

Consulenza immobiliare n. 15/2019

L'esenzione Imu per gli immobili merce costruiti e/o ristrutturati dalle imprese di costruzione

di Sandro Cerato – dottore commercialista e pubblicista

Premessa

L'[articolo 2](#), D.L. 102/2013 ha disposto per *“i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati”*, l'esonero dal versamento della seconda rata (saldo) Imu relativa al 2013, nonché l'esenzione totale dal pagamento del suddetto tributo a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Esenzione Imu per gli immobili merce delle imprese edili	
anno 2013	esenzione dal pagamento della seconda rata (saldo) Imu
anno 2014 e annualità successive	esenzione totale dal pagamento del tributo

Come verrà meglio approfondito nel prosieguo, per poter beneficiare dell'esenzione in parola è necessario che:

- gli immobili costruiti e destinati alla vendita dalle imprese costruttrici non siano locati (o utilizzati dalla medesima impresa) e che tali fabbricati invenduti siano classificati in bilancio tra le rimanenze;
- l'impresa presenti la dichiarazione Imu entro la fine del mese di giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio (o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione del tributo).

Imprese interessate dall'agevolazione

Sono interessate dall'agevolazione le imprese che, per attività statutaria, costruiscono fabbricati per la vendita e per le quali tali fabbricati costituiscono tipicamente beni merce tassati a costi e ricavi (c.d. *“immobiliari di costruzione”*). Più precisamente, si definisce immobiliare di costruzione, l'impresa che, con organizzazione e mezzi propri, ovvero mediante appalto dei lavori a terzi, ha effettivamente edificato

l'immobile¹. Si definisce, inoltre, "immobiliare di costruzione", la società che svolge, anche occasionalmente, attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita², ovvero quella che ha fatto costruire l'immobile, ma normalmente svolge altra attività³. La definizione di società immobiliare di costruzione comprende anche le seguenti fattispecie:

- le società cooperative edilizie (in tal caso, la costruzione avviene sia direttamente, sia tramite imprese terze, e gli alloggi sono successivamente assegnati ai soci);
- l'impresa che, anche tramite appalto, esegue gli interventi di recupero prescritti alle lettere c), d) ed f), [articolo 3](#), D.P.R. 380/2001, di cui si dirà in seguito.

Imprese escluse dall'agevolazione

Sono escluse dal beneficio Imu, le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale l'attività di rivendita di fabbricati e quelle che, per espressa previsione statutaria, svolgono effettivamente la vendita di fabbricati in precedenza acquisiti (c.d. "immobiliari di compravendita")⁴. Sono altresì escluse dall'esenzione Imu, le imprese che acquistano gli immobili e si limitano al mero godimento degli stessi, normalmente concedendoli in locazione a terzi (c.d. "immobiliari di gestione")⁵.

Tipologia di impresa	Esenzione Imu per gli immobili merce
società immobiliari di costruzione e/o di ristrutturazione	sì
società immobiliari di compravendita	no
società immobiliari di gestione	no

Profilo oggettivo dell'agevolazione

L'agevolazione in argomento interessa tanto i fabbricati, porzioni di fabbricato o singole unità immobiliari destinate a uso abitativo, quanto i fabbricati destinati ad altri usi, quali lo svolgimento di attività industriali, artigianali, commerciali e professionali, purché tali immobili siano destinati alla vendita dall'impresa che li ha costruiti.

¹ Rientrano nella definizione di impresa costruttrice anche i soggetti ai quali è intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale avviene la costruzione dell'immobile di riferimento ([circolare n. 22/E/2013](#)).

² A questo proposito, risulta ininfluente la modalità di esecuzione dei lavori, nel senso che gli stessi possono essere affidati, in tutto o in parte, anche ad altre imprese ([circolare n. 45/1973](#) e [circolare n. 27/E/2006](#)).

