



## 1 PREMESSA

Con il DM 24.4.2024, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha approvato i nuovi modelli dichiarativi (nonché le correlate istruzioni di compilazione e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica) relativi alla:

- dichiarazione IMU/IMPi (in sostituzione del precedente modello approvato dal DM 29.7.2022);
- dichiarazione IMU ENC (in sostituzione del precedente modello di cui al DM 4.5.2023).

Quali principali novità recepite dai nuovi modelli dichiarativi, si segnalano:

- in entrambi i nuovi modelli dichiarativi, l'inserimento di un'apposita sezione per l'esenzione degli immobili occupati abusivamente da terzi ex art. 1 co. 759 lett. g-bis) della L. 160/2019;
- nel modello IMU ENC (quadro B), l'inserimento di un'apposita sezione per indicare gli immobili posseduti dagli enti non commerciali e concessi in comodato ad altro ente non commerciale o temporaneamente inutilizzati, se ricorrono i requisiti previsti dalle norme di interpretazione autentica di cui all'art. 1 co. 71 della L. 213/2023 (tali immobili fruiscono dell'esenzione per gli immobili posseduti dagli enti non commerciali ed impiegati per le attività istituzionali, ex art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019);
- nelle istruzioni per la dichiarazione del modello IMU/IMPi, in relazione ai requisiti per la qualifica di "abitazione principale" ai fini IMU, il recepimento della disciplina risultante a seguito della sentenza della Corte Costituzionale 13.10.2022 n. 209.

### **Pubblicazione**

Il DM 24.4.2024 è stato pubblicato sul S.O n. 20 alla G.U. 15.5.2024 n. 112.

### **Decorrenza**

I nuovi modelli IMU/IMPi e IMU ENC approvati dal DM 24.4.2024 vanno utilizzati già per le dichiarazioni relative all'anno 2023 (da presentare entro l'1.7.2024).

### **Principali caratteristiche dei modelli IMU/IMPi e IMU ENC**

I due modelli IMU/IMPi e IMU ENC si distinguono in base ai soggetti tenuti a presentare la dichiarazione. Deve pertanto essere utilizzato:

- il modello "ordinario" IMU/IMPi da parte della generalità dei soggetti passivi IMU (esclusi gli enti non commerciali che devono adottare il modello IMU ENC), nonché dai contribuenti tenuti a presentare le dichiarazioni relative all'imposta immobiliare sulle piattaforme marine (IMPi) ai sensi dell'art. 38 del DL 124/2019;
- il modello IMU ENC da parte degli enti non commerciali che possiedono almeno un immobile esente in quanto posseduto ed impiegato per lo svolgimento, con modalità non commerciali, delle proprie attività istituzionali, ai sensi dell'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019.

Per gli enti non commerciali che adottano il modello dichiarativo IMU ENC sono previste regole *ad hoc* per gli obblighi dichiarativi, distinte rispetto a quelle ordinarie.

Nella tabella che segue si riepilogano i principali aspetti delle dichiarazioni IMU/IMPi e IMU ENC.

<b>Dichiarazioni IMU/IMPi e IMU ENC</b>				
	<b>Soggetti obbligati</b>	<b>Obbligo di dichiarazione</b>	<b>Termine di invio</b>	<b>Modalità di presentazione</b>
<b>Dichiarazione IMU/IMPi</b>	Generalità dei soggetti passivi IMU (tranne gli enti non commerciali che devono utilizzare il modello IMU ENC).	La dichiarazione va presentata se sono intervenute circostanze da cui consegue un diverso ammontare dell'IMU dovuta	Dichiarazioni relative all'anno 2023: entro l'1.7.2024.	Cartacea o telematica.  Se la dichiarazione riguarda l'e-

<b>Dichiarazioni IMU/IMPi e IMU ENC</b>				
	<b>Soggetti obbligati</b>	<b>Obbligo di dichiarazione</b>	<b>Termine di invio</b>	<b>Modalità di presentazione</b>
<i>segue</i>	Soggetti tenuti a dichiarare le piattaforme marine e i rigassificatori ai fini dell'IMPi.	(altrimenti vale la dichiarazione già presentata negli anni precedenti). Non occorre comunque dichiarare le circostanze conoscibili autonomamente dal Comune (nelle istruzioni sono specificate le circostanze da dichiarare).	Dichiarazioni relative all'anno 2024: entro il 30.6.2025.	senzione per gli immobili occupati abusivamente da terzi: esclusivamente telematica.
<b>Dichiarazione IMU ENC</b>	Enti non commerciali con almeno un immobile esente in quanto utilizzato, con modalità non commerciali, per le proprie attività istituzionali (tali enti devono indicare in dichiarazione tutti gli immobili posseduti).	Dichiarazione da presentare ogni anno (indipendentemente dal verificarsi di variazioni che incidono sull'imposta dovuta).		Esclusivamente telematica

## 2 ESENZIONE PER GLI IMMOBILI OCCUPATI ABUSIVAMENTE DA TERZI

Una delle principali novità dei modelli dichiarativi IMU/IMPi e IMU ENC approvati dal DM 24.4.2024 consiste nell'introduzione di un'apposita sezione per l'acquisto o la perdita dei requisiti che danno diritto all'esenzione per gli immobili occupati abusivamente da terzi, ai sensi dell'art. 1 co. 759 lett. g-*bis*) della L. 160/2019<sup>1</sup>.

Di seguito si esaminano le caratteristiche dell'esenzione.

### 2.1 REQUISITI DELL'ESENZIONE

La lett. g-*bis*) dell'art. 1 co. 759 della L. 160/2019 (introdotta dall'art. 1 co. 81 della L. 197/2022) prevede l'esenzione dall'IMU per gli immobili occupati abusivamente, non utilizzabili né disponibili, per i quali:

- è stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria per i correlati reati di violazione di domicilio (art. 614 co. 2 c.p.) o invasione di terreni o edifici (art. 633 c.p.);
- o per la cui occupazione abusiva è stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

L'esenzione spetta per il periodo durante il quale si è protratta l'occupazione abusiva.

