



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

Composta da

Stalla Giacomo Maria ·Presidente -

Paolitto Liberato ·Consigliere -

Candia Ugo ·Consigliere -

Billi Stefania ·Consigliere Rel. -

Lo Sardo Giuseppe ·Consigliere -

Oggetto: IMU

R.G.N. 11432/2023

UP - 28/01/2026

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA INTERLOCUTORIA**

sul ricorso iscritto al n. 11432/2022 R.G. proposto da

Comune di Golfo Aranci, in persona del Sindaco p.t., rappresentato e  
difeso dall'Avv. [REDACTED] e dall'Avv. [REDACTED]

– *ricorrente* –

contro

[REDACTED] s.r.l., in persona del legale rappresentante p.t.,  
rappresentata e difesa dall'Avv. [REDACTED]

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado  
della Sardegna n. 93/2023 depositata il 31 gennaio 2023;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28 gennaio  
2026 dal Consigliere Stefania Billi.

**FATTI DI CAUSA**

La controversia ha ad oggetto cinque avvisi di accertamento (nn.

[REDACTED],



██████████) con cui il Comune di Golfo Aranci (d'ora in poi ricorrente) ha chiesto a ██████████ s.r.l., (d'ora in poi controricorrente) il pagamento dell'Ici per gli anni 2007, 2008, 2009, 2020, 2011, in merito a terreni edificabili in Zona C2 per mq. 154.493.

La questione riguarda l'applicazione dell'imposta in oggetto su terreni in possesso del Comune ricorrente in forza di espropriazione, attivata a seguito di una procedura di pubblica utilità, successivamente dichiarata illegittima, svolta in assenza di un decreto di esproprio, che ha determinato una modifica dello stato dei luoghi ed uno spossessamento senza alcuna forma di indennizzo.

La CTP ha rigettato il ricorso.

La CTR ha riformato la pronuncia di primo grado, accogliendo l'appello dell'odierna controricorrente, sulla base delle seguenti ragioni:

- i beni oggetto di imposizione coincidono, sulla base dei dati catastali, con quelli che la ██████████ s.p.a. (d'ora in poi ██████████ s.p.a.), partecipata dal Comune, ha utilizzato a seguito di un esproprio eseguito su delega del Comune stesso per la trasformazione dei quali aveva ottenuto una regolare autorizzazione dalla Regione Sardegna;
- dato che il presupposto impositivo consiste nel possesso degli immobili, nel caso di specie, questo non sussiste, in quanto i terreni erano posseduti dal Comune per mezzo della partecipata ██████████ s.p.a.;
- la potenzialità edificatoria era pari a zero, trattandosi di inedificabilità assoluta.

Il Comune ha proposto ricorso fondato su un unico motivo e depositato memoria; la controparte si è costituita con controricorso ed ha depositato memoria.



Con ordinanza n. 16687 del 2024 la causa è stata rinviata per la trattazione in pubblica udienza, al fine di suscitare il pieno contraddittorio sui seguenti aspetti di rilevanza nomofilattica:

a) se il possesso, quale presupposto impositivo dell'Ici, debba sempre corrispondere all'esercizio di un diritto reale o incontri il limite della sussistenza della effettiva capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.;

b) se debba, quindi, essere escluso il presupposto impositivo nell'ipotesi in cui l'immobile sia stato dichiarato da un provvedimento giudiziale abusivamente occupato, in modo tale da renderlo inutilizzabile ed indisponibile (nella specie, in forza di un'espropriazione attivata a seguito di una procedura di pubblica utilità, svolta in assenza di un decreto di esproprio, che ha determinato uno spossessamento e una modifica dello stato dei luoghi).

Il Procuratore Generale ha rassegnato conclusioni scritte chiedendo il rigetto del ricorso; la controricorrente ha depositato ulteriore memoria.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con l'unico motivo di impugnazione il ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione dell'art. 1, commi 1 e 2, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Sostiene che, ai fini dell'applicazione della norma e, dunque, del pagamento dell'imposta, sono ritenuti indefettibili due presupposti: uno, oggettivo, riferito al possesso; uno, soggettivo, che individua il soggetto passivo di imposta nel proprietario dell'immobile, o titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie. Censura la sentenza impugnata laddove non ha inteso il requisito del possesso nel senso di potere di fatto sulla cosa corrispondente all'esercizio di un diritto reale.
2. La preliminare eccezione di inammissibilità del ricorso, sollevata dalla controricorrente, per asserita mancata impugnazione di una



delle *rationes decidendi* su cui sarebbe basata la motivazione della sentenza impugnata, non è fondata.

Il ricorrente sostiene che la sentenza abbia motivato il difetto del presupposto impositivo sull'inesistenza del possesso in capo alla società appellante, oggi controricorrente (prima ragione), nonché sulla circostanza che la potenzialità edificatoria fosse pari a zero per essere stata del tutto sfruttata dal Comune (seconda ragione).

La sentenza afferma: « È indiscutibile che la imposta ici debba essere pagata da chi esercita il possesso degli immobili e, nella fattispecie in esame, negli anni de quibus, va rilevata la assoluta inesistenza del presupposto oggettivo del possesso in capo all'appellante in quanto i terreni con riferimento ai quali il Comune di Golfo Aranci ha chiesto il pagamento della imposta erano posseduti dal Comune medesimo mediante la partecipata [REDACTED] La potenzialità edificatoria, insomma, era pari a zero trattandosi di inedificabilità assoluta.»