³ L'impresa di costruzione è tale anche qualora il soggetto svolga abitualmente un'altra attività, ma occasionalmente realizzi un edificio, direttamente o tramite appalto a imprese terze ([risoluzione n. 430065/1990](#) e [risoluzione n. 93/E/2003](#)). Pertanto, posto che la norma non richiede espressamente che l'impresa costruttrice abbia come oggetto dell'attività propria la costruzione di fabbricati, consegue che l'esclusione da Imu possa essere usufruita da qualsiasi impresa che abbia costruito i fabbricati per la vendita anche come attività secondaria.

⁴ L'Amministrazione finanziaria ([circolare n. 25/1979](#)) e la giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 236/1999) hanno precisato che non è sufficiente la mera inclusione dell'attività di rivendita immobiliare nell'oggetto sociale contenuto nello statuto, ma è necessario verificare che l'attività effettivamente esercitata sia diretta alla compravendita immobiliare.

⁵ Così come per le società immobiliari di compravendita, anche per le immobiliari di gestione non è rilevante l'oggetto che risulta dallo statuto, né il codice attività indicato e neppure la rilevazione contabile dell'immobile all'atto dell'acquisizione, ma assume rilevanza esclusivamente l'effettività dell'attività esercitata.

Immobili delle imprese di costruzione interessati dall'esenzione Imu

fabbricati, porzioni di fabbricato o singole unità immobiliari destinati a uso abitativo

fabbricati destinati ad altri usi, quali lo svolgimento di attività industriali, artigianali, commerciali, professionali

Beneficiano del trattamento di favore ai fini Imu, non solo i fabbricati costruiti dall'impresa edile rimasti invenduti, ma anche quei fabbricati che sono stati dalla stessa acquistati e sui quali sono stati eseguiti gli incisivi interventi di recupero contemplati dall'[articolo 3](#), lettere c), d) e f), D.P.R. 380/2011 ([risoluzione Mef n. 11/DF/2013](#)).

Gli interventi di restauro e risanamento conservativo (articolo 3, lettera c), D.P.R. 380/2001)

Gli interventi di restauro e di risanamento conservativo di cui all'articolo 3, lettera c), D.P.R. 380/2001:

- riguardano la conservazione dell'organismo edilizio e la sua funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili;
- comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio.

Definizioni		Esempi
interventi di restauro	tali interventi consistono nella restituzione di un immobile di particolare valore architettonico, storico o artistico a una configurazione conforme ai valori che si intendono tutelare e si concretizzano nella conservazione degli originari elementi, ovvero nella sostituzione degli elementi stessi ricorrendo a tecnologie e materiali simili a quelli originari di impianto dell'edificio stesso	<ul style="list-style-type: none"> • apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali • adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti • ripristino dell'aspetto storico-architettonico di un edificio, anche attraverso demolizioni • innovazione delle strutture verticali e orizzontali • modifiche tipologiche delle singole unità immobiliari, per una loro più funzionale distribuzione
interventi di risanamento conservativo	tali interventi consistono nell'adeguare a una migliore esigenza d'uso attuale un edificio esistente, sotto gli aspetti tipologici, formali, strutturali e funzionali	

Gli interventi di ristrutturazione edilizia (articolo 3, lettera d), D.P.R. 380/2001)

Gli interventi di ristrutturazione edilizia sono finalizzati a modificare la struttura dell'immobile, che va a costituire un'entità ontologicamente e qualitativamente diversa dalla precedente. In conseguenza di

interventi di ristrutturazione edilizia è possibile incrementare la superficie utile, ma non il volume preesistente⁶. Sono riconducibili alla nozione di ristrutturazione edilizia anche gli interventi consistenti nella demolizione e successiva fedele ricostruzione di un fabbricato identico, quanto a volumetria e sagoma, a quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, prima ricompresi nelle nuove costruzioni. Sul punto, l'[articolo 30](#), D.L. 69/2013 ha ridefinito la fattispecie degli interventi di ristrutturazione edilizia contemplati dall'[articolo 3](#), D.P.R. 380/2001, eliminando il riferimento al rispetto della sagoma per gli interventi di demolizione e ricostruzione e imponendo il solo rispetto della volumetria preesistente⁷, qualora si tratti di immobili non vincolati. Analogamente, rientrano nel novero delle ristrutturazioni anche gli interventi edilizi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza⁸. Rientra, infine, nella nuova nozione di ristrutturazione edilizia, attuata mediante demolizione e fedele ricostruzione, anche lo spostamento di lieve entità del nuovo edificio rispetto al sedime originario:

