No esenzione IMU per i fabbricati ristrutturati per la vendita e per immobili merce temporaneamente locati

24 Aprile 2025

Con due Ordinanze, entrambe depositate lo scorso 21 aprile, la Corte di Cassazione interviene sul tema dell'esenzione IMU dei fabbricati costruiti per la vendita e non locati (cd "fabbricati merce" delle imprese edili), esprimendo orientamenti decisamente restrittivi, che limitano la portata applicativa della norma di favore.

Per i fabbricati ristrutturati per la successiva cessione, poi, quanto affermato dalla Cassazione si pone in netto contrasto con l'interpretazione positiva fornita nel 2013 dal Dipartimento delle Finanze, in risposta ad una specifica sollecitazione all'epoca avanzata ufficialmente dall'ANCE.

Il riferimento è alle Ordinanze nn. **10392** e **10394** del 21 aprile 2025, emanate dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, che affrontano ciascuna una diversa questione sulla portata applicativa dell'esenzione da IMU per gli "immobili merce", oggi contenuta nell'art.1, co. 751 della legge 160/2019, in base alla quale sono esenti dal tributo "*i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati*" (norma di identico contenuto rispetto al previgente art.2 del DL 102/2013 – legge 124/2013).

È questa, dunque, la definizione di "immobile merce" da considerare ai fini dell'applicabilità dell'esenzione dall'imposta e rispetto alla quale erano già sorte le due questioni oggi affrontate dalla Corte di Cassazione, riguardanti, in particolare:

1. **gli "immobili merce" acquistati e ristrutturati per la vendita;**
2. **gli "immobili merce" destinati alla vendita e locati per una parte dell'anno.**

E in entrambi i casi, come si vedrà, la posizione espressa dalla Cassazione è di netta chiusura.

E, se per gli "immobili merce" locati l'orientamento negativo non sorprende, ponendosi sulla scia della posizione negativa pure espressa dal Dipartimento delle Finanze in una risposta formulata nell'ambito del "Telefisco 2014", "spiazza" invece l'esclusione dall'esenzione IMU per quei fabbricati acquistati dall'impresa ai fini della loro ristrutturazione e vendita, nonostante l'agevolazione sia stata espressamente riconosciuta dal medesimo Dipartimento in risposta ad una specifica istanza dell'ANCE, successivamente ufficializzata nella Risoluzione n. 11/DF del 2013.

1. **Esclusione dall'esenzione IMU per gli "immobili merce" acquistati e ristrutturati per la vendita**

Con l'Ordinanza n. 10392, la Corte di Cassazione ha affermato che l'esenzione dall'IMU prevista per gli "immobili merce" non spetta per i fabbricati che l'impresa acquista e ristruttura per destinarli alla vendita.

A questa conclusione giunge per effetto di una lettura assolutamente restrittiva della definizione di "immobili merce" di cui alla norma sopra citata e, in particolare, del concetto di "fabbricato costruito".

Secondo i Giudici, difatti, rientrerebbero nel perimetro normativo i soli fabbricati costruiti "da zero" dall'impresa e non anche quelli acquistati dall'impresa e sottoposti a interventi di ristrutturazione prima della loro destinazione alla vendita.

E ciò in quanto il fabbricato acquistato dall'impresa di costruzione risulta già immesso nel mercato immobiliare senza che, al momento dell'acquisto, risultino integrate le condizioni richieste dalla norma ai fini dell'esenzione.

In pratica, "***non potendosi concepire (al momento del detto acquisto) né l'esistenza di un fabbricato «costruito» dal soggetto passivo dell'IMU, e destinato alla vendita (piuttosto che alla sua ristrutturazione edilizia), né la permanente (e documentata) destinazione (alla vendita) del bene stesso (così) costruito***", non risultano integrate le condizioni necessarie ai fini del beneficio fiscale.

A parere dei Giudici, quindi, l'assimilazione tra fabbricati di nuova costruzione e quelli oggetto di recupero incisivo contrasta con il principio per cui, in materia fiscale, le norme che prevedono trattamenti agevolativi e di favore sono di stretta interpretazione, dunque non estensibili per effetto dell'analogia.

Tale motivazione risulta in evidente contrasto con l'interpretazione della norma – e, in particolare, della definizione di "immobili merce" – ufficializzata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con la risoluzione 11 dicembre 2013, n. 11/DF, a seguito di apposita istanza dell'ANCE volta, per l'appunto, ad assimilare i fabbricati ristrutturati a quelli di nuova costruzione.

A seguito dell'azione dell'ANCE, difatti, la risoluzione ha chiarito che il concetto di "*fabbricati costruiti*" comprende anche il fabbricato acquistato dall'impresa costruttrice e sul quale la stessa proceda ad interventi di incisivo recupero, consistenti in:

- restauro e risanamento conservativo (art.3, co.1, lett.c, D.P.R. 380/2001),
- ristrutturazione edilizia (art.3, co.1, lett.d, D.P.R. 380/2001),
- ristrutturazione urbanistica (art.3, co.1, lett.f, D.P.R. 380/2001).