2.1. Ritene il Collegio che non vi siano propriamente due ragioni del decidere a base della decisione impugnata. La riduzione a zero della capacità edificatoria è rappresentata infatti come una mera e necessaria conseguenza dello spossessamento effettuato dal Comune, e non come l'esito di un accertamento fattuale diverso ed ulteriore su una caratteristica oggettiva ed indipendente del bene. In tale senso va interpretato anche l'utilizzo dell'avverbio 'insomma' con funzione conclusiva e riassuntiva di quanto appena sopra esposto.

3. La questione oggetto del presente giudizio riguarda un'occupazione senza titolo effettuata dal Comune di Golfo Aranci di cui è stata accertata l'illegittimità con l'annullamento dei relativi atti amministrativi; è stato, inoltre, disposto lo scioglimento della [REDACTED] s.p.a., a cui il ricorrente



aveva affidato la realizzazione delle opere sui terreni della controricorrente.

Nella specie, come risulta dalla sentenza impugnata, dagli atti difensivi e dalla documentazione allegata, il Comune di Golfo Aranci decideva di procedere ad una trasformazione del proprio territorio, nella quale erano ricompresi i terreni di proprietà della controricorrente mediante la costituzione di una [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] ( [REDACTED] s.p.a.), ai sensi dell'art. 59 L. n. 127 del 1997 e dell'art. 120 del D.Lgs. n. 267 del 2000, a tal fine ricorrendo anche a finanziamenti statali. Essendo andate deserte due procedure di gara, è stata avviata una procedura di scelta del socio a trattativa privata.

L'odierna controricorrente ha fatto ricorso innanzi al T.A.R., censurando il procedimento di scelta del socio; la domanda è stata accolta dal T.A.R. Sardegna (sentenza n. 1328/2009, all. 22 di cui alla memoria della controricorrente) con annullamento degli atti impugnati, e sostanzialmente confermata dal Consiglio di Stato (sentenza n. 3490/2010, all. 23).

Tali circostanze trovano conferma nella sentenza di primo grado (CTP di Sassari n. 3 del 2019, all. 5 fasc. ricorrente e nella sentenza T.A.R. n. 275/2020 all. 7 fasc. ricorrente) da cui si evince che, a seguito dell'annullamento della procedura, era stata richiesta la riconsegna dei terreni occupati, previa rimessione in pristino dello stato dei luoghi.

Risulta, inoltre, che a seguito di delibera di pubblica utilità delle aree da trasformare per mezzo della [REDACTED] s.p.a., successivamente prorogata, il ricorrente abbia: delegato i poteri di occupazione e di esproprio delle suddette aree alla propria partecipata; rilasciato in favore della [REDACTED] s.p.a. l'autorizzazione alla trasformazione edilizia; occupato i terreni trasformandoli con opere edili di scavo e di



movimento terra (v. T.A.R. Sardegna n. 1328/2009; Consiglio di Stato n. 3490/2010, citate, e ricorso in appello della controricorrente p. 4).

Il T.A.R. Sardegna, adito in sede di ottemperanza, dopo avere accertato le avvenute trasformazioni edilizie sui terreni in oggetto, ha ordinato al Comune la messa in pristino dei terreni e la loro restituzione all'intimata (sent. n. 532 del 2011), ordine mai eseguito.

Il ricorrente che ha, inoltre, deliberato di non adempiere all'ordine giudiziale (all. 30 e 31 memoria controricorrente), ha proposto appello innanzi al Consiglio di Stato, eccependo l'incompetenza del giudice amministrativo, prospettando l'impossibilità di procedere alla restituzione dei terreni, in quanto posseduti ed utilizzati dal 2006 in poi per le trasformazioni edilizie ed urbanistiche dalla [REDACTED] s.p.a.

Il Consiglio di Stato ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso in primo grado dell'odierna controricorrente per vizi di forma, individuando la competenza del giudice ordinario (sent. n. 5932/2011).

La controricorrente ha agito per la restituzione dei terreni occupati, per la riduzione in pristino dello stato dei luoghi e per il risarcimento del danno. È stato, infatti, giudizialmente accertato che i terreni non sono mai stati formalmente oggetto di decretazione d'occupazione d'urgenza (sentenza T.A.R. n. 275/2020 all. 7 fasc. ricorrente, citata).

4. Il presupposto dell'Ici è «il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa» (art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992).



L'art. 3, comma 1, prevede che i «soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'articolo 1, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi...».

Secondo un principio consolidato di legittimità, ai fini dell'individuazione della legittimazione passiva, la situazione di possesso rilevante è quella legata alla titolarità di un diritto reale. Si è, infatti, affermato che dalla lettura combinata degli artt. 1 e 3 del d.lgs. n. 504 del 1992 si evince che soggetto passivo dell'imposta può essere soltanto il proprietario o il titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile (Cass., Sez. 5, n. 21451/2009, Rv. 609987 - 01, Sez. 2, n. 10987/2013, Rv. 626387 - 01).