#### 2.1.1 Tipologia di immobili esenti

Poiché il dato testuale dell'art. 1 co. 759 lett. g-*bis*) della L. 160/2019 fa generico riferimento agli "immobili", l'esenzione pare riguardare:

- fabbricati;
- aree fabbricabili;
- terreni agricoli.

<sup>1</sup> Sull'argomento si veda Magro L. "Nelle dichiarazioni IMU l'esenzione per gli immobili occupati abusivamente", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.6.2024.

## 2.1.2 Rilevanza penale dell'occupazione

Ai fini della spettanza dell'esenzione, viene richiesto che al contempo:

- l'immobile sia inutilizzabile e indisponibile (al possessore deve quindi risultare preclusa la possibilità di godere dell'immobile e di concederlo in godimento a terzi);
- vi sia stata la "formalizzazione", davanti all'autorità giudiziaria, dell'occupazione dell'immobile, la quale sussiste:
  - con la presentazione di denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di violazione di domicilio (art. 614 co. 2 c.p.) o invasione di terreni o edifici (art. 633 c.p.);
  - oppure con la presentazione di denuncia o l'avvio di azione giudiziaria penale per l'occupazione abusiva.

<b>Esenzione dall'IMU per gli immobili occupati abusivamente da terzi (art. 1 co. 759 lett. g-bis) della L. 160/2019)</b>	
<b>Requisito "fattuale"</b>	<b>Requisito "formale"</b>
Inutilizzabilità e indisponibilità dell'immobile occupato.	Presentazione di denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di: <ul style="list-style-type: none"> <li>• violazione di domicilio (art. 614 co. 2 c.p.);</li> <li>• o invasione di terreni o edifici (art. 633 c.p.).</li> </ul>
	Presentazione di denuncia o l'avvio di azione giudiziaria penale per l'occupazione abusiva.

Dunque, va evidenziato che l'esenzione:

- non spetta per qualsiasi occupazione dell'immobile da parte di un terzo, ma solo se detta occupazione abusiva, oltre a rendere inutilizzabile e indisponibile l'immobile, integra una fattispecie di reato per la quale è stata presentata denuncia o avviata d'ufficio l'azione giudiziaria penale<sup>2</sup>;
- compete non soltanto se la condotta del terzo integra i reati di violazione di domicilio (art. 614 co. 2 c.p.) o invasione di terreni o edifici (art. 633 c.p.), ma anche se l'occupazione abusiva è da ricondurre ad altre fattispecie penalmente rilevanti, purché, in ogni caso, sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria o (per i reati procedibili d'ufficio) sia iniziata l'azione giudiziaria penale.

## 2.2 AMBITO D'APPLICAZIONE TEMPORALE DELL'ESENZIONE

L'esenzione in esame è stata introdotta dall'art. 1 co. 81 della L. 197/2022, in vigore dall'1.1.2023.

Peraltro, con la sentenza 18.4.2024 n. 60, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 9 co. 1 del DLgs. 23/2011 (recante la disciplina IMU previgente all'attuale L. 160/2019, in vigore fino al 31.12.2019), nella parte in cui non prevede l'esenzione dall'IMU per gli immobili occupati abusivamente da terzi se ricorrono i presupposti di cui all'art. 1 co. 759 lett. g-bis) della L. 160/2019 sopra illustrati<sup>3</sup>.

La sentenza della Consulta non interviene, invece, sulla disciplina dell'IMU di cui ai co. 739-783 dell'art. 1 della L. 160/2019, in vigore *ante* 2023 (ossia prima delle modifiche apportate dall'art. 1 co. 81 della L. 197/2022).

<sup>2</sup> Pertanto, ad esempio non fruisce dell'esenzione il possessore che abbia locato l'immobile, se il conduttore smette di corrispondere i canoni di locazione dovuti: tale morosità non rileva, di per sé, penalmente.

<sup>3</sup> In particolare, la Corte Costituzionale ha dichiarato la parziale incostituzionalità dell'art. 9 co. 1 del DLgs. 23/2011, sottolineando come sia "irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il proprietario di un immobile occupato abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva denuncia all'autorità giudiziaria penale sia, ciò nonostante, tenuto a versare l'IMU per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato, perché la proprietà di tale immobile non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso".

A commento si veda Magro L. "Immobili occupati esenti dall'IMU anche prima del 2023", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 19.4.2024.

In assenza di un esplicito richiamo a tali disposizioni, è dubbio che la pronuncia della Consulta possa, di per sé, produrre automaticamente effetti anche in riferimento a tali norme<sup>4</sup>.

Tuttavia, considerata l'analogia delle previsioni contenute nella L. 160/2019 con quelle delle disposizioni previgenti dell'art. 9 co. 1 del DLgs. 23/2011 (oggetto di pronuncia della Corte Costituzionale), parrebbe comunque potersi ritenere che le stesse argomentazioni adottate dalla sentenza della Consulta risultino valide anche per la disciplina IMU per gli anni dal 2020 al 2022<sup>5</sup>.

In ogni caso, va rilevato che la pronuncia della Consulta ha effetti rilevanti, in quanto:

- nei giudizi ancora pendenti (relativi alle annualità interessate dalla pronuncia della Consulta), nei quali si controverte dell'obbligo di versare l'IMU per il proprietario (o il titolare del diritto reale di godimento) dell'immobile occupato abusivamente da terzi, il giudice tributario dovrà applicare la disciplina che risulta dalla decisione della Corte Costituzionale, e dunque riconoscere l'esenzione per l'immobile occupato (in presenza dei requisiti sopra illustrati);
- legittima le istanze di rimborso dei contribuenti che hanno versato l'IMU in quanto proprietari (o titolari di diritti reali) di immobili occupati e non sgomberati (pur in presenza di una denuncia), purché l'istanza di rimborso venga presentata entro il termine di 5 anni ex art. 1 co. 164 della L. 296/2006 (che decorre dalla data del versamento, secondo l'opinione maggioritaria<sup>6</sup>).

Rimane fermo che gli effetti della sentenza non possono essere fatti valere per i c.d. "rapporti esauriti", ossia dai contribuenti:

- che hanno ricevuto un avviso di accertamento e non lo hanno impugnato nei termini;
- oppure per i quali, a seguito dell'impugnazione dell'atto impositivo, è stata resa dal giudice tributario una sentenza passata in giudicato, e pertanto definitiva.