“considerato che la nozione di sagoma edilizia è intimamente legata anche all'area di sedime del fabbricato, avendo il Legislatore eliminato il riferimento al rispetto della sagoma, il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti ritiene che, per gli immobili non vincolati, negli interventi di ristrutturazione edilizia consistenti nella demolizione e ricostruzione, possa consentirsi lo spostamento di lieve entità rispetto al sedime originario” ([risposta a interrogazione parlamentare n. 5-01866/2014](#)).

Esempi di interventi di ristrutturazione edilizia

- ampliamenti di superficie
- trasformazione di locali accessori in locali residenziali
- mutamento di destinazione d'uso degli edifici
- costruzione di servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti
- riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni

Gli interventi di ristrutturazione urbanistica (articolo 3, lettera f), D.P.R. 380/2001)

Gli interventi di ristrutturazione urbanistica sono quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del

⁶ In linea generale, le ristrutturazioni edilizie comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, nonché l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi e impianti.

⁷ In buona sostanza, tramite la suddetta modifica, il Legislatore ha voluto includere, nell'alveo degli interventi di ristrutturazioni edilizia, anche quelli relativi alla ricostruzione di un edificio con lo stesso volume di quello demolito, ma con sagoma differente.

⁸ Fanno eccezione a tale nuova disciplina, gli immobili di particolare interesse storico artistico (D.Lgs. 42/2004) per i quali sia gli interventi di demolizione e ricostruzione sia gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia laddove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente.

disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale⁹. Sempre con riferimento agli interventi di ristrutturazione urbanistica, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che:

“l'elemento caratterizzante tale tipologia di interventi, consiste nella sostituzione dell'esistente tessuto urbanistico edilizio, ovvero nell'eliminazione di alcune strutture edilizie esistenti (mediante demolizione di strutture fatiscenti) e nella realizzazione di altre diverse, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, che comprende la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale” (risoluzione n. 41/E/2009).

Esempi di interventi di ristrutturazione edilizia

- demolizione di un fabbricato degradato e costruzione sull'area di risulta di un parcheggio multipiano e di una fabbricato a uso abitativo ([risoluzione n. 430395/1991](#))
- consolidamento o trasferimento di un intero abitato mediante la costruzione di un nuovo centro cittadino ([risoluzione n. 501044/1991](#))
- ampliamento di uno stabilimento in un'area con problemi sotto il profilo paesaggistico ([risoluzione n. 501157/1991](#))
- sistemazione della superficie viaria e del tessuto urbano ([risoluzione n. 430607/1993](#))
- ripavimentazione e ampliamento della rampa di accesso al centro storico e rifacimento dell'impianto di pubblica illuminazione ([risoluzione n. 61/E/1999](#))

Riassumendo, quindi, l'esenzione Imu riguarda gli immobili costruiti dalle imprese immobiliari di costruzione, nonché quelli acquistati e recuperati dalle imprese immobiliari di costruzione a partire dalla data di ultimazione dei lavori¹⁰.

Requisito della non locazione

Per poter beneficiare dell'esenzione Imu è necessario, inoltre, che gli immobili esentati non siano stati posti a reddito (ad esempio locati a terzi), oppure utilizzati temporaneamente dalla medesima impresa. È esclusa, in particolare, l'applicazione dell'agevolazione, *“in caso di locazione e utilizzazione, anche temporanea, da parte dell'impresa”*, poiché il tenore letterale della norma non consentirebbe una diversa interpretazione: l'esclusione dall'Imu per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita opera, infatti, *“fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati”* ([articolo 2,](#)

⁹ Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria ([risoluzione n. 41/E/1997](#)), l'elemento che caratterizza tali interventi è la sostituzione dell'esistente tessuto urbanistico-edilizio, che implica la necessità di eliminare alcune strutture edilizie esistenti, mediante demolizione di strutture fatiscenti, per realizzarne altre anche di diversa figura e tipologia.