Secondo il consolidato ed uniforme orientamento della giurisprudenza di legittimità, la norma tributaria fa riferimento solo alla nozione di *jus possidendi*, cosicché l'elenco dei soggetti passivi indicati dalla norma tributaria costituisce un *numerus clausus*, in quanto collegato alla titolarità del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento (Cass. Sez. 6 - 5, n. 24972/2022, Rv. 665739 - 01; Sez. 5, n. 7274/2019, Rv. 653046 - 01; Sez. 6-5, n. 14119/2017; Sez. 5 n. 6192/2007, Rv. 597895 - 01), con talune eccezioni espressamente e tassativamente individuate, date dalla previsione del conduttore nel *leasing* finanziario (Cass., Sez. 5, n. 13120/2022, Rv. 664589 - 01; Cass., Sez. 5., nn. 10589/2023, 10594/2023, 10617/2023, 10708/2023 e 10733/2023; Cass., Sez. 5, n. 6232/2024; Cass., Sez. 5, n. 5447/2025), del concessionario di area pertinente al demanio (Cass., Sez. 5, n. 33701/2023, Rv. 669798 - 01, Sez. 5, n. 11000/2025, Rv. 674965 - 01, Sez. 5, n. 27259/2025, Rv. 676853 - 01)) o al patrimonio indisponibile (Cass., Sez. 5, n. 18946/2025, Rv. 675200 - 01) dello Stato o di



enti territoriali, del coniuge assegnatario dell'abitazione familiare nei procedimenti di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio (ex art. 4, comma 12-*bis*, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 – Cass., 5, n. 6544/2023, Rv. 667339 - 01) o del convivente *more uxorio* assegnatario dell'abitazione familiare in caso di cessazione del rapporto (ex art. 4, comma 12-*bis*, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 – Cass., Sez. 5, n. 11416/2019, Rv. 653668 - 01), nei quali il legislatore ha dato autonoma e specifica rilevanza alla detenzione “*qualificata*” dalla connessione ad un titolo contrattuale, amministrativo o giudiziale.

Seguendo la stessa impostazione, è stato anche affermato, sempre in tema di ICI, che il proprietario degli immobili oggetto di sequestro penale, disposto ai sensi dell'art. 2 *ter* della l. n. 575 del 1965 o del successivo art. 20 del d.lgs. n. 159 del 2011, è soggetto passivo d'imposta, non giustificandosi alcuna esenzione dal pagamento del tributo, atteso che il presupposto impositivo è la titolarità del diritto reale e non la disponibilità del bene, e che il sequestro penale, a differenza della confisca, non comporta la perdita della titolarità dei beni ad esso sottoposti (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 22216/2015, Rv. 637184 – 01, Sez. 6 - 5, n. 14678/2016, Rv. 640555 - 01).

Un più recente indirizzo giurisprudenziale formatosi in tema di IMU, a conferma dei suesposti principi espressi in materia di ICI, ha affermato che nel *leasing*, in base al disposto dell'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, soggetto passivo dell'IMU, nell'ipotesi di risoluzione del contratto, è il locatore, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto non è la detenzione materiale del bene da parte di quest'ultimo ad assumere rilevanza ai fini impositivi, bensì



l'esistenza di un vincolo contrattuale che ne legittima la detenzione qualificata, a nulla rilevando la diversa previsione sopravvenuta di cui all'art. 1, comma 672, della l. n. 147 del 2013, in tema di TASI (Cass., Sez. 5, n. 6844/2023, Rv. 667380 - 01, Sez. 5, n. 29973/2019, Rv. 655919 - 01).

Restando sul medesimo contratto, in tema di IMU, si è di recente affermato che, in caso di occupazione abusiva dell'immobile da parte di terzi che segua ad inadempimento del contratto di *leasing* finanziario con conseguente rilascio dell'immobile, l'imposta è comunque dovuta dal locatore finanziario, a meno che - secondo quanto indicato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 60 del 2024 - egli non abbia presentato denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614, comma 2, o 633 c.p. o non sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale per l'occupazione abusiva (Cass., Sez. 5, n. 10420/2025, Rv. 674951 - 01).

- 4.1. Con più specifico riferimento ad ipotesi di spossessamento del bene da parte della p.a., le Sezioni Unite di questa Corte hanno, al riguardo, affermato che, in tema di occupazione temporanea e d'urgenza di un immobile espropriando, il periodo di occupazione legittima decorre dal momento della effettiva immissione in possesso del beneficiario dell'occupazione, che si verifica, di regola, in conseguenza del c.d. "dimensionamento", consistente nell'individuazione dell'area mediante infissione di picchetti e nell'affermazione degli incaricati dell'operazione che da quel momento il possesso dell'area s'intende trasferito all'amministrazione espropriante costituendosi, per effetto di tali comportamenti, una impossibilità giuridica dell'ulteriore godimento dell'immobile da parte del proprietario. Dalla stessa data decorre - per le occupazioni regolate, *ratione temporis*, dall'art. 20 della legge



n. 865 del 1971 - anche il diritto alla corrispondente indennità (il quale postula che il proprietario abbia effettivamente perduto la disponibilità del bene). L'indisponibilità giuridica derivante dalla mera pronuncia del decreto di occupazione può invece costituire presupposto per il riconoscimento di un indennizzo, in favore del proprietario dell'immobile, soltanto ove quest'ultimo fornisca la dimostrazione dell'esistenza di un pregiudizio effettivo (quale, ad esempio, quello derivante dall'impossibilità di alienazione del bene in presenza di concrete possibilità) (Cass. Sez. U, n. 18077/2009, Rv. 609261 - 01, Sez. 1, n. 9488/2014, Rv. 631151 - 01).

La giurisprudenza di legittimità ha, poi, ripetutamente riconosciuto la legittimazione passiva, per il pagamento del tributo per cui è causa, in capo al proprietario del cespite sottoposto a procedura ablatoria, allorché vi sia stata occupazione temporanea d'urgenza da parte della P.A., finché non sia intervenuto il decreto di esproprio (Cass., Sez. 5, n. 29195/2017; Sez. 5, n. 4753/2010, Rv. 611757 - 01, Sez. 1, n. 21433/2007, Rv. 600658 - 01 Sez. 1, Rv. 600658 - 01, Sez. 1, n. 10686/2005, Rv. 584029 - 01).