### 2.3 DICHIARAZIONE DELL'ESENZIONE PER GLI IMMOBILI OCCUPATI

Con i modelli IMU di cui al DM 24.4.2024 vengono dunque recepite le indicazioni del comunicato stampa Min. Economia e Finanze 12.12.2023 n. 181, ove è stato precisato che:

- l'esenzione in esame spetta anche nelle more dell'adozione del decreto attuativo per la comunicazione telematica *ad hoc* nei confronti del Comune, prescritta dall'art. 1 co. 759 lett. g-bis) della L. 160/2019<sup>7</sup>;
- fermo restando l'obbligo di indicare l'acquisto o la perdita dei requisiti che danno diritto all'esenzione nella dichiarazione IMU/IMPi o IMU ENC.

Pertanto, in riferimento all'anno 2023, vanno indicati nella dichiarazione IMU/IMPi o IMU ENC (da presentare entro l'1.7.2024) l'acquisto e la perdita dei requisiti che danno diritto all'esenzione per l'immobile occupato abusivamente da terzi, che si sono verificati in tale anno.

<sup>4</sup> Si veda sul punto Zeni A. "Per gli immobili occupati incertezza sull'IMU per gli anni dal 2020 al 2022", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 10.5.2024.

<sup>5</sup> Riconoscendo l'applicabilità delle motivazioni rese dalla sentenza della Corte Costituzionale 18.4.2024 n. 60 anche alla disciplina IMU recata dalla L. 160/2019 *ante* 2023, i giudici potrebbero:

- ritenere di interpretare detta disciplina nel senso che il presupposto applicativo, di per sé, non consente di considerare assoggettato al tributo locale l'immobile occupato abusivamente da terzi (con un cambio di orientamento rispetto all'indirizzo giurisprudenziale finora consolidato; cfr. Cass. 20.3.2019 n. 7800 e Cass. 13.4.2023 nn. 9956 e 9957);
- oppure sollevare un'autonoma questione di legittimità costituzionale davanti alla Consulta.

<sup>6</sup> In senso conforme, si rinvia anche a Cissello A., Zeni A. "Rimborso dell'IMU «illegittima» se non si è già formata prescrizione o decadenza", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.10.2022.

<sup>7</sup> L'art. 1 co. 759 lett. g-bis) della L. 160/2019 prescrive che il soggetto passivo deve comunicare al Comune interessato, con le modalità telematiche da stabilire con apposito DM:

- il possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione;
- la perdita di tali requisiti.

### 2.3.1 Immobili occupati abusivamente nella dichiarazione IMU/IMPi

Nel modello IMU/IMPi, nel quadro A (dedicato all'indicazione degli immobili e degli elementi rilevanti ai fini dell'IMU), è stata inserita la sezione "Esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili" (campi 22, 23 e 24), da utilizzare per indicare i dati per l'esenzione degli immobili occupati abusivamente da terzi (per tale esenzione va indicato nel campo 15 "Esenzione" il codice "1").

IMU IDENTIFICAZIONE DEGLI IMMOBILI										Quadro A
N <sup>o</sup> d'ordine	Caratteristiche (1)		INDIRIZZO (2)							
	1		2							
Progressivo Immobile	Dati catastali identificativi dell'immobile									
	Sezione	Foglio	Particella	Subalterno	Categoria/Qualità	Classe	T/U	N. Protocollo	Anno	
3		4	5	6	7	8	8a	9	10	
Valore			% Possesso		Detrazione per l'abitazione principale		Equiparazione ad abitazione principale (3)			
11			12		13		13a			
Riduzioni (4)		Esenzione (5)	Acquisto	Cessione	Altro	Descrizione Altro				
14		15	16	17	18	19				
Data inizio/termine del possesso o variazione imposta			Inizio/termine agevolazione		AGENZIA DELLE ENTRATE DI			ESTREMI DEL TITOLO		
giorno		mes	anno	21						
Esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili										
Tipo (6)	Autorità presso la quale è stata presentata la denuncia o che ha iniziato l'azione giudiziaria penale				Data dalla denuncia o del provvedimento di inizio dell'azione giudiziaria penale			giorno	mes	anno
22	23				24					

Esenzione dall'IMU per gli immobili occupati abusivamente da terzi Dichiarazione IMU/IMPi (Quadro A)	
Campo	Contenuto
22	Fattispecie che dà diritto all'esenzione. Va indicato il codice: <ul style="list-style-type: none"> <li>• "1" se è stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di violazione di domicilio (art. 614 co. 2 c.p.) o invasione di terreni o edifici (art. 633 c.p.);</li> <li>• "2" se si tratta di occupazione abusiva per la quale è stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.</li> </ul>
23	Autorità giudiziaria presso la quale è stata presentata la denuncia o che ha iniziato l'azione giudiziaria penale.
24	Data della denuncia all'autorità giudiziaria o del provvedimento che attesta l'inizio dell'azione giudiziaria penale.
Nel campo 15 ("Esenzione") deve essere indicato il codice "1".	
Occorre inoltre indicare: <ul style="list-style-type: none"> <li>• nel campo 20, la data di acquisto o perdita dei requisiti per l'esenzione;</li> <li>• nel campo 21, se viene dichiarato l'acquisto (lettera "I") o la perdita (lettera "T") dei requisiti per l'esenzione.</li> </ul>	

### 2.3.2 Immobili occupati abusivamente nella dichiarazione IMU ENC

Analogamente alla dichiarazione IMU/IMPi, anche nella dichiarazione IMU ENC approvata dal DM 24.4.2024 è stata inserita un'apposita sezione per gli immobili occupati abusivamente da terzi.

Tale nuova sezione è stata inserita nel Quadro A del modello IMU ENC (dove l'ente non commerciale dichiara gli immobili che sono imponibili o che godono di esenzioni differenti da quella per l'utilizzo degli immobili per le attività istituzionali ex art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019).

In particolare, nel quadro A del modello IMU ENC va compilata la sezione "Esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili" (campi 21, 22 e 23), in senso analogo a quanto illustrato nel precedente paragrafo per la dichiarazione IMU/IMPi.