¹⁰ È giusto il caso di precisare che, ai fini Imu, l'articolo 5, comma 6, D.Lgs. 504/1992, stabilisce che *“in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione del fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f), D.P.R. 380/2001, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell'articolo 2, D.Lgs. 504/1992, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato”*.

D.L. 102/2013). Secondo il Dipartimento delle Finanze, in caso di temporanea locazione o di temporaneo utilizzo degli immobili invenduti da parte dell'impresa costruttrice, l'esenzione dall'Imu decade per l'intero periodo d'imposta ([risoluzione Mef n. 11/DF/2013](#)).

Tale orientamento ministeriale è stato criticato dall'associazione nazionale costruttori edili poiché non tiene conto delle modalità applicative generali dell'imposta: l'associazione di categoria ritiene, infatti, che nell'ipotesi di immobile locato per una sola frazione dell'anno (ad esempio 2 mesi su 12), l'esenzione Imu debba comunque riconoscersi proporzionalmente per tutta la durata del periodo d'imposta in cui l'immobile non è stato locato, analogamente a quanto previsto con riferimento al trattamento Imu della c.d. "abitazione principale"¹¹. Il Dipartimento delle Finanze non si è, invece, pronunciato sull'esenzione dall'Imu nell'ipotesi di locazione di una sola porzione del fabbricato, composto da più unità immobiliari. Su questo particolare aspetto, l'associazione nazionale costruttori edili ha sostenuto che:

"l'esenzione dall'Imu possa operare per le restanti unità non locate, sulla base del generale principio sotteso nel presupposto impositivo dell'Imu, per il quale oggetto dell'imposta sono gli immobili posseduti, intesi come singole unità immobiliari, individuate dalla relativa classificazione catastale".

Esenzione Imu casi particolari	
locazione temporanea dell'immobile merce o temporaneo utilizzo degli immobili invenduti da parte dell'impresa costruttrice	l'esenzione dall'Imu decade per l'intero periodo d'imposta
locazione di una sola porzione del fabbricato, composto da più unità immobiliari da parte dell'impresa costruttrice	nessuna precisazione ufficiale

Obbligo di presentazione della dichiarazione Imu

Ulteriore condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto, è l'obbligo dichiarativo prescritto dall'articolo 2, comma 5-bis, D.L. 102/2013, secondo cui:

"ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono apportate al predetto modello le modifiche eventualmente necessarie per l'applicazione del presente comma".

¹¹ In tal caso, infatti, nell'ipotesi di un'abitazione che, solo per un lasso temporale, è destinata dal proprietario a propria "abitazione principale" e, successivamente venga locata, l'imponibilità a Imu è limitata alla porzione d'anno nella quale l'immobile non è più la dimora abituale del contribuente.

Termini di presentazione della dichiarazione Imu

Quanto ai termini di presentazione della dichiarazione Imu, si rammenta che questi sono stati oggetto di rinvii e rettifiche, l'ultima delle quali intervenuta con l'articolo 10, comma 4, D.L. 85/2013 che, modificando il comma 12-ter, [articolo 13](#), D.L. 201/2011, ha definitivamente stabilito che la Dichiarazione Imu deve essere presentata, in tutti i casi:

“entro la fine del mese di giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta”.

A tale ultimo proposito, va osservato che:

“la dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta”.

