



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

| | |
|--------------------------------|----------------------|
| Dott. Liberato Paolitto | Presidente |
| Dott. Ugo Candia | Consigliere |
| Dott. Fabio Di Pisa | Consigliere |
| Dott. Giuseppe Lo Sardo | Consigliere relatore |
| Dott.ssa Antonella Dell'Orfano | Consigliere |

Oggetto

| |
|--|
| ICI IMU ACCERTAMENTO IMMOBILI – MERCE LOCAZIONE PRINCIPIO DI DIRITTO |
|--|

Ad. 27/11/2024 CC

R.G.N. 5642/2024

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5642/2024 R.G., proposto

DA

Comune di Capizzone (BG), in persona del Sindaco *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avv. [REDACTED], con studio in [REDACTED], ove elettivamente domiciliato (indirizzo pec per comunicazioni e notifiche: [REDACTED]), giusta procura in calce al ricorso introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTE

CONTRO

"[REDACTED] S.r.l.", con sede in [REDACTED], in persona della procuratrice institoria *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. [REDACTED], con studio in [REDACTED], ove elettivamente domiciliata (indirizzo pec per comunicazioni e notifiche: [REDACTED]), giusta procura in allegato al ricorso introduttivo del presente procedimento;

CONTRORICORRENTE



avverso la sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia l'1 agosto 2023, n. 2465/26/2023;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 27 novembre 2024 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo.

RILEVATO CHE:

1. Il Comune di Capizzone (BG) ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia l'1 agosto 2023, n. 2465/26/2023, che, in controversia su impugnazione di quattro avvisi di accertamento nn. [REDACTED] per l'IMU relativa agli anni 2014, 2015, 2016 e 2017 per l'importo complessivo di € 13.172,96, con riguardo ad immobili costituenti "beni merce", dei quali l'"[REDACTED] S.r.l." era proprietaria nel territorio comunale, a seguito del disconoscimento dell'esenzione prevista dall'art. 13, comma 9-bis, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nel testo novellato dall'art. 2, comma 2, lett. a, del d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, ha rigettato l'appello proposto dal medesimo nei confronti dell'"[REDACTED] S.r.l." avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Bergamo il 5 luglio 2021, n. 245/02/2021, con compensazione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure – che aveva accolto il ricorso originario – sul rilievo che l'esenzione poteva spettare alla contribuente anche in caso di locazione transitoria di durata infrannuale degli immobili –



merce, sia pure in relazione al residuo periodo dell'anno di riferimento.

3. L'██████████ S.r.l." ha resistito con controricorso.

4. La controricorrente ha depositato memoria illustrativa.

CONSIDERATO CHE:

1. Il ricorso è affidato a due motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 2 del d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, e 1, comma 751, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la contribuente poteva beneficiare dell'esenzione anche in caso di locazione transitoria di durata infrannuale degli immobili – merce, sia pure in relazione al residuo periodo dell'anno di riferimento. Laddove, invece: *«Il trattamento di favore si basa (...) sul principio secondo il quale, per accedere al trattamento tributario agevolato, gli immobili non siano concessi in locazione, neppure per un breve periodo o anche per un solo giorno dell'anno».*

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 2 del d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, e 1, comma 751, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, per essere stato omesso dal giudice di appello *«di esaminare la tipologia, durata e natura del contratto di locazione con il quale sono stati concessi in locazione gli immobili relativamente ai quali il contribuente ha usufruito dell'esenzione».*

A dire del ricorrente: *«Se infatti la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, nella propria interpretazione*



estensiva della norma, dichiara di ritenere che non tutte le locazioni siano idonee a determinare l'inapplicabilità dell'esenzione, affermando al contrario che talune locazioni brevi sarebbero compatibili con l'agevolazione, operando peraltro un'integrale ed acritico rinvio alla sentenza di primo grado, essa però non motiva in alcun modo in che misura questo sia possibile e soprattutto non opera alcun riferimento alla fattispecie concreta. Non vi è difatti alcun cenno in ordine alla tipologia di locazione concretamente perfezionatasi, né sotto il profilo della tipologia contrattuale, né sotto il profilo della durata o della rilevanza economica della stessa, e della ragione concreta per la quale essa possa consentire una deroga a quanto previsto dal D.L. 102/2013 art. 2. La sentenza semplicemente omette di valutare qualunque aspetto concreto attinente alla locazione, relativamente alla quale peraltro la società contribuente non aveva offerto in produzione alcuna evidenza contrattuale dalla quale poterne derivare l'eventuale brevità».

2. Le predette censure di violazione di legge – la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta – sono fondate.

2.1 Ai sensi dell'art. 13, comma 9-bis, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nel testo novellato dall'art. 2, comma 2, lett. a, del d.l. 31 agosto 2013, n. 102: «A decorrere dal 1° gennaio 2014 sono esenti dall'imposta municipale propria i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati».

2.2 Secondo, l'art. 1, comma 751, della legge 27 dicembre 2019, n. 160: «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 diminuirla 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».

Il *thema disputandum* attiene all'interpretazione dell'inciso comune alle citate disposizioni «*non siano in ogni caso locati*», ritenendosi, dal ricorrente, che qualsiasi tipo di locazione (a prescindere dalla durata) precluda al contribuente il riconoscimento dell'esenzione sull'immobile – merce e, dalla controricorrente, che la locazione transitoria di durata infrannuale non sia ostativa al riconoscimento dell'esenzione al contribuente per il residuo periodo di possesso dell'immobile – merce nell'anno di riferimento.

