinallagmatico in senso lato, avente ad oggetto un terreno urbanisticamente non edificabile, ristorato con l'assegnazione al proprietario di un *quid* volumetrico da spendere su altra area.

Nel caso del diritto edificatorio di origine compensativa, particolarmente evidente è la progressività dell'iter perfezionativo della fattispecie, dal momento che quest'ultima si articola in una fase, o area, cd di decollo, costituita dall'assegnazione del titolo volumetrico indennitario al proprietario che ha subito il vincolo; di una fase, o area cd di atterraggio, data dalla individuazione ed assegnazione del terreno sul quale il diritto edificatorio può essere concretamente esercitato; di una fase di volo rappresentata dall'arco temporale intermedio durante il quale l'area di atterraggio ancora non è stata individuata, e pur tuttavia il diritto edificatorio è suscettibile di circolare da sé.

5.3. Nel caso di specie, le aree sono state destinate a parco pubblico con I.r. Lazio n. 14 del 2002 e sottoposte a vincolo di inedificabilità assoluta oggetto di compensazione urbanistica e al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento non risultavano individuate aree cd di atterraggio.

L'errore in cui è incorsa la sentenza impugnata riguarda la portata interpretativa della delibera n. 53 del 28 marzo 2003 (all. 9 fascicolo della ricorrente). Con tale delibera l'ente locale controricorrente ha manifestato l'intento di applicare il principio della compensazione edificatoria al comprensorio di (omissis) inserito nel Parco regionale (omissis)

<sup>(omi</sup> La delibera, infatti, esprime un parere favorevole in relazione ai

programmi di trasformazione urbanistica, ai fini dell'approvazione di un accordo di programma (pag. 30).

La delibera fa, in particolare, riferimento all'art. 34 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali 1 (cd Tuel), in base al quale *"1. Per la definizione e l'attuazione di opere, di interventi o di programmi di intervento che richiedono, per la loro completa realizzazione, l'azione integrata e coordinata di comuni, di province e regioni, di amministrazioni statali e di altri soggetti pubblici, o comunque di due o più tra i soggetti predetti, il presidente della regione o il presidente della provincia o il sindaco, in relazione alla competenza primaria o prevalente sull'opera o sugli interventi o sui programmi di intervento, promuove la conclusione di un accordo di programma, anche su richiesta di uno o più soggetti interessati, per assicurare il coordinamento delle azioni e per determinare i tempi, le modalità, il finanziamento ed ogni altro connesso adempimento. "(comma 1)... (omissis) "4. L'accordo, consistente nel consenso unanime del presidente della regione, del presidente della provincia, dei sindaci e delle altre amministrazioni interessate, è approvato con atto formale del presidente della regione o del presidente della provincia o del sindaco ed è pubblicato nel Bollettino Ufficiale della regione. L'accordo, qualora adottato con decreto del presidente della regione, produce gli effetti della intesa di cui all'art. 81 del d. P. R. 24 luglio 1977, n. 616, determinando le eventuali e conseguenti variazioni degli strumenti urbanistici e sostituendo le concessioni edilizie, sempre che vi sia l'assenso del comune interessato".*

Dalla delibera ora citata e dalla riportata normativa risulta necessario il perfezionamento di un accordo tra il presidente della regione, il presidente della provincia e i sindaci e delle altre amministrazioni interessate, approvato con atto formale del presidente della regione o del presidente della provincia o del sindaco ed è pubblicato nel Bollettino Ufficiale della regione. È solo con tale accordo che si determinano le eventuali e conseguenti variazioni degli strumenti urbanistici e la sostituzione delle concessioni edilizie, sempre che vi sia l'assenso del comune interessato.

Di tale atto e della sua pubblicazione nel Bollettino Ufficiale della regione non vi è alcuna menzione.

La citata delibera n. 53 del 2003, nelle premesse, chiaramente esplicita che essa costituisce la prima fase di un piano di rilocalizzazione delle volumetrie e, nella fase dispositiva conferma che per il programma di trasformazione urbanistica di (omissis) e aree E1 di (omissis) passano da "sottozona E1" a zona "in corso di convenzione" e le aree in località (omissis) da "sottozona E1" a "zona in corso di convenzione".

Solamente dal perfezionamento della procedura prevista per l'accordo di programma e con la conseguente approvazione dei piani urbanistici e delle relative varianti al PRG con l'individuazione esatta delle volumetrie concordate in compensazione di quelle originarie perdute, attraverso l'identificazione precisa delle aree attraverso gli identificativi catastali sorge il diritto edificatorio frutto della compensazione edificatoria che potrà essere oggetto di eventuale imposizione ai fini Ici.

In tal senso in una controversia intercorsa tra le medesime parti, ma sotto la diversa questione dell'imponibilità delle aree nelle quali il diritto edificatorio è stato soppresso la S.0 si è già pronunciata affermando che un'area già edificabile e poi assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta, ove sia inserita in un programma di "compensazione urbanistica" non è assoggettabile ad imposta, atteso che il diritto edificatorio compensativo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 37934 del 02/12/2021, Rv. 663094 - 01)

Nel caso di specie, ai fini dell'assoggettamento a Ici delle aree cd di atterraggio, è stata allegata all'avviso di accertamento solo la prova dell'avvio del programma di compensazione edificatoria, ma non risulta la prova del suo perfezionamento. Sulla località (omissis) sono interessate diverse società aventi diritti edificatori da compensare e la delibera fa riferimento a volumetrie complessive, ma da essa non si evince alcun elemento per una quantificazione dei diritti edificatori facenti capo a ciascuno dei titolari.