In tal senso si è affermato che l'occupazione temporanea d'urgenza di un terreno da parte della P.A. non priva il proprietario del possesso del bene fino a quando non intervenga il decreto di esproprio (o comunque l'ablazione) del fondo, sicché egli resta soggetto passivo dell'imposta, ancorché l'immobile sia detenuto dall'occupante (Cass., Sez. 6 - 5, n. 19041/2016, Rv. 641107 - 01, in tema di occupazione temporanea; Sez. 5, n. 21157/2016, Rv. 641467 - 01 in tema di requisizione *post terremoto*).

Il principio trova il suo fondamento sul rilievo, sopra accennato, che il fatto generatore dell'imposta è la situazione di possesso, inteso come attività corrispondente all'esercizio di un diritto reale, e non di quella di mera detenzione.



Su questo tracciato, si è da tempo affermato che l'occupazione di urgenza, per il suo carattere coattivo, non priva il proprietario del possesso dell'immobile, in quanto il bene, finché non interviene il decreto di esproprio o comunque l'ablazione, continua ad appartenere a lui - tanto che per tal motivo gli si riconosce un'indennità per l'occupazione - mentre nell'occupante, che riconosce la proprietà in capo all'espropriando, manca l'*animus rem sibi habendi*, onde lo stesso è un mero detentore. Ne consegue che il proprietario è soggetto passivo dell'ICI ed è, quindi, obbligato a presentare la relativa dichiarazione, anche se l'immobile è detenuto da terzi (Cass. Sez. 1, n. 21433/2007, Rv. 600658 - 01, cit.; Sez. 1, n. 10686/2005, Rv. 584029 - 01; Sez. 5, n. 4753/2010, Rv. 611757 - 01).

È stato, poi, anche ritenuto che, in tema di ICI, l'occupazione temporanea d'urgenza di un terreno da parte della P.A. con effettiva immissione nel possesso dell'immobile ed irreversibile trasformazione del fondo, a seguito della realizzazione dell'opera pubblica, la cui legittimità non è contestata, priva il proprietario del possesso del bene, con la conseguenza che lo stesso non è tenuto al pagamento dell'imposta (Cass., Sez. 5, n. 5626/2015, Rv. 635192 - 01).

Giurisprudenza di legittimità successiva (Cass., Sez. 5, n. 21157/2016, Rv. 641467 - 01, cit.), ha evidenziato che il presupposto qualificante dell'esenzione dal pagamento dell'Ici viene individuato nella perdita del possesso del bene; «a sua volta individuato, nella concretezza della fattispecie considerata, nella irreversibile trasformazione del fondo a seguito della realizzazione dell'opera pubblica. Situazione, quest'ultima, determinante il venir meno del possesso in capo al soggetto passivo anche nel suo atteggiarsi 'solo animo', posto che in nessun modo - visto il



definitivo mutamento dello stato dei luoghi e della destinazione dell'area - il proprietario potrà mirare a ripristinare un potere di fatto con la cosa corrispondente all'esercizio del diritto dominicale. Anche il precedente di legittimità in questione (n.d.r. Cass., Sez. 5, n. 5626/2015, Rv. 635192 - 01), dunque, si pone a ben vedere nel solco dell'orientamento su riportato, ricollegando anch'esso l'esonero da Ici all'ipotesi di definitivo spossessamento del bene, ancorché ritenuto ravvisabile, non solo, in coincidenza con il provvedimento formalmente ablativo della proprietà, ma anche nella irreversibile trasformazione dell'area da parte della PA occupante (rilevante anche sul piano soggettivo, in quanto dimostrativo dell'impiego *uti dominus* del bene da parte del detentore). In tale situazione, e soltanto in questa, in definitiva, può dirsi venuto meno il presupposto dell'imposizione; come detto insito, ex art.1 d.lgs. 504/92, nel «possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa».

In sintesi, può affermarsi, sulla base delle pronunce di legittimità ora richiamate che l'esenzione dal pagamento dell'Ici per il venire meno del presupposto impositivo può essere collegata:

- al provvedimento formalmente ablativo della proprietà;
- alla irreversibile trasformazione dell'area da parte della PA occupante, a seguito dell'immissione in possesso, la cui legittimità non è contestata (tale ipotesi di definitivo spossessamento del bene è rilevante anche sul piano soggettivo, in quanto dimostrativo dell'impiego *uti dominus* del bene da parte del detentore).

Per completezza è necessario dare conto di un ulteriore orientamento giurisprudenziale, secondo cui, in tema di ICI, non può ritenersi soggetto passivo dell'imposta, ai sensi dell'art. 3 del d.lgs.



n. 504 del 1992, la P.A. che abbia realizzato un'opera pubblica sul fondo occupato in virtù della cd. accessione invertita, tenuto conto che la realizzazione di tale opera costituisce attività di mero fatto, di per sé inidonea a costituire un titolo di acquisto della proprietà, come pure evidenziato dalla costante giurisprudenza della Corte EDU, che ha affermato la contrarietà della cd. espropriazione indiretta alla Convenzione EDU e negato la possibilità di individuare sistemi di acquisizione diversi da quello consensuale del contratto e da quello autoritativo del legittimo procedimento ablatorio (Cass., Sez. 5, n. 19572/2017, Rv. 645294 - 01; Sez. 5, n. 29195/2017; Sez. 6 - 5, n. 22962/2022).