In proposito, richiamando la conforme decisione del giudice di prime cure, la sentenza impugnata ha motivato che: «*Va premesso che il testo letterale della norma rappresentato dall'espressione "non siano in ogni caso locati" stante la sua generica strutturazione non può costituire da solo un elemento determinante a favore di una tesi o dell'altra. La corretta interpretazione va, pertanto, effettuata sulla base del contesto generale in cui tale espressione risulta inserita e sotto questo aspetto si ritiene che la mancata esenzione dall'IMU nel caso di locazione dei fabbricati non possa essere considerata definitiva ma debba invece valere per il solo periodo in cui la locazione risulta effettivamente prestata. Giungere alla diversa conclusione che una locazione seppur breve possa condizionare perennemente la natura di un fabbricato quale "bene*



immobilizzato” anziché quale “bene merce” non appare confortato dal testo della norma che per raggiungere un obiettivo così penalizzante per il contribuente avrebbe dovuto essere espresso in una forma indubitabile. In altri termini, procedere alla locazione di fabbricati per brevi periodi, al solo scopo di acquisire risorse finanziarie per coprire seppur parzialmente i costi di realizzazione degli immobili, non può escludere di per sé in via definitiva il fatto che l’impresa costruttrice intende utilizzare tali beni alla destinazione per cui essi sono stati originariamente edificati, ossia alla loro vendita».

2.3 Tuttavia, il concorde tenore delle norme richiamate evidenzia l’indispensabile coesistenza di due requisiti per il riconoscimento dell’esenzione agli immobili – merce (vale a dire, la permanente destinazione alla vendita e la libera disponibilità da parte del proprietario), che devono perdurare per l’intero anno di riferimento.

Difatti, l’agevolazione in questione è finalizzata ad esonerare dal carico del tributo gli imprenditori edili per gli immobili che siano stati costruiti per la vendita, ma non siano stati ancora venduti, nonostante la stabile collocazione sul mercato per l’anno di riferimento.

Per cui, in tale prospettiva, 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.

In tale direzione, il Ministero dell’Economia e delle Finanze (in occasione di una risposta al “Telefisco 2014” del 3 febbraio 2014) ha espressamente escluso ogni caso di locazione del



fabbricato, anche se temporanea, al fine dell'applicazione dell'agevolazione, con la conseguenza che una locazione transitoria anche solo per la durata di un mese, ad esempio, farebbe decadere il beneficio, a causa della distrazione del bene dalla finalità intrinseca dell'esenzione.

Peraltro, il legislatore ha espressamente tipizzato le agevolazioni fruibili anche per un periodo di durata inferiore all'anno di riferimento, in relazione alla sussistenza per un tempo corrispondente di una predeterminata condizione di fatto o di diritto.

In tal senso, emblematica è la previsione dell'art. 13, comma 3, lett. b), del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nel testo novellato dall'art. 4, comma 5, lett. b, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012 n. 44, che riconosce al contribuente la riduzione della base imponibile dell'IMU nella misura del 50% *«per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni»*. Invero, tale disposizione conferma l'indispensabilità di 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.

Laddove, invece, non si ritiene che possa essere invocata - per avallare la frazionabilità infrannuale dell'esenzione - la previsione generale dell'art. 9, comma 2, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, secondo cui: *«L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il*



possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria». Difatti, il "possesso" contemplato dalla predetta disposizione (come dall'art. 13, comma 2, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214) è specificamente "qualificato" dalla titolarità della proprietà, dei diritti reali di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi o superficie, nonché dalla concessione demaniale o dalla locazione finanziaria su immobili (alla luce della precisazione fattane dall'art. 9, comma 1, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23), non avendo alcuna rilevanza che il soggetto passivo ne abbia perduto la disponibilità materiale.

Senza contare, peraltro, che l'eventuale concessione in locazione degli immobili non fa venir meno il "possesso" rilevante ai fini dell'IMU in capo al locatore, il quale può eventualmente beneficiare di una riduzione dell'aliquota in base ad un'apposita previsione del regolamento comunale (ai sensi dell'art. 13, comma 9, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214).

2.4 Considerando la novità della questione, il collegio ritiene di poter enunciare il seguente principio di diritto: «In tema di IMU, l'esenzione prevista dall'art. 13, comma 9-bis, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nel testo novellato dall'art. 2, comma 2, lett. a, del d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, per i «fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita» (c.d. "immobili - merce"), non può essere riconosciuta in caso di locazione (ancorché transitoria) dei



medesimi nel corso dell'anno di riferimento, non essendone consentita la fruizione proporzionalmente commisurata al periodo infrannuale di godimento da parte del contribuente secondo la previsione dell'art. 9, comma 2, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, in quanto il legislatore ha espressamente tipizzato le fattispecie di riduzione o esenzione usufruibili anche per un periodo di durata inferiore all'anno di riferimento, in relazione alla sussistenza per un tempo corrispondente di una predeterminata condizione di fatto o di diritto».

3. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza dei motivi dedotti, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 27 novembre 2024.

IL PRESIDENTE
Dott. Liberato Paolitto