A ciò si aggiunga che, l'obbligo dichiarativo in parola sorge solo nei casi in cui le variazioni intervenute non sono immediatamente conoscibili da parte del Comune attraverso la consultazione della banca dati catastale (istruzioni alla dichiarazione Imu). Conseguentemente, entro il prossimo 1° luglio 2019 (poiché il 30 giugno 2019 cade di domenica) dovranno presentare la dichiarazione Imu 2018 le imprese che:

- hanno ultimato la costruzione o la ristrutturazione di “immobili merce” nel corso del 2018;
- nell'ultima dichiarazione Imu presentata (annualità 2017, 2016, 2015, 2014 o 2013) hanno indicato immobili che nel 2018 non risultano più avere le caratteristiche per poter usufruire dell'esenzione (ad esempio immobile che è stato concesso in locazione oppure che è stato utilizzato quale bene strumentale) oppure la variazione non risulti dalla banca dati catastale¹².

Dichiarazione Imu 2018 da presentare entro il prossimo 1° luglio 2019 (30 giugno 2019 cade di domenica)	
chi presenta la dichiarazione	imprese che hanno ultimato la costruzione/ristrutturazione di “immobili merce” nel corso del 2018
	imprese che nell'ultima dichiarazione Imu presentata hanno indicato immobili che nel 2018 non risultano più avere le caratteristiche per poter usufruire dell'esenzione e qualora la variazione non risulti dalla banca dati catastale
chi non presenta la dichiarazione	imprese che hanno già presentato la dichiarazione Imu (2017, 2016, 2015, 2014 o 2013) per gli immobili che nel 2018 continuano a soddisfare le condizioni già indicate nella dichiarazione Imu già presentata

¹² Così, ad esempio, se l'immobile in regime di esenzione è stato ceduto durante il periodo d'imposta 2017 non sarà necessario presentare la dichiarazione Imu 2017 poiché la variazione in parola è rilevabile dalla banca dati catastale.

Il modello da utilizzare

Il modello di dichiarazione Imu da utilizzare è, alla data odierna, quello allegato al D.M. 30 ottobre 2012, pubblicato nella G.U. del 5 novembre 2012 n. 258. Tuttavia, le istruzioni alla compilazione del predetto modello non contemplano la fattispecie di esonero qui in rassegna e, pertanto, in attesa che il Ministero dell'economia e delle finanze provveda ad aggiornare il citato modello, si ritiene possibile indicare la fattispecie di cui trattasi nello spazio destinato alle annotazioni della dichiarazione imu, compilando il modello nel seguente modo:

N. d'ordine		Caratteristiche (1)		INDIRIZZO (2)	
1		8		2 Verona (VR), Via Padova n. 14	
Dati catastali identificativi dell'immobile					
3	sezione	4	foglio	5	particella
	L781		3		50
6	subalterno	7	categoria/qualità	8	classe
	3		A		2
9	n. protocollo	10	anno		
11	Immagine storica o inagibile/inabitabile	12	Valore	13	% possesso
14	Riduzione per terreni agricoli	15	Esenzione		
			X		
16	Inizio/termine del possesso o variazione imposta	17	Detrazione per l'abitazione principale	18	Data di ultimazione dei lavori
	giorno mese anno				giorno mese anno
19	acquisto	20	cessione	AGENZIA DELLE ENTRATE DI	
				ESTREMI DEL TITOLO	

Annotazioni Le unità immobiliari costituiscono “beni merce” non locati dall’impresa e pertanto esenti Imu ai sensi dell’articolo 2, comma 1, D.L. 102/2013, convertito dalla L. 124/2013

(1) Indicare: 1. Per terreno; 2. Per area fabbricabile; 3. Per fabbricato con valore determinato sulla base della rendita catastale; 4. Per fabbricato con valore determinato sulla base delle scritture contabili; 5. Per abitazione principale; 6. Per pertinenza; 7.1 Per immobili non produttivi di reddito fondiario, ai sensi dell'art. 43 del TUIR; 7.2 Per immobili posseduti da soggetti passivi IRES; 7.3 Per immobili locati; 8. Per i cosiddetti beni merce.

Attenzione: nel caso in cui si verificano contemporaneamente le ipotesi sub 4 e sub 7, indicare 4.

(2) Indicare: la località, la via o la piazza, il numero civico, la scala, il piano e l'interno.

Le modalità di presentazione della dichiarazione Imu

La dichiarazione Imu va presentata “al Comune sul cui territorio insistono gli immobili dichiarati” alternativamente:

- mediante consegna diretta al Comune in cui è ubicato l'immobile;
- a mezzo posta, con raccomandata (senza ricevuta di ritorno), in busta chiusa all'ufficio tributi del Comune di competenza, recante la dicitura “Dichiarazione IMU 20_”¹³
- tramite invio telematico con posta certificata (pec).

¹³ In caso di invio della dichiarazione Imu a mezzo posta, la data di presentazione della stessa risulta essere quella di spedizione.

Omessa presentazione della dichiarazione Imu: criticità

Per quanto concerne la possibilità di sanare le omesse presentazioni delle dichiarazioni Imu per gli anni passati, la dottrina ha osservato che la fruizione dell'esenzione Imu è subordinata a un onere di tipo formale (previsto a pena di decadenza) e, per tale motivo, risulterebbe inapplicabile l'istituto del ravvedimento operoso, in considerazione del fatto che, a fronte dell'omissione, non è prevista una specifica sanzione, ma soltanto il mancato accesso a un regime di favore¹⁴.

Secondo altra dottrina, invece, l'omessa presentazione della dichiarazione Imu, proprio perché riguarda un mancato adempimento che inibisce l'accesso a un regime di favore, potrebbe rientrare nella disciplina della remissione *in bonis* di cui all'[articolo 2](#), comma 1, D.L. 16/2012, che interessa ogni tributo e non è circoscritta alle sole imposte sui redditi e all'Iva. Conseguentemente, aderendo a tale ultima interpretazione, chi non ha presentato la dichiarazione Imu per far valere l'agevolazione per il 2017, potrebbe, entro il termine per la presentazione della prima dichiarazione utile successiva (1° luglio 2019), sanare la propria posizione effettuando l'adempimento formale (il che si concretizza nella dichiarazione circa il possesso dei requisiti per l'esenzione, effettuata nell'ambito della dichiarazione Imu) e pagando l'importo di 250 euro a titolo di sanzione, con il codice tributo generico per le sanzioni Imu, non essendo stato istituito un apposito codice tributo¹⁵.

Immobili merce e Tasi

È giusto il caso di ricordare, a conclusione del presente intervento, che a decorrere dal 1° gennaio 2016 i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fino a quando permane tale destinazione, sebbene siano esonerati dall'Imu, sono assoggettati al pagamento della Tasi, ancorché in misura ridotta¹⁶. In buona sostanza, per gli immobili merce delle imprese costruttrici, l'aliquota Tasi è ridotta allo 0,1%, con la facoltà riconosciuta ai Comuni di modificare l'aliquota sia in aumento (sino allo 0,25%) sia in diminuzione (fino all'azzeramento del tributo). Analogamente a quanto detto per l'esenzione Imu, la riduzione della Tasi, a decorrere dal 1° gennaio 2016, interessa:

– gli immobili costruiti dalle imprese immobiliari di costruzione, nonché gli immobili acquistati e recuperati dalle imprese immobiliari di costruzione a partire dalla data di ultimazione dei lavori;

¹⁴ In tal senso, L. Lovecchio "Denuncia IMU con sanzioni al 5%", Il Sole 24-Ore, 11 luglio 2016, pag. 22.

¹⁵ Non può comunque essere sottaciuto che, altra dottrina, ha sollevato obiezioni, a livello oggettivo, sull'applicabilità della remissione *in bonis* per i tributi locali (L. Lovecchio "Bonus locazioni, accettabile il ritardo", Il Sole 24-Ore, 13 febbraio 2013, pag. 21): l'autore afferma che, da un lato, l'articolo 2, comma 1, D.L. 16/2012 richiama una sanzione (l'articolo 11, comma 1, D.Lgs. 471/1997) che non trova applicazione per i tributi locali, dall'altro, che non è stato istituito il codice tributo.

¹⁶ La Legge di Bilancio 2016 ha disposto, infatti, "per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, l'aliquota è ridotta allo 0,1%. I Comuni possono modificare la suddetta aliquota, in aumento, sino allo 0,25% o, in diminuzione, fino all'azzeramento".