Gli immobili occupati abusivamente da terzi sono individuati dal codice “1” nel campo 14 “Esenzione” del Quadro A del modello IMU ENC.

IMMOBILI TOTALMENTE IMPONIBILI O ESENTI <sup>(1)</sup>										Quadro A
N. d'ordine	Caratteristiche (2)		Indirizzo							
	1								2	
Progressivo immobiliare	Dati catastali identificativi dell'immobile									
	3	4	5	6	7	8	8a	9	10	
Valore					% Possesso					
11					12					
Riduzioni (3)		Esenzione (4)		Acquisto		Cessione		Altro		Descrizione Altro
13		14		15		16		17		18
Data inizio/termine del possesso o variazione imposta			Inizio/termine dell'agevolazione			AGENZIA DELLE ENTRATE DI			ESTREMI DEL TITOLO	
giorno			mese			anno			20	
19										
Esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili										
Tipo (5)		Autorità presso la quale è stata presentata la denuncia o che ha iniziato l'azione giudiziale penale							Data della denuncia o del provvedimento di inizio dell'azione giudiziaria penale	
21		22							giorno	
									23	
									mese	
									anno	

Esenzione dall'IMU per gli immobili occupati abusivamente da terzi Dichiarazione IMU ENC (Quadro A)	
Campo	Contenuto
21	Fattispecie che dà diritto all'esenzione. Va indicato il codice: <ul style="list-style-type: none"> <li>• “1” se è stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di violazione di domicilio (art. 614 co. 2 c.p.) o invasione di terreni o edifici (art. 633 c.p.);</li> <li>• “2” se si tratta di occupazione abusiva per la quale è stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.</li> </ul>
22	Autorità giudiziaria presso la quale è stata presentata la denuncia o che ha iniziato l'azione giudiziaria penale.
23	Data della denuncia all'autorità giudiziaria o del provvedimento che attesta l'inizio dell'azione giudiziaria penale.
Nel campo 14 (“Esenzione”) deve essere indicato il codice “1”.	
Occorre inoltre indicare: <ul style="list-style-type: none"> <li>• nel campo 19, la data di acquisto o perdita dei requisiti per l'esenzione;</li> <li>• nel campo 20, se viene dichiarato l'acquisto (lettera “I”) o la perdita (lettera “T”) dei requisiti per l'esenzione.</li> </ul>	

### 3 IMMOBILI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI CONCESSI IN COMODATO O TEMPORANEAMENTE INUTILIZZATI

Sono tenuti ad utilizzare la dichiarazione IMU ENC i soli enti non commerciali che possiedono almeno un immobile esente ai sensi dell'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019<sup>8</sup>.

Si tratta degli enti non commerciali di cui all'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR che possiedono e utilizzano almeno un immobile destinato esclusivamente allo svolgimento:

- con modalità non commerciali (da riscontrare ai sensi degli artt. 3 e 4 del DM 200/2012);

<sup>8</sup> In argomento si veda Busani A. “Manuale dell'IMU”, IPSOA, 2012, p. 443 ss. Si rinvia inoltre all'analisi a cura di Magro L., Zeni A. “Esenzioni”, in “IMU”, *Monografie on line*, [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

- delle attività istituzionali elencate all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92 (ossia delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, religiose e di culto di cui all'art. 16 lett. a) della L. 222/85)<sup>9</sup>.

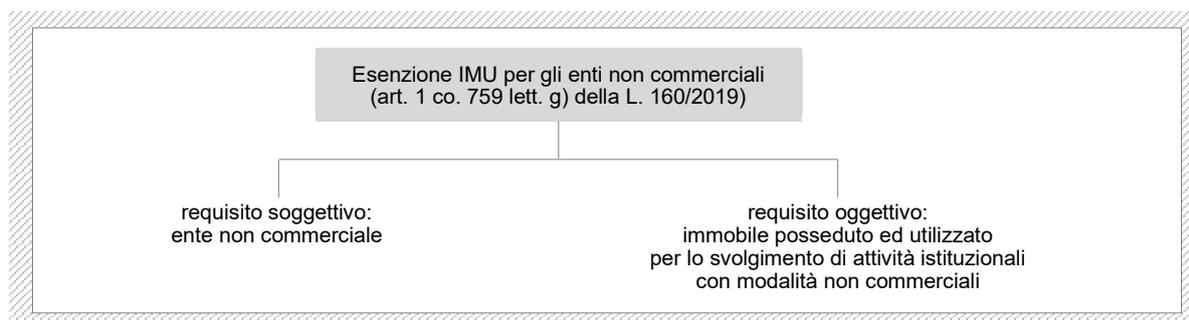


Fig. 1 - Requisiti dell'esenzione IMU per gli enti non commerciali

Le istruzioni al nuovo modello di dichiarazione IMU ENC approvato dal DM 24.4.2024 recepiscono (con alcuni chiarimenti) le norme di interpretazione autentica di cui all'art. 1 co. 71 della L. 213/2023, ove viene precisato che, per la verifica dell'esenzione sopra illustrata, gli immobili dell'ente non commerciale devono intendersi:

- “posseduti” anche se concessi in comodato a un altro ente non commerciale, funzionalmente o strutturalmente collegato all'ente concedente, a condizione che l'ente comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività istituzionali, con modalità non commerciali;
- “utilizzati” anche in assenza di esercizio attuale delle attività istituzionali, purché detta assenza non determini la cessazione definitiva della strumentalità dell'immobile allo svolgimento delle predette attività.

Nel modello IMU ENC (quadro B) viene inoltre inserita un'apposita sezione per indicare i dati dei predetti immobili concessi in comodato ad altri enti non commerciali o temporaneamente inutilizzati, ai sensi dell'art. 1 co. 71 della L. 213/2023.

### 3.1 IMMOBILI CONCESSI IN COMODATO

In particolare, le istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU ENC di cui al DM 24.4.2024 (p. 4) recano alcune precisazioni in merito agli immobili concessi in comodato ad altro ente non commerciale (la prima delle fattispecie sopra elencate)<sup>10</sup>.