Tale orientamento si fonda sul principio espresso dalle Sezioni Unite, secondo cui l'occupazione e la manipolazione del bene immobile di un privato da parte della P.A., allorché il decreto di esproprio non sia stato emesso o sia stato annullato, integra un illecito di natura permanente che dà luogo ad una pretesa risarcitoria avente sempre ad oggetto i danni per il periodo, non coperto dall'eventuale occupazione legittima, durante il quale il privato ha subito la perdita delle utilità ricavabili dal bene sino al momento della restituzione, ovvero della domanda di risarcimento per equivalente che egli può esperire, in alternativa, abdicando alla proprietà del bene stesso (Cass., Sez. U, n. 735/2015, Rv. 634018 - 01).

4.2. Il Collegio ritiene che i principi di legittimità da ultimo riportati non possano trovare piana applicazione nella presente fattispecie.

Le ipotesi di esonero per il venire meno del presupposto del possesso, vagliate dalla giurisprudenza sopra richiamata, in particolare, quelle dovute a irreversibile trasformazione dell'area da parte della PA occupante sono, infatti, tutte caratterizzate da procedure di occupazione la cui legittimità non è contestata. Nel caso in esame, invece, la trasformazione irreversibile si è



determinata a seguito di procedimenti amministrativi dichiarati illegittimi in accoglimento delle istanze del proprietario volte ad ottenere il ripristino delle condizioni di pieno possesso e godimento.

Si è inoltre affermato che le ulteriori ipotesi in cui il decreto di esproprio non sia stato emesso o sia stato annullato integrino un illecito di natura permanente che dà luogo ad una pretesa risarcitoria.

Tenuto conto che nella fattispecie in esame la disciplina favorevole alla controricorrente non troverebbe applicazione, si pone la necessità di valutare se, alla luce del sopra esposto assetto normativo, un'applicazione ferma e rigorosa del diritto vivente (nella esegesi declinata dalla richiamata giurisprudenza di legittimità) non si ponga in contrasto con i principi costituzionali.

In presenza di un orientamento giurisprudenziale consolidato, il giudice *a quo* ha, infatti, la facoltà di assumere l'interpretazione censurata in termini di «diritto vivente» e di richiederne su tale presupposto il controllo di compatibilità con i parametri costituzionali, ciò, senza che gli si possa addebitare di non aver seguito altra interpretazione, più aderente ai parametri stessi, (Corte Cost. sentenze n. 1 del 2021, n. 95 del 2020, n. 32 del 2020, n. 12 del 2020, n. 189 del 2019, n. 141 del 2019, n. 75 del 2019, n. 39 del 2018, n. 259 del 2017, n. 122 del 2017, n. 200 del 2016, n. 11 del 2015, n. 242 del 2014, n. 191 del 2013, n. 258 del 2012, n. 117 del 2012 e n. 91 del 2004).

Il caso di specie non trova precedenti di legittimità specifici e un maggiore approfondimento si impone alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 60 del 2024. Con essa, come ben noto, è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 3, primo comma, e 53, primo comma, Cost., l'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, nel testo applicabile *ratione temporis*,



nella parte in cui non prevede l'esenzione, per il periodo dell'anno durante il quale sussiste la condizione di occupazione abusiva, dal pagamento dell'IMU per gli immobili non utilizzabili, né disponibili a seguito di occupazione abusiva, per la quale sia stata tempestivamente presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

Si è, dunque, affermato che - indipendentemente dalla nozione di possesso - è irragionevole affermare che sussista la capacità contributiva del proprietario che abbia subito l'occupazione abusiva di un immobile che lo renda inutilizzabile e indisponibile.

È stato, con tale pronuncia, riaffermato il principio, tanto consolidato da potersi ritenere quale uno dei pilastri della giurisprudenza costituzionale in materia tributaria, secondo cui ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza, con la conseguenza che la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva, che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto (nello stesso senso C.Cost. sent. n. 10/2023- mass. 0045322; sent. n. 120/2020 - mass. 45650; sent. n. 156/2001 - mass. 26245; sent. n. 111/1997 - mass. 23271; sent. 21/1996 - mass. 22138; sent. 143/1995 - mass. 21365; sent. 179/1985 - mass. 10989; sent. 200/1976 - mass. 8507).

Né è possibile pervenire a diversa soluzione in forza dell'intervento legislativo di cui all'art. 1, 81° comma, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, secondo il quale, a decorrere dal 1° gennaio 2023, «Sono esenti dall'imposta, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'Autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli articoli 614, secondo



comma, o 633 del codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale».

La tipicità della previsione normativa ora riportata, circoscritta a specifiche ipotesi di rilevanza penale, esclude, infatti, una sua applicazione estensiva (già esclusa dalla citata sentenza C.Cost. n. 60/2024 che ritenne inevitabile una pronuncia di illegittimità costituzionale della norma impositiva denunciata, pur con riguardo ad una fattispecie materiale del tutto sovrapponibile a quella disciplinata dal legislatore del 2022), tanto più vista la sua natura innovativa e non interpretativa, in una con la natura esonerativa e di stretta interpretazione della materia.

Non ritiene il Collegio che sia percorribile la strada dell'interpretazione costituzionalmente orientata, tenuto conto della diversità dei parametri fattuali, nonché della peculiarità soggettiva della fattispecie, atteso che nel caso in esame una parte è un ente pubblico, come tale regolato da specifiche ed inderogabili discipline in ragione degli interessi pubblici sottesi alla sua azione.

