

Immobili occupati abusivamente, come presentare dichiarazione Imu entro il 1° luglio

Quando: Entro lunedì 1° luglio 2024.

Cosa scade: Dichiarazione Imu anno d'imposta 2023.

Per chi: Proprietari o titolari diritti reali (usufrutto, uso, abitazione, ecc.).

Come adempiere: Trasmissione della dichiarazione esclusivamente per via telematica.

La nuova fattispecie di esonero per gli immobili occupati abusivamente

L'articolo 1, comma 81 della legge 197/2022 (legge di bilancio 2023) introduce una disposizione volta a stabilire che l'Imu non è dovuta in caso di inutilizzabilità e indisponibilità dell'immobile, per il quale sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di violazione di domicilio (articolo 614, comma secondo, c.p.) e invasione di terreni e edifici (articolo 633 c.p.), ovvero per i casi in cui l'immobile sia occupato abusivamente, qualora sia stata presentata denuncia o iniziata azione in sede giurisdizionale penale.

Si tratta di una disposizione che neutralizza l'orientamento giurisprudenziale di legittimità affermatosi in merito agli immobili occupati abusivamente (si vedano le pronunce di Cassazione n. 29868/2021, n. 1596/2022, n. 2966/2022), che ha sempre negato l'**esonero dall'Imu** anche nel caso in cui il proprietario non ha la materiale disponibilità dell'immobile in quanto occupato abusivamente da terzi.

Ebbene, con l'articolo 1 comma 81 della legge 197/2022 si introduce una nuova lettera g-bis) all'articolo 1, comma 759, della legge 160/2019 che esenta dal pagamento dell'Imu gli immobili occupati abusivamente, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte.

A tal fine il soggetto passivo deve comunicare al comune interessato, secondo **modalità telematiche** da stabilire con **Dm Mef**, da emanarsi entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della disposizione, sentita la Conferenza Stato-città ed Autonomie locali, il possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione. Analoga comunicazione deve essere trasmessa nel momento in cui cessa il diritto all'esenzione.

È comunque previsto un ristoro ai comuni a fronte delle minori entrate derivanti dalla disposizione, attraverso l'istituzione di un apposito fondo con una dotazione di 62 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2023.

Si tratta comunque di un intervento legislativo avente efficacia a partire dall'annualità d'imposta 2023, sprovvisto quindi di valenza retroattiva.

Peraltro, sono sorti dubbi sull'immediata applicabilità della disposizione di esonero in questione in assenza di Dm ministeriale che avrebbe dovuto approvare il modulo di dichiarazione.

Sulla questione è intervenuto il Mef il quale, con un comunicato del 12 dicembre 2023, ha chiarito che la nuova fattispecie di esonero dall'Imu prevista per gli immobili occupati abusivamente è applicabile dal 2023 anche se non è stato ancora adottato l'apposito Dm ministeriale, che riguarda solo il modello dichiarativo. Il Ministero fa inoltre presente che i contribuenti che fruiscono dell'esenzione dovranno poi presentare la **dichiarazione Imu**, esclusivamente in via telematica, entro il 30 giugno 2024, come recentemente confermato dal nuovo modello di dichiarazione Imu approvato con Dm 24 aprile 2024.

Per completezza va evidenziato che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 60 del 18 aprile 2024, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 1, Dlgs 23/2011 nella parte in cui non prevede che non sia dovuta l'Imu per gli immobili occupati abusivamente relativamente ai quali sia stata presentata una tempestiva denuncia in sede penale.

Com'è noto, la pronuncia di **illegittimità costituzionale** di una norma di legge comporta la disapplicazione della stessa, con conseguente caducazione dei soli effetti non definitivi e, nei rapporti ancora in corso di svolgimento, anche degli effetti successivi alla pubblicazione della sentenza della Corte Costituzionale, restando quindi fermi quegli effetti anteriori che, pur essendo riconducibili allo stesso rapporto non ancora esaurito, abbiano definitivamente conseguito, in tutto o in parte, la loro funzione costitutiva, estintiva, modificativa o traslativa di situazioni giuridicamente rilevanti.

In sostanza, l'efficacia retroattiva della sentenza dichiarativa dell'illegittimità costituzionale di una norma di legge non si estende ai rapporti esauriti, avendo effetto retroattivo e inficiando fin dall'origine la validità e l'efficacia della norma dichiarata contraria alla Costituzione, salvo il limite delle situazioni giuridiche «consolidate» per effetto di eventi che l'ordinamento giuridico riconosce idonei a produrre tale effetto, quali le sentenze passate in giudicato, l'atto amministrativo non più impugnabile, la prescrizione e la decadenza.

In concreto, i Comuni dovranno riconoscere il rimborso dell'imposta versata da parte dei proprietari di immobili occupati abusivamente, oltre che relativamente agli accertamenti emessi e non divenuti definitivi o sui quali è in corso un contenzioso.

La dichiarazione per gli immobili occupati abusivamente

Vediamo adesso quali sono gli adempimenti dei contribuenti, dal punto di vista dichiarativo, in caso di immobili occupati abusivamente.

In primo luogo, l'occupazione abusiva deve essere denunciata alle autