

IMU E TRIBUTI LOCALI

Esenzione Imu costruttori: contestazioni ante-2020 e obbligo dichiarativo

di **Fabio Garrini**



L'**agevolazione Imu** per i **fabbricati invenduti** attualmente non richiede la presentazione della dichiarazione quale requisito per far valere l'agevolazione; la giurisprudenza di legittimità sta consolidando l'interpretazione secondo cui questa pregiudiziale all'applicazione del beneficio **continua ad operare per le annualità antecedenti il 2020**.

L'esenzione Imu per i costruttori

Il [comma 751](#) della **L. 160/2019** stabilisce che, l'aliquota di base per i fabbricati costruiti (così come per quelli oggetto di radicali interventi di recupero, come chiarito nella [risoluzione 11/DF/2013](#)) e destinati dall'impresa costruttrice alla **vendita**, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati (da una interpretazione ufficiosa resa dal Mef, anche una **locazione transitoria farebbe perdere per sempre il diritto** a fruire dell'agevolazione in relazione allo specifico immobile), è pari allo **0,1%**. I comuni possono aumentarla **fino allo 0,25%** o **diminuirla fino all'azzeramento**.

L'aliquota **ridotta** operava per le annualità 2020 e 2021, mentre dal 2022 tali immobili diventano esenti da imposta.

Una disposizione **analoga** (che prevedeva però l'esenzione da imposta, ma era prevista la tassazione Tasi), a favore dei costruttori degli immobili invenduti, era presente anche precedentemente ed era contenuta nell'[articolo 2 D.L. 102/2013](#).

La dichiarazione Imu

Un aspetto di significativa importanza riguardante tale agevolazione attiene **l'adempimento dichiarativo correlato**.

Il comma 5-bis del citato [articolo 2 D.L. 102/2013](#) dispone infatti che *“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”*.

Pertanto, per applicare dell'agevolazione era di cruciale importanza comunicare al comune il possesso dei requisiti necessari per fruirne, **pena la perdita di ogni diritto** in tal senso.

Sul punto si segnala la sentenza della [Corte di Cassazione n. 21465 del 06.10.2020](#), nella quale si afferma chiaramente che *“l'omessa presentazione della dichiarazione comporta quindi la non spettanza del beneficio”*; posizione di **recente confermata anche dalla [sentenza n. 5191 del 17.02.2022](#)**.

In particolare, la Suprema Corte afferma che condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale è **l'obbligo dichiarativo**, che quindi costituisce uno **specifico onere formale espressamente previsto a pena di decadenza**, che **non può essere sostituito** da altre forme di denunce o superato dalla circostanza che il **Comune fosse a conoscenza dei fatti** che comportano l'esenzione dal pagamento dell'imposta.

In altre parole, **a nulla rileva che al comune sia noto** che il contribuente abbia costruito detti immobili per il fatto che siano state presentate le necessarie pratiche edilizie; **l'assenza della dichiarazione Imu che attesta il possesso dei requisiti inficia l'ottenimento dell'agevolazione**.

Venendo alla **nuova disciplina** introdotta **a decorrere dal 1° gennaio 2020**, come detto, l'[articolo 1, comma 751, L. 160/2019](#) dispone che *“Fino all'anno 2021, l'**aliquota di base per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, è pari allo 0,1 per cento. I comuni possono aumentarla fino allo 0,25 per cento o diminuirli fino all'azzeramento**. A decorrere dal 1° gennaio 2022, i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, sono **esenti dall'Imu**”*.

Dal punto di vista dichiarativo l'**ultimo periodo del [comma 769](#)** dispone quanto segue: *“In ogni caso, ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al comma 741, lettera c), numeri 3) e 5), e al comma 751, terzo periodo, **il soggetto passivo attesta nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme**”*.

Pertanto, **viene stabilito l'obbligo dichiarativo a carico dei costruttori** che vogliono far valere le

agevolazioni per i fabbricati invenduti, ma letteralmente **la norma non stabilisce più la decadenza in caso di omissione.**

A conferma di tale ultimo aspetto si deve segnalare quanto affermato dal Mef nei *forum* di gennaio 2020: **poiché il Legislatore non ripropone nel nuovo impianto normativo dell'Imu quelle norme che subordinavano, a pena di decadenza, il riconoscimento delle agevolazioni al previo assolvimento dell'obbligo dichiarativo, si deve ritenere che tale impostazione sia venuta meno e quindi la mancata presentazione della dichiarazione comporti solo l'applicabilità delle relative sanzioni** previste in via generale per la violazione dell'obbligo dichiarativo Imu (a tal fine si ricorda che il [comma 775](#) stabilisce, per l'omessa dichiarazione, un **importo minimo della sanzione di euro 50**). Al contrario, **tale omissione non incide sulla spettanza del beneficio**, per il quale non si innesca quindi alcuna **decadenza**.

Annualità precedenti e favor rei

A questo punto si pone il tema relativo agli effetti sulle **annualità precedenti** della nuova disciplina che non pone la dichiarazione Imu tra i fatti costitutivi dell'agevolazione.

In altre parole, il fatto che oggi la dimenticanza del contribuente nel segnalare al comune il diritto a fruire dell'agevolazione sui fabbricati invenduti sia punibile esclusivamente con l'addebito di una sanzione, **può in qualche far venir meno la decadenza per le annualità antecedenti al 2020?**

La risposta è evidentemente **negativa** ed è stata recentemente confermata dalla [sentenza della Corte di Cassazione n. 5191/2022](#) precedentemente richiamata.

I giudici della Suprema Corte ricordano infatti che *“il **principio del favor rei** è previsto dall'articolo 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 (secondo cui «se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo») si applica solo limitatamente alle sanzioni e non comporta una generale retroattività delle norme tributarie più favorevoli al reo, cosicché non è applicabile al caso di specie l'articolo 1, comma 769, della legge n. 160 del 2019 (c.d. Legge di bilancio 2020).”*

Quindi, nei fatti, se la nuova disciplina introduce una sanzione più lieve, questa vale anche per le irregolarità commesse nel passato; al contrario, **se la nuova disciplina elimina un adempimento per fruire di un'agevolazione, questo vantaggio non può retroagire alla annualità precedenti.**

In definitiva, **i comuni potranno continuare a recuperare l'Imu non versata dai contribuenti fino al 2019 qualora fosse stata omessa la presentazione della dichiarazione per fruire dell'esenzione sui fabbricati invenduti.**