Sollevando questione di legittimità costituzionale in materia di Ici sull'abitazione principale, già Cass., Sez. U, n. 26774 del 2024 ha, del resto, ritenuto non applicabile *de plano* quanto poco prima affermato dalla Corte Costituzionale (sent. n. 209/2022) su analoga questione in materia di Imu.

Una interpretazione alternativa andrebbe poi ad incidere sul presupposto d'imposta, il quale deve essere necessariamente tipizzato dalla legge. Ad oggi, infatti, in forza dell'indirizzo interpretativo sopra richiamato, esso è legato ad una situazione di possesso riconducibile alla titolarità di un diritto reale.

Una simile interpretazione determinerebbe, in altri termini, senza ben delinearne i confini, uno scollegamento tra la soggettività passiva d'imposta e il numero chiuso dei diritti reali, legame



fondamentale per la verifica di uno degli elementi richiesti per la sussistenza del presupposto impositivo.

Con ciò si rischierebbe, quindi, di introdurre una casistica eterogenea, mutevole e non ben perimetrata di esclusione dalla imposta non prevista per legge (esclusione oggi calibrata sul comportamento illegittimo della PA, ma ipotizzabile in molte altre fattispecie concrete di spossessamento), senza un sicuro vaglio costituzionale circa la nozione di possesso rilevante ai fini Ici (ed Imu).

Si osserva, infine, che se un'interpretazione costituzionalmente orientata è risultata preclusa con riguardo ad una situazione di massima evidenza e gravità perché di rilevanza penale (Cass., Sez. 5, n. 9956/2023, ordinanza da cui è scaturita la citata decisione della Corte Costituzionale n. 60 del 2024), a maggior ragione è sostenibile tale preclusione, nella presente fattispecie, ove l'occupazione delle aree è avvenuta pur sempre nell'ambito di potestà autoritativa di pubblico interesse, sebbene successivamente accertata in via giudiziale come illegittima nel suo effetto ablativo.

5. Per quanto riguarda il profilo della manifesta infondatezza, il Collegio ritiene che sussistano seri dubbi di incompatibilità della norma con le previsioni di cui agli artt. 3, 42 e 53 Cost..

5.1 È ben noto che la Corte Costituzionale, nel delineare la portata dell'art. 53 Cost., ha individuato tre requisiti essenziali della capacità contributiva: l'effettività, la certezza e l'attualità (tra le tante: Corte Cost., 12 luglio 1967, n. 109; Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200; Corte Cost., 26 marzo 1980, n. 42; Corte Cost., 22 aprile 1980, n. 54; Corte Cost., n. 252/1992; Corte Cost., 29 gennaio 1996, n. 73; Corte Cost., 26 luglio 2000, n. 362).

In ordine al primo requisito, il nesso tra il fatto rivelatore di capacità contributiva e il tributo deve essere effettivo e non apparente o



fittizio. L'effettività esprime, infatti, la concreta idoneità del presupposto rispetto all'obbligazione d'imposta, la quale dovrà avere ad oggetto una manifestazione economica reale, che consenta la misurazione di un reddito esistente e non meramente presunto.

Alla stregua dell'impostazione della Consulta (Corte Cost., 12 luglio 1967, n. 109; Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200), il concorso alle spese pubbliche deve, quindi, salvaguardare il diritto del contribuente ad essere chiamato a concorrere alle spese pubbliche solo in quanto in possesso di effettiva capacità contributiva e idoneità effettiva al pagamento delle imposte, non potendo essere qualificata come capacità contributiva un'idoneità economica che non si basi su fatti reali, ma fittizi (Corte Cost., 26 marzo 1980, n. 42).

La capacità contributiva, inoltre, deve essere effettiva nel senso di certa ed attuale, e non meramente presunta o ipotetica (Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200, cit., 1254; Corte Cost., 26 marzo 1980, n. 42.; Corte Cost., 3 giugno 1992, n. 252; Corte Cost., 29 gennaio 1996, n. 73; Corte Cost., 26 luglio 2000, n. 362). In forza del parametro dell'attualità, infine, il tributo deve essere correlato ad una capacità contributiva presente (in atto), non ad una capacità contributiva passata o futura (Corte Cost., 22 aprile 1980, n. 54), ovvero la capacità contributiva deve sussistere nel momento in cui si verifica il prelievo.

La capacità contributiva risulta, pertanto, inscindibilmente connessa ai principi di ragionevolezza e di uguaglianza tributaria, atteso che, in forza del connubio normativo tra gli artt. 53 e 3 Cost., a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale (Corte Cost., 6 luglio 1972, n. 120).



La giurisprudenza costituzionale ha, altresì, affermato che per capacità contributiva, ai sensi dell'art. 53 Cost., si deve intendere l'idoneità del soggetto all'obbligazione d'imposta, desumibile dal presupposto economico cui l'imposizione è collegata, presupposto che consiste in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni discrezionali riservate al legislatore, salvo, tuttavia, il controllo di legittimità costituzionale sotto il profilo della loro arbitrarietà o irrazionalità (C. Cost. n. 108 del 2023 e, nello stesso senso, n. 201 del 2014).

- 5.2. Il Collegio ritiene che nella presente fattispecie, per le annualità d'imposta in cui le aree sono state oggetto di occupazione di urgenza, affidate alla █████ s.p.a. e irreversibilmente trasformate, il prelievo tributario possa porsi in contrasto con i principi costituzionali sopra richiamati, potendo il comportamento illegittimo della P.A. ricalcare l'ipotesi di occupazione abusiva presa in esame nella pronuncia di incostituzionalità sopra richiamata.