- i fabbricati, porzioni di fabbricato o singole unità immobiliari destinati a uso abitativo, nonché i fabbricati destinati ad altri usi, quali lo svolgimento di attività industriali, artigianali, commerciali e professionali, purché gli stessi siano destinati alla vendita dall'impresa che li ha costruiti, o ristrutturati;
- le imprese che, per attività statutaria, costruiscono fabbricati per la vendita (c.d. immobiliari di costruzione), mentre ne sono escluse le imprese immobiliari di gestione e quelle che acquistano i fabbricati finiti per destinarli alla vendita.

Per usufruire del regime favorevole per la Tasi, occorre altresì che:

- gli immobili in discorso non siano stati locati, ovvero non siano stati posti a reddito dalla medesima impresa, o utilizzati temporaneamente dalla stessa¹⁷;
- entro la fine del mese di giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio (o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta), l'impresa presenti la dichiarazione di variazione relative all'imposta municipale sui servizi (da redigersi utilizzando il modello ministeriale predisposto) nella quale occorrerà riportare gli identificativi catastali degli immobili per i quali sussistono i presupposti per beneficiare dell'agevolazione in commento.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 2, D.L. 102/2013 ha disposto per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, l'esonero dal versamento della seconda rata (saldo) Imu relativa al 2013, nonché l'esenzione totale dal pagamento del suddetto tributo a decorrere dal 1° gennaio 2014.



L'esenzione in parola non riguarda tutte le imprese indistintamente, ma solamente le c.d. "immobiliari di costruzione", vale a dire quelle imprese che, con organizzazione e mezzi propri, ovvero mediante appalto dei lavori a terzi, hanno effettivamente edificato l'immobile. Sono conseguentemente escluse dall'esenzione Imu, le imprese immobiliari di gestione, ovvero quelle che acquistano i fabbricati finiti per destinarli alla vendita.



L'esenzione dall'Imu interessa tanto i fabbricati, porzioni di fabbricato o singole unità immobiliari destinati a uso abitativo, quanto i fabbricati destinati ad altri usi, quali lo svolgimento di attività industriali, artigianali, commerciali e professionali, purché gli stessi siano destinati alla vendita dall'impresa che li ha costruiti. Beneficiano del trattamento di favore, non soltanto i fabbricati costruiti dall'impresa edile rimasti invenduti, ma anche quei

¹⁷ Conseguentemente, la riduzione Tasi decade per l'intero periodo d'imposta in caso anche solo di temporanea locazione o di temporaneo utilizzo degli immobili invenduti da parte dell'impresa costruttrice.

fabbricati che sono stati dalla stessa acquistati e sui quali sono stati eseguiti gli incisivi interventi di recupero prescritti alle lettere c), d) ed f), articolo 3, D.P.R. 380/2001.



Per poter beneficiare dell'esenzione da Imu è necessario che gli immobili invenduti delle imprese edili non siano concessi in locazione, ovvero non siano stati posti a reddito dalla medesima impresa o utilizzati temporaneamente dalla stessa. Secondo il dipartimento delle Finanze, l'esenzione dall'Imu decade per l'intero periodo d'imposta in caso di temporanea locazione o di temporaneo utilizzo degli immobili invenduti da parte dell'impresa costruttrice (risoluzione Mef n. 11/DF/2013).



Ulteriore condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto è l'obbligo di presentazione della dichiarazione Imu entro la fine del mese di giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.



Conseguentemente, dovranno presentare la dichiarazione Imu 2018 entro il prossimo 1° luglio 2019 (poiché il 30 giugno 2019 cade di domenica), le imprese che hanno ultimato la costruzione/ristrutturazione di "immobili merce" nel corso del 2018, nonché le imprese che nell'ultima dichiarazione Imu presentata hanno indicato immobili che nel 2018 non risultano più avere le caratteristiche per poter usufruire dell'esenzione e qualora la variazione non risulti dalla banca dati catastale.