In capo alla ricorrente, dunque, al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento vi era solo l'aspettativa di vedere riconosciuto il proprio diritto edificatorio, ormai soppresso sui terreni oggetto del giudizio, su una diversa area. L'area di atterraggio non era stata, infatti, ancora individuata e lo *jus aedificandi* esprimeva la massima volatilità rispetto alla proprietà del suolo per restare nella terminologia utilizzata da Cass. Sez. U, n. 23902/2020, Rv. 659609 - 01, cit.

Del resto, tale circostanza è indirettamente riconosciuta anche dalla sentenza impugnata laddove, facendo riferimento alla censura relativa all'arbitrarietà dei valori accertati, ha riconosciuto che i criteri utilizzati per la determinazione dell'imposta non potevano che riguardare *"l'area originaria, atteso che 'la specifica area d'atterraggio' risultava nel periodo in contestazione sprovvista di strumento attuativo"*.

Da tale osservazione deriva l'incoerenza della decisione impugnata che ha ritenuto corretta l'imposizione dell'Ici su aree nelle quali il relativo diritto edificatorio non era ancora sorto, determinandola sulla base di indici di edificabilità riferiti ad aree che non erano più edificabili, in quanto le aree non erano più edificabili.

5.4. In relazione al presente motivo di impugnazione può essere, dunque, affermato il seguente principio di diritto : *"L'assoggettabilità ad Ici di un'area, individuata in un programma di compensazione urbanistica come destinataria del trasferimento di un diritto edificatorio, si determina solamente a seguito del perfezionamento della procedura predisposta per l'accordo di programma, ove prevista, con la conseguente approvazione dei piani urbanistici e delle relative varianti al PRG, attraverso l'individuazione esatta delle volumetrie concordate in compensazione e l'identificazione precisa delle aree per il tramite degli identificativi catastali"*.

6. Con il secondo motivo la ricorrente solleva questione di legittimità costituzionale delle norme contenute negli artt. 1 e 2 del d.lgs. n. 504, laddove dovesse ritenersi fondata l'interpretazione normativa data nella sentenza impugnata, per violazione degli artt. 3, 23 e 53 Cost. Avallando

detta interpretazione, ad avviso della ricorrente, sarebbero illegittimamente assimilati soggetti proprietari di aree poste in diverse situazioni urbanistiche e contributive.

6. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta, in via subordinata, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 11 del d.lgs. n. 504 del 1992, 7 del d.lgs. n. 212 del 2000 per l'assoluta arbitrarietà dei valori contestati. In proposito confuta l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata che le censure mosse in proposito fossero generiche, riportando parti di esse. Lamenta altresì che la sentenza abbia invertito l'onere probatorio sostenendo che il contribuente non avrebbe dimostrato la scorrettezza dei criteri adottati. Deduce, per contestare l'affermata genericità delle contestazioni, di avere eccepito la mancata produzione in giudizio di un documento (elaborato n. 17) utilizzato come parametro per la determinazione del valore imponibile.
7. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la motivazione apparente e l'omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 c.p.c. sempre in relazione all'assunta arbitrarietà dei valori accertati. Si duole che la sentenza non si sia pronunciata sul fatto che lo stesso comune di Roma abbia utilizzato parametri valutativi riferiti ad una condizione urbanistica perfezionata, insussistente nel caso di specie. Contesta l'arbitrarietà dell'utilizzo di valori astratti e statistici riferiti al comprensorio di (omissis) caratterizzato da assoluta inedificabilità e, riportando le specifiche contestazioni sollevate sul punto, evidenzia l'omessa pronuncia della sentenza impugnata che ha, invece, bollato come generiche.
8. Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 8 del d. lgs. n. 47 del 1997. Contesta l'applicabilità delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa.
9. I motivi secondo terzo quarto e quinto restano assorbiti dalle ragioni dell'accoglimento del primo motivo, non residuando ulteriori accertamenti in fatto.



10. Segue l'accoglimento del ricorso e dell'originario ricorso introduttivo, non residuando ulteriori accertamenti in fatto. Le spese dell'intero giudizio devono essere compensate atteso che la giurisprudenza di legittimità sulla questione si è consolidata nel corso del giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte:

- accoglie il primo motivo del ricorso, assorbiti gli altri;  
cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso introduttivo;
- compensa le spese dell'intero giudizio;

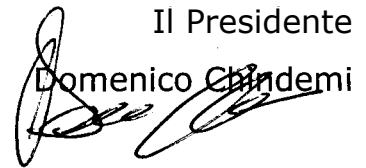
Così deciso in Roma, il 15 dicembre 2022

Il Consigliere est.

Stefania Billi



Il Presidente  
Domenico Chindemi



Depositato in Cancelleria



oggi,

GEN. 223

Doti<sub>4</sub>Aliok . 2<sup>a</sup> ali  
o GrurnTroffif