Nello specifico, viene anzitutto evidenziato che il comodatario (ente non commerciale utilizzatore dell'immobile) deve essere legato all'ente non commerciale concedente (possessore dell'immobile e soggetto passivo ai fini IMU) da un rapporto di strumentalità di natura:

- funzionale
- o, in alternativa, strutturale.

Quanto al collegamento funzionale, le istruzioni, richiamando alcune pronunce della Corte di Cassazione, precisano che questo sussiste ove le attività svolte dall'ente comodatario nell'immobile, al contempo:

- rientrano nel novero delle attività istituzionali agevolate e siano esercitate con modalità non commerciali;
- siano accessorie o integrative rispetto alle attività istituzionali dell'ente comodante, ponendosi con le finalità istituzionali di quest'ultimo in rapporto di diretta strumentalità (rilevano le istruzioni che tale nesso di strumentalità sussiste “qualora l'attività non commerciale svolta nell'immobile concesso in comodato

<sup>9</sup> Non rientrano tra gli enti che fruiscono dell'esenzione in esame, tra l'altro, i partiti politici e le fondazioni bancarie di cui al DLgs. 153/99.

<sup>10</sup> Si veda a commento Magro L., Zeni A. “Esenzione per immobili in comodato o inutilizzati nella dichiarazione IMU ENC”, *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 10.6.2024.

*sia legata alle finalità e alle attività istituzionali del concedente e risulti coerente e funzionale rispetto agli scopi dello stesso ente concedente<sup>11</sup>).*

A tal proposito, precisano le istruzioni, *“è opportuno che il contratto di comodato, laddove stipulato in forma scritta, specifichi le attività per le quali è concesso l'utilizzo dell'immobile, evidenziando le caratteristiche del collegamento funzionale delle attività stesse rispetto alle attività e finalità istituzionali del comodante”.*

Per quanto riguarda invece il collegamento “strutturale”, le istruzioni alla dichiarazione IMU ENC, sempre richiamando le indicazioni della giurisprudenza di legittimità, rilevano che tale rapporto sussiste quando *“l'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente per lo svolgimento di un'attività meritevole prevista dalla norma agevolativa”<sup>12</sup>.*

### 3.2 IMMOBILI TEMPORANEAMENTE INUTILIZZATI

Anche per gli immobili temporaneamente inutilizzati le istruzioni alla dichiarazione IMU ENC approvate dal DM 24.4.2024 (p. 5) recano alcune precisazioni.

Viene infatti evidenziato che anche la norma di interpretazione autentica relativa agli immobili temporaneamente inutilizzati (art. 1 co. 71 lett. b) della L. 213/2023) recepisce l'orientamento accolto dalla giurisprudenza di legittimità.

In particolare, nelle pronunce conformi della Corte di Cassazione (si veda, *ex multis*, Cass. 15.9.2022 n. 27242) è affermato che:

- l'esenzione di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 non spetta quando l'immobile perde il carattere di strumentalità all'esercizio delle attività istituzionali (in quanto la destinazione dell'immobile allo svolgimento delle attività istituzionali non può rimanere concretamente inattuata);
- tuttavia, esclude l'esenzione di cui all'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019 solo il mancato utilizzo effettivo dell'immobile che sia indizio di un mutamento della destinazione o della cessazione della strumentalità del bene all'esercizio delle attività istituzionali dell'ente non commerciale.

### 3.3 DICHIARAZIONE DEGLI IMMOBILI IN COMODATO O TEMPORANEAMENTE INUTILIZZATI

Per dichiarare gli immobili concessi in comodato ad altri enti non commerciali o temporaneamente inutilizzati ai sensi dell'art. 1 co. 71 della L. 213/2023, il modello IMU ENC approvato dal DM 24.4.2024 prevede un'apposita sezione nel Quadro B (dove vengono dichiarati gli immobili esenti in quanto impiegati dagli enti non commerciali per svolgere le attività istituzionali con modalità non commerciali, ai sensi dell'art. 1 co. 759 lett. g) della L. 160/2019).

In particolare, i dati degli immobili in comodato o temporaneamente inutilizzati vanno indicati nel primo riquadro del Quadro B (“Immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti”), nei campi 21 e 22.

<sup>11</sup> Le istruzioni affermano a tal proposito che si riscontra il predetto nesso di strumentalità, ad esempio, qualora *“il comodante svolga un'attività didattica e l'immobile concesso in comodato sia utilizzato dal comodatario per lo svolgimento, sempre con modalità non commerciali, di altre attività didattiche o assistenziali ricomprese tra quelle agevolate e funzionali a quella didattica del concedente (a titolo esemplificativo: attività di doposcuola, attività assistenziale diretta a particolari categorie di studenti). O si pensi, ancora, all'ipotesi in cui il concedente svolga attività sanitaria o assistenziale e l'immobile sia concesso in comodato al fine di garantire ospitalità ai familiari delle persone assistite o agli operatori”.*

<sup>12</sup> Così, tra le altre, Cass. 12.5.2021 n. 12539.

IMMOBILI PARZIALMENTE IMPONIBILI O TOTALMENTE ESENTI										Quadro B		
N. d'ordine	TIPOLOGIA DI ATTIVITÀ SVOLTA <sup>(1)</sup>											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
Caratteristiche (2)	1	Indirizzo										
Progressivo Immobile	1	2										
Dati catastali identificativi dell'immobile												
Sezione	Foglio	Particella	Subalterno	Categoria/Qualità			Classe	T/U	N. Protocollo	Anno		
3	4	5	6	7			8	8a	9	10		
Valore				% Possesso								
11				12								
Riduzioni (3)	Esenzione	Acquisto	Cessione	Altro	Descrizione Altro							
13	14	15	16	17	18							
Data inizio/termine del possesso o variazione imposta			Inizio/termine dell'agevolazione		AGENZIA DELLE ENTRATE DI			ESTREMI DEL TITOLO				
giorno	mese	anno	20									
19												
Comodato o Immobili strumentali												
Tipo (4)	Denominazione dell'ENC comodatario											
21	22											

<b>Esenzione dall'IMU per gli immobili concessi in comodato ad altro ente non commerciale o temporaneamente inutilizzati</b>	
<b>Dichiarazione IMU ENC (Quadro B)</b>	
Campo	Contenuto
21	<p>Fattispecie che dà diritto all'esenzione.</p> <p>Va indicato il codice:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>“1” se è dichiarato l'immobile concesso in comodato a un altro ente non commerciale, funzionalmente o strutturalmente collegato all'ente concedente, a condizione che l'ente comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività istituzionali, con modalità non commerciali (art. 1 co. 71 lett. a) della L. 213/2023);</li> <li>“2” se è dichiarato un immobile temporaneamente inutilizzato che tuttavia non cessa definitivamente di essere strumentale allo svolgimento delle attività istituzionali dell'ente non commerciale possessore (art. 1 co. 71 lett. b) della L. 213/2023).</li> </ul>
22	Denominazione dell'ente non commerciale comodatario (se è indicato il codice “1” nel precedente campo 21).