Il possesso, come delineato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, quale elemento costitutivo del presupposto impositivo, per essere effettivo, deve essere tale che l'immobile rientri materialmente nella disponibilità individuale del possessore, così che quest'ultimo possa esercitare le prerogative discendenti dal diritto ricadente sull'immobile.

Nel caso in esame l'attivazione della procedura di occupazione d'urgenza e lo spossessamento delle aree sono stati contrastati con azioni legali che hanno portato alla dichiarazione di illegittimità dell'intera procedura, avvenuta sostanzialmente di fatto, in quanto i terreni non sono mai stati formalmente oggetto di decretazione d'occupazione d'urgenza (sentenza T.A.R. n. 275/2020 all. 7 fasc. ricorrente, citata).



In tal senso le diverse azioni giudiziali proposte dalla controricorrente costituiscono un inequivocabile indice rivelatore dell'impossibilità di utilizzo dei beni, i quali nel frattempo sono stati trasformati.

Diversamente, un'interpretazione meramente formale della soggettività passiva, non temperata dal limite della capacità contributiva effettiva, condurrebbe ad addossare l'imposizione al proprietario che risulta integralmente spossessato e privo di ogni utilità economica del bene per *factum principis* qui riconducibile, peraltro, allo stesso Comune impositore.

In caso di occupazione d'urgenza dichiarata illegittima l'obbligo tributario dovrebbe ritenersi conseguente all'esito delle azioni amministrative e civilistiche previste dall'ordinamento.

Nel caso di una condizione definibile come patologica del sistema, come quella ricorrente nel caso in esame, in cui la contribuente si trovi nell'impossibilità, non solo, di servirsi e trarre beneficio dall'utilizzo diretto o indiretto dei propri terreni, ma anche di recuperare il possesso degli stessi per scelta degli organi pubblici (e non a causa di comportamento illegittimo o per inerzia della stessa contribuente) e, ancora, in presenza di un fatto oggettivo di accertamento giudiziale di illegittimità dell'occupazione dei beni, parrebbe in contrasto con i principi costituzionali imporre il pagamento dell'imposta anche per le annualità in cui permane l'occupazione abusiva. Non vi è dubbio che venga a difettare, nella specie, l'effettiva capacità, in assenza di strumenti giuridici atti a tutelare la proprietà privata.

- 5.3. Nel valutare la condizione, sopra descritta, di oggettiva impossibilità della ricorrente proprietaria di dare concreta estrinsecazione al proprio diritto, e di oggettiva indisponibilità del bene scaturente dall'abusiva occupazione patita, è peraltro degno di



rilievo che i soggetti passivi individuati dalla normativa ICI sono anche quelli che si avvantaggiano dei servizi pubblici (illuminazione, pubblica sicurezza ecc.) resi disponibili dai Comuni, circostanza evidenziata dalla Corte Costituzionale, la quale ha avuto modo di osservare che «l'imposizione ICI non tende a colpire solo i proprietari ma, più in generale, i titolari delle situazioni previste dall'art. 3 (*ndr.* del d.lgs. n. 504/1992), in quanto idonee, nella loro varietà, ad individuare di norma coloro che, avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei Comuni, a beneficio dei quali il gettito viene, a regime, destinato, in sostituzione di altri tributi contestualmente soppressi» (cfr. Corte Cost. 2 aprile 1999, n. 1999, e 22 aprile 1997, n. 111).

6. La disposizione in commento appare, inoltre, in conflitto anche con l'art. 3 Cost. che necessariamente implica un principio di ragionevolezza delle leggi, in forza del quale è necessario che le distinzioni operate dal legislatore tributario, anche per settori economici, non siano irragionevoli o arbitrarie o ingiustificate (C. Cost., 16 luglio 2014, n. 201), al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione.

A parere del Collegio, risulterebbe, invero, irragionevole che al proprietario di un fabbricato inagibile o inabitabile (eventualmente, a causa della sua inerzia) sia riconosciuta, ai sensi dell'art. 8, comma 1, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, una riduzione della base imponibile dell'ICI, mentre, per il proprietario di un terreno trasformato irreversibilmente senza il suo consenso per effetto di una procedura dichiarata illegittima, nell'attesa di recuperare in sede giudiziale il possesso dei terreni e di provvedere alla riduzione in pristino, sia prevista una tassazione integrale.



Sotto un diverso profilo, posto che la violazione del principio di eguaglianza in ambito tributario sussiste laddove situazioni omogenee siano disciplinate in modo ingiustificatamente diverso e non quando alla diversità di disciplina corrispondano situazioni non assimilabili (*ex plurimis*, C. Cost., sentenze n. 108 del 2023, n. 270 del 2022 e n. 172 del 2021, n. 34 del 2025), anche in forza della pronuncia della C. Cost. n. 60 del 2024, si avrebbe che, a fronte di situazioni omogenee in cui il contribuente titolare di un diritto reale, nonostante l'esercizio di azioni legali, è privato del possesso del bene per atto attribuibile a terzi, in un caso di occupazione abusiva da parte di terzi privati e di cui sia precluso lo sgombero per cause indipendenti dalla volontà del contribuente, accertata giudizialmente, viene ritenuto privo di capacità contributiva, mentre nell'altro caso di procedura di occupazione d'urgenza, effettuata da un ente pubblico senza decreto di esproprio, annullata giudizialmente, continuerebbe ad essere ritenuto in grado di esprimere una capacità contributiva. Con l'aggravante, in tale ultimo caso, dell'irreversibile trasformazione del bene.