Ciò in quanto, ai fini IMU, sussiste, a livello normativo, una generale assimilazione tra i fabbricati "in costruzione" e quelli soggetti a interventi di incisivo recupero edilizio, tenuto conto dell'identica tassazione applicabile nel corso dell'esecuzione dei lavori (durante i quali, l'IMU si applica in entrambi i casi sul valore dell'area). Tale circostanza è stata quindi considerata dallo stesso Dipartimento delle Finanze come indicativa del fatto che il "*Legislatore ha operato un'equiparazione tra i fabbricati oggetto di interventi di incisivo recupero di cui al … art.3, comma 1, lett. c), d), ed f), del D.P.R. n.380 del 2001 e i fabbricati in corso di costruzione*. *I primi, infatti, sono, alla stessa stregua dei secondi, considerati, ai fini della determinazione della base imponibile IMU, area fabbricabile fino all'ultimazione dei lavori*".

In questo senso, tale assimilazione deriva dalla stessa disciplina che regola l'IMU e non già da un'interpretazione estensiva della norma di esenzione che, come affermato dalla Corte di Cassazione, contrasterebbe con il principio generale che impone una stretta applicazione delle norme fiscali agevolative.

Trattandosi di un orientamento giurisprudenziale sul tema, ancorchè della Corte di Cassazione, sezione Tributaria, si ritiene che la stessa non possa inficiare la validità dell'interpretazione più

favorevole fornita dal Dipartimento delle Finanze che, proprio perché sinora mai confutata dalla prassi ministeriale, deve intendersi ancora applicabile in modo uniforme a livello nazionale e riferita all'attuale norma contenuta dal citato art.1, co. 751 della legge 160/2019, di identico contenuto dell'art.2 del DL 102/2013 – legge 124/2013 all'epoca vigente. Pertanto, si ritiene che le imprese di costruzione possano continuare ad applicare l'esenzione IMU per i beni merce anche se trattasi di beni ristrutturati per la vendita.

2. **Esclusione dall'esenzione IMU per gli "immobili merce" destinati alla vendita oggetto di locazione temporanea**

Meno "sorprendente", ma comunque incisiva, l'Ordinanza n. 10394 con cui la Corte di Cassazione ha sancito il principio per cui l'esenzione IMU prevista per gli "immobili merce" **non può essere riconosciuta in caso di locazione (ancorché transitoria) dei medesimi nel corso dell'anno di riferimento.**

Richiamando la norma di riferimento, difatti, i Giudici evidenziano come vi siano due requisiti indispensabili per il riconoscimento dell'esenzione: **(i) la permanente destinazione alla vendita e (ii) la libera disponibilità da parte del proprietario, i quali devono perdurare per l'intero anno di riferimento.**

Il requisito della "permanenza", non suscettibile di interruzione in corso d'anno, si spiegherebbe alla luce della *ratio* dell'agevolazione: esonerare dal carico del tributo gli imprenditori edili per gli immobili che sono stati costruiti per la vendita ma che non sono stati ancora venduti, nonostante la stabile collocazione sul mercato per l'anno di riferimento.

Ne deriverebbe che "*un'eventuale concessione del godimento (anche se temporaneo o saltuario) a terzi a titolo di locazione o di comodato farebbe venir meno, con l'interruzione della continuità nell'anno di riferimento, il requisito della "permanente destinazione alla vendita", che sola ne giustifica l'esenzione da IMU*".

La pronuncia si colloca sulla scia – sempre negativa nonostante le istanze dell'ANCE – della risposta fornita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze all'incontro con la stampa specializzata "Telefisco 2014", con la quale è stato **escluso dall'esenzione ogni caso di locazione e utilizzazione, anche temporanea, da parte dell'impresa**.

In tali ipotesi, dunque, l'IMU è dovuta per l'intero periodo d'imposta, senza esenzione per il periodo residuo, nel quale l'immobile non viene locato.

Ciò in quanto – secondo la Cassazione – **le ipotesi in cui le agevolazioni sono fruibili anche solo per una frazione d'anno sono e devono essere espressamente tipizzate dal legislatore.**

In sostanza, sarebbe indispensabile "*una normazione ad hoc per individuare le peculiari fattispecie di agevolazioni fruibili anche per una sola frazione dell'anno di riferimento in relazione alla "specialità" di situazioni ritenute meritevoli di apprezzamento per periodi di durata variabile*".

E allora, mancando una specifica previsione di "frazionabilità" con riguardo all'esenzione IMU per gli "immobili merce", la stessa deve necessariamente essere valutata avendo come parametro l'intero anno di riferimento.

Allegati

Ordinanza_10392
Apri
Ordinanza_10394
Apri

Per informazioni rivolgersi a:

Direzione Politiche Fiscali
Tel. 06 84567.291/256
E-Mail:
politichefiscali@ance.it