#### 4 ABITAZIONE PRINCIPALE AI FINI IMU

L'abitazione principale, unitamente alle relative pertinenze (nei limiti prescritti *ex lege*):

- se accatastata nelle categorie A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici), è assoggettata all'IMU, seppure con un'aliquota agevolata ed una detrazione pari a 200,00 euro;
- se accatastata in altre categorie, è esclusa dall'IMU<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Su tale argomento sia consentito il rinvio all'analisi a cura di Magro L., Zeni A. “Abitazioni principali e relative pertinenze”, in “IMU”, *Monografie on line*, [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

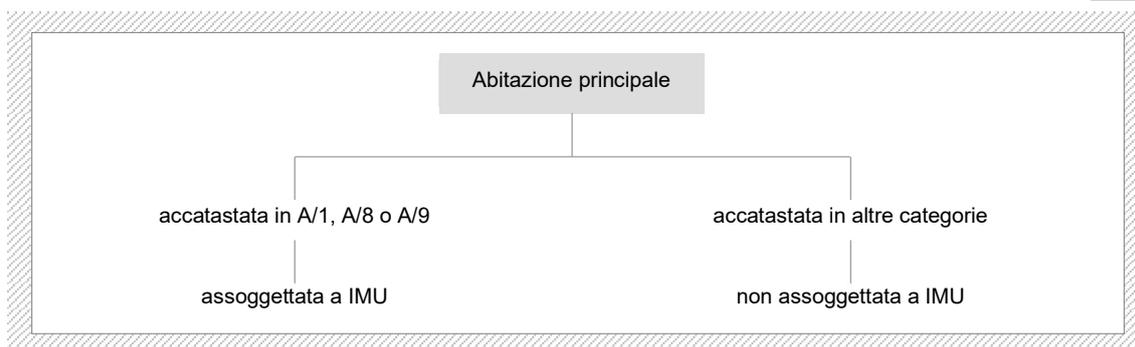


Fig. 2 - Assoggettamento ad IMU delle abitazioni principali

Ai sensi dell'art. 1 co. 741 lett. b) della L. 160/2019, nella versione *post* sentenza della Corte Cost. 13.10.2022 n. 209<sup>14</sup>, per qualificare un immobile come abitazione principale ai fini IMU è necessario esclusivamente che il possessore, allo stesso tempo:

- vi abbia la propria residenza anagrafica (tale requisito "formale" è riscontrabile dal registro dell'Anagrafe del Comune);
- vi dimori abitualmente (tale requisito "fattuale" si riferisce alla circostanza che il possessore abiti effettivamente, per la maggior parte dell'anno, nell'unità immobiliare)<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> L'art. 1 co. 741 lett. b), primo periodo, della L. 160/2019, nella versione *ante* sentenza della Corte Costituzionale 13.10.2022 n. 209, definiva l'abitazione principale ai fini IMU come "l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente" (tale definizione era analoga a quella già contenuta nel previgente art. 13 co. 2 del DL 201/2011).

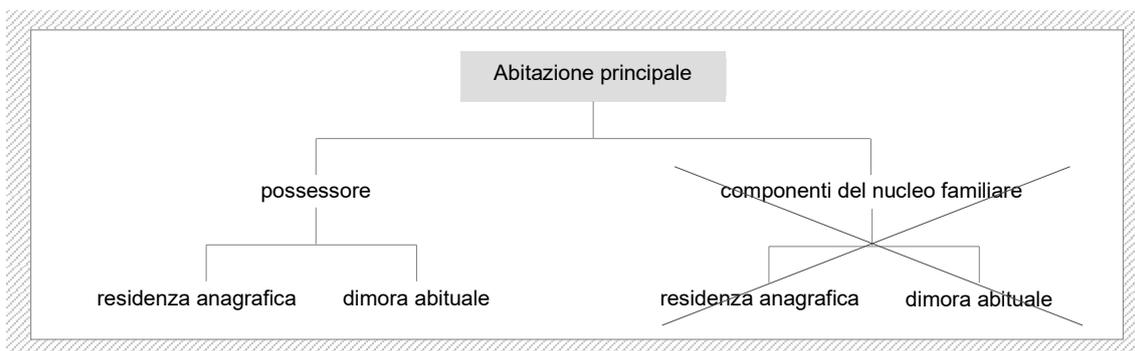
La sentenza della Corte Costituzionale n. 209/2022 ha dichiarato l'incostituzionalità, tra l'altro, di tale disposizione, nella parte in cui stabiliva che "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente", anziché disporre che "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente".

La sentenza Corte Cost. 13.10.2022 n. 209 ha dichiarato incostituzionale anche il secondo periodo dell'art. 1 co. 741 lett. b) della L. 160/2019, nelle versioni *ante* e *post* modifiche dell'art. 5-*decies* del DL 146/2021.

Inoltre, con riferimento alla disciplina previgente dell'abitazione principale ai fini IMU, la sentenza della Consulta ha dichiarato l'incostituzionalità del quarto e del quinto periodo del co. 2 dell'art. 13 del DL 201/2011. La Corte Costituzionale ha rilevato l'incostituzionalità di tutte le richiamate disposizioni per contrasto con i principi di cui agli artt. 3, 31 e 53 Cost.