7. Dubbi di compatibilità costituzionale si pongono anche con l'art. 42, secondo comma, Cost. che garantisce e tutela la proprietà privata. L'occupazione, lo spossessamento e la trasformazione irreversibile dei terreni a fronte dei quali il proprietario contribuente non riceve tutela adeguata determinerebbero, per la pubblica amministrazione, non solo il vantaggio della illegittima disponibilità dei beni, ma anche quello derivante dalla riscossione del tributo, in dipendenza di una situazione illecita dalla stessa posta in essere.

La tassazione di beni occupati *sine titulo* nei termini sopra esposti pone, peraltro, dubbi di tenuta anche con l'art. 1 del Protocollo 1 della Convenzione EDU, posto a tutela della proprietà privata. In diverse occasioni la Corte EDU, infatti, ha affermato che non è



consentito alla pubblica amministrazione trarre vantaggio da propri comportamenti illeciti e, più in generale, da una situazione di illegalità dalla stessa determinata o occasionata (CEDU, 13 ottobre 2015, La Rosa e Alba c. Italia; CEDU, 6 marzo 2007, Scordino c. Italia), ed il principio ha trovato ingresso anche in pronunce rese dalla Corte Costituzionale (Corte Cost., 30 aprile 2015, n. 71; Corte Cost., 8 ottobre 2010, n. 293).

In tal senso più di recente la Corte EDU (Sez. 3, Iskra Doo Belgrado c. Serbia, n. 53002/21, 18 novembre 2025), ha ribadito che anche in presenza di progetti di interesse pubblico, l'ingerenza nei beni da parte di società pubbliche deve avvenire nel rispetto delle procedure legali e garantire una tutela effettiva contro condotte arbitrarie. Nella fattispecie la responsabilità è stata fatta risalire allo Stato, poiché la società che aveva proceduto allo spoglio era una società statale che aveva operato in attuazione di un progetto pubblico.

Nel ritenere, comunque, sanzionabili l'illegittimità dello spossessamento e l'impossibilità di restituzione a causa della destinazione pubblica dell'area, la pronuncia implica l'ammissibilità di un sindacato (di proporzione o adeguatezza) da parte della CEDU sulle ragioni di interesse pubblico addotte a giustificazione dallo Stato.

Sembra, pertanto, che possa ritenersi ammorbidito il rigido orientamento della stessa CEDU che negava la cd. espropriazione indiretta sul presupposto che fosse preclusa l'individuazione di sistemi di acquisizione diversi da quello consensuale del contratto e da quello autoritativo del procedimento ablatorio, principio su cui si fondava la stessa giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. 5, n. 19572/2017, Rv. 645294 – 01, cit.; Sez. 5, n. 29195/2017; Sez. 6 – 5, n. 22962/20228, cit.).



8. In conclusione, il Collegio ritiene non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 42, secondo comma, e 53, primo comma, Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (nel testo vigente *ratione temporis*), nella parte in cui non esclude la soggezione ad ICI del proprietario (o del titolare di altro diritto reale di godimento), che abbia subito l'occupazione di terreni non seguita da decreto d'esproprio, successivamente dichiarata illegittima, la quale abbia dato luogo ad un'irreversibile trasformazione degli stessi, nell'ipotesi in cui lo stesso proprietario si sia immediatamente attivato in sede giudiziale per la restituzione coattiva, la riduzione in pristino dello stato dei luoghi, il risarcimento del danno, nonché per l'annullamento in sede amministrativa della procedura di occupazione.

Tale questione – che mantiene la sua attualità anche nel regime Imu, sul punto improntato agli stessi criteri normativi – appare, altresì, rilevante ai fini della decisione della presente controversia, in quanto l'eventuale declaratoria di illegittimità costituzionale *in parte qua* dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 inciderebbe sull'indirizzo interpretativo (favorevole all'ente impositore) ormai radicatosi su di essa. La decisione del ricorso richiede, invero, l'applicazione della citata disposizione normativa, da qui la rilevanza del dubbio di illegittimità costituzionale in considerazione della sussistenza di un effettivo e concreto rapporto di strumentalità fra la definizione del giudizio principale e la risoluzione della questione di legittimità costituzionale (Corte Cost., 21 dicembre 2021, n. 250).

9. Ai sensi dell'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, alla dichiarazione di rilevanza e non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale segue la sospensione del



presente procedimento e l'immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale.

**P.Q.M.**

La Corte, visti gli artt. 134 Cost. e 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 42, secondo comma, e 53, primo comma, Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (nel testo vigente *ratione temporis*), nella parte in cui non esclude la soggezione ad ICI del proprietario (o del titolare di altro diritto reale di godimento), che abbia subito un'occupazione d'urgenza di terreni non seguita da decreto d'esproprio, successivamente dichiarata illegittima, la quale abbia dato luogo ad un'irreversibile trasformazione degli stessi, nell'ipotesi in cui lo stesso proprietario si sia immediatamente attivato in sede giudiziale per la restituzione coattiva, per la riduzione in pristino dello stato dei luoghi, per il risarcimento del danno, nonché per l'annullamento in sede amministrativa della procedura di occupazione;

dispone la sospensione del presente procedimento;

dispone che, a cura della Cancelleria, la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa, al Procuratore Generale presso questa Corte ed al Presidente del Consiglio dei Ministri;

dispone altresì che, a cura della Cancelleria, la presente ordinanza sia comunicata ai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica;

dispone che gli atti processuali, ivi compresi i documenti relativi alle notificazioni e comunicazioni disposte, vengano immediatamente trasmessi alla Corte Costituzionale.

Così deciso in Roma il 28 gennaio 2026 .

Il Presidente



Giacomo Maria Stalla