Sull'argomento si veda Magro L., Zeni A. "Per l'esenzione IMU per l'abitazione principale non rileva il nucleo familiare", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 14.10.2022; si rinvia inoltre all'analisi a cura di Magro L., Zeni A. "Abitazioni principali e relative pertinenze", in "IMU", *Monografie on line*, [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

<sup>15</sup> Per riscontrare il requisito della "dimora abituale", la pronuncia della Corte Costituzionale del 13.10.2022 n. 209 rileva che i Comuni possono fare le opportune verifiche accedendo ai dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio.



**Fig. 3 - Requisiti dell'abitazione principale (post sentenza Corte Cost. 13.10.2022 n. 209)**

Quale novità presente nelle istruzioni alla dichiarazione IMU/IMPi approvate con il DM 24.4.2024, viene fatto rinvio alla disciplina risultante dopo la sentenza della Corte Costituzionale 13.10.2022 n. 209, in forza della quale:

- i requisiti di “dimora abituale” e “residenza anagrafica” vanno riscontrati solo in capo al possessore dell’immobile;
- è irrilevante che detti requisiti siano presenti anche per i componenti del nucleo familiare del possessore (ossia, di fatto, il coniuge e il componente dell’unione civile ex L. 76/2016<sup>16</sup>).

#### **Unità immobiliari a disposizione (c.d. “secondo case”)**

Anche in seguito alla sentenza della Corte Costituzionale n. 209/2022 nulla cambia in relazione agli immobili tenuti “a disposizione” da parte del possessore. Tali unità immobiliari, infatti, non possono qualificarsi come “abitazione principale”, in quanto sprovviste dei requisiti della residenza anagrafica e/o della dimora abituale.

#### **Esclusione dell’obbligo di dichiarazione per l’abitazione principale**

In riferimento all’abitazione principale, nessun obbligo dichiarativo viene esplicitato nelle istruzioni alla dichiarazione IMU/IMPi approvate con il DM 24.4.2024.

Si ritiene pertanto che possano continuare a valere le indicazioni delle istruzioni allegate al previgente modello dichiarativo IMU approvate con il DM 30.10.2012, p. 5, ove era stato esplicitato che non sussiste alcun obbligo dichiarativo per l’abitazione principale esente, in quanto “*la conoscenza da parte del comune delle risultanze anagrafiche fa venire meno la necessità di presentazione della dichiarazione*”.

L’art. 1 co. 769 della L. 160/2019, nonché le istruzioni al modello dichiarativo IMU/IMPi, individuano comunque l’obbligo di presentare la dichiarazione IMU in riferimento, tra l’altro:

- ad alcune fattispecie assimilate all’abitazione principale, come:
  - i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal DM 22.4.2008, adibiti ad abitazione principale (art. 1 co. 741 lett. c) n. 3) della L. 160/2019)<sup>17</sup>;

<sup>16</sup> Per tali soggetti il rapporto di appartenenza al nucleo familiare è infatti formalizzato con il vincolo matrimoniale o con l’unione civile ex L. 76/2016 (cfr. Corte Cost. 13.10.2022 n. 209).

<sup>17</sup> Come chiarito dalla ris. Min. Economia e Finanze 20.3.2023 n. 2/DF, tale assimilazione deve circoscriversi ai soli casi in cui l’alloggio sociale sia effettivamente utilizzato dall’assegnatario come abitazione principale, mentre deve escludersi per gli appartamenti sfitti e comunque tenuti a disposizione.

Durante il periodo per l’espletamento delle operazioni per l’individuazione dell’assegnatario, l’alloggio sociale sfitto, in corso di assegnazione, non può considerarsi adibito ad abitazione principale (non essendovi alcun assegnatario che lo abita).

Tuttavia, nel tempo strettamente necessario all’espletamento delle operazioni tecnico-amministrative per l’individuazione dell’assegnatario, la ris. Min. Economia e Finanze 20.3.2023 n. 2/DF rileva che l’assimilazione all’abitazione principale non viene comunque meno, poiché lo svolgimento di tali attività garantisce la finalità di

- un solo immobile (iscritto o iscrivibile nel Catasto come unica unità immobiliare e per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica), posseduto e non concesso in locazione dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, salvo quanto previsto dall'art. 28 co. 1 del DLgs. 139/2000, dal personale appartenente alla carriera prefettizia (art. 1 co. 741 lett. c) n. 5) della L. 160/2019);
- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, ex art. 1 co. 741 lett. c) n. 1) della L. 160/2019 (va indicato in dichiarazione se l'immobile è assegnato al socio della cooperativa edilizia a proprietà indivisa oppure tale alloggio non è stato adibito ad abitazione principale o è rimasto inutilizzato; benché non sia esplicitato nelle istruzioni, i medesimi obblighi dichiarativi si ritiene debbano riferirsi anche alla fattispecie degli immobili assegnati agli studenti universitari soci delle cooperative edilizie a proprietà indivisa, di cui all'art. 1 co. 741 lett. c) n. 2 della L. 160/2019);
- quando l'immobile è stato concesso in locazione dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica (ERP), comunque denominati, oppure l'alloggio in questione è rimasto inutilizzato o non è stato adibito ad abitazione principale (in tale ipotesi viene meno la detrazione di importo pari a 200,00 di cui all'art. 1 co. 749 della L. 160/2019<sup>18</sup>).

#### 4.1 ABITAZIONE PRINCIPALE IN COMPROPRIETÀ

L'agevolazione per abitazione principale spetta anche al comproprietario, purché soddisfi il doppio requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale nell'immobile in comproprietà.

In tal caso, l'agevolazione spetta:

- limitatamente alla quota di possesso del comproprietario con dimora abituale e residenza anagrafica nell'immobile (quota rispetto alla quale il comproprietario è soggetto passivo);
- e non si estende automaticamente all'intero immobile.

---

*housing* sociale cui è volta l'agevolazione. Ciò purché il Comune, con proprio regolamento, individui il lasso temporale da considerare fisiologico per lo svolgimento delle attività di riassegnazione (da identificarsi, in via indicativa, in 4/6 mesi).

Il documento di prassi rileva che, in alternativa, per il periodo necessario allo svolgimento delle attività di assegnazione dell'alloggio sociale, il Comune può disporre la diminuzione, fino all'azzeramento, dell'aliquota di base prevista per i fabbricati diversi dall'abitazione principale di cui all'art. 1 co. 754 della L. 160/2019, pari allo 0,86%. Anche a tal fine, è tuttavia necessario che il Comune, in sede regolamentare, individui il lasso di tempo da ritenere congruo per l'espletamento delle predette attività.

<sup>18</sup> Per le abitazioni principali accatastate in A/1, A/8 e A/9, nonché per gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP o dagli ERP, spetta una detrazione dall'IMU dovuta, fino a concorrenza del suo ammontare, di importo pari a 200,00 euro (art. 1 co. 749 della L. 160/2019).

Tale detrazione:

- va rapportata al periodo dell'anno durante il quale si protrae la destinazione dell'immobile ad abitazione principale;
- se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione stessa si verifica.

Ai fini dichiarativi, nel Quadro A del modello IMU/IMPi, il campo 13 viene riservato all'indicazione della detrazione in esame. Le istruzioni della dichiarazione IMU/IMPi approvate dal DM 24.4.2024 (p. 15) specificano che tale campo "deve essere utilizzato solo nel caso in cui si è verificata una situazione in cui sussiste l'obbligo dichiarativo".

**Esempio**

Si supponga che Tizio (coniugato con Caia) sia proprietario esclusivo di un immobile sito in Torino, accatastato come A/2, mentre Caia sia comproprietaria con Tizio (per una quota del 50% ciascuno) di un immobile sito a Milano.

Tizio ha stabilito la propria dimora abituale e residenza anagrafica nell'immobile di Torino, Caia nell'immobile di Milano.

In tale ipotesi:

- a Tizio spetta l'esclusione dall'IMU per l'abitazione principale con riferimento all'immobile di Torino (in proprietà esclusiva), mentre dovrà versare l'IMU con riferimento alla quota dell'immobile di Milano (ove non ha stabilito dimora abituale e residenza anagrafica);
- Caia fruisce dell'esclusione dall'IMU per l'abitazione principale con riferimento alla quota dell'immobile di Milano di cui ha la proprietà.

**4.2 CONIUGI CON DIMORA ABITUALE E RESIDENZA ANAGRAFICA IN IMMOBILI DIFFERENTI**

Alla luce della sentenza della Corte Cost. 209/2022, il riscontro dei requisiti di "dimora abituale" e "residenza anagrafica" deve farsi solo in riferimento al possessore dell'immobile (proprietario o titolare di altro diritto reale di godimento), che è soggetto passivo IMU. Per contro, diviene irrilevante la verifica della residenza anagrafica e della dimora abituale dei componenti del nucleo familiare del possessore.

Poiché è sufficiente accertare i requisiti di "residenza anagrafica" e "dimora abituale" in capo al solo possessore, la pronuncia della Consulta ha inoltre dichiarato, consequenzialmente, l'incostituzionalità del secondo periodo dell'art. 1 co. 741 lett. b) della L. 160/2019, che consentiva, ai componenti del nucleo familiare con residenza anagrafica e dimora abituale in immobili differenti (situati nel medesimo Comune o in Comuni differenti) di scegliere l'immobile con la qualifica di "abitazione principale"<sup>19</sup>.

Naturalmente, per applicare l'agevolazione è necessario che il soggetto che ha stabilito la residenza anagrafica e la dimora abituale nell'immobile ne sia anche il possessore: questi è soggetto passivo per la sua quota di possesso.

Pertanto, considerata anche l'assenza di alcuna indicazione contraria nel modello IMU/IMPi approvato con il DM 24.4.2024, parrebbe corretto ritenere che anche per i coniugi con dimora e residenza ciascuno in un diverso immobile di proprio possesso, l'esenzione spetti ad entrambi i coniugi, e non occorra dunque presentare la dichiarazione ai fini IMU.

**Esempio 1**

Si ipotizzi il caso in cui:

- la moglie ha l'intera proprietà di un immobile a Milano, dove ha fissato la propria residenza anagrafica e nel quale dimora abitualmente;
- il marito, invece, ha residenza e dimora nell'immobile di Torino interamente in suo possesso.

In questo caso, entrambi i coniugi possono beneficiare, per entrambi gli immobili, delle agevolazioni IMU per l'abitazione principale (secondo quanto emerge dalle istruzioni, non pare necessario presentare alcuna dichiarazione).

**Esempio 2**

Si ipotizzi, invece, che:

---

<sup>19</sup> Si veda Magro L., Zeni A. "Per l'abitazione principale IMU i coniugi non devono fare nessuna scelta", // *Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 14.6.2024.

- la moglie possieda interamente l'immobile a Milano dove ha la dimora abituale e la residenza anagrafica, oltre a possedere metà dell'immobile in Torino;
- l'altra metà dell'immobile di Torino è posseduta dal marito, che vi ha fissato la propria residenza anagrafica e dimora abituale.

In questo caso:

- il marito applica l'agevolazione per "abitazione principale" per la propria quota di possesso (50%) dell'immobile di Torino;
- la moglie, invece, mentre applica l'agevolazione per l'abitazione principale per l'immobile di Milano (interamente posseduto), versa l'IMU con le aliquote ordinarie di cui all'art. 1 co. 754 della L. 160/2019, senza agevolazioni, per la quota di possesso (50%) dell'immobile di Torino (dove non ha residenza e dimora).

### **Esempio 3**

Si ipotizzi, invece, che:

- la moglie abbia fissato la dimora abituale e la residenza anagrafica nell'immobile di Torino, di proprietà del marito;
- il marito ha la residenza anagrafica nel medesimo immobile di Torino, ma dimora abitualmente in altro immobile di Milano, sempre di sua proprietà.

In questo caso, per nessuno dei due immobili spettano le agevolazioni per l'abitazione principale, poiché:

- nell'immobile di Milano, il marito (possessore) dimora abitualmente, ma non ha fissato la residenza anagrafica;
- nell'immobile di Torino, solo la moglie ha dimora abituale e residenza, che tuttavia non possiede l'immobile, e non è pertanto soggetto passivo ai fini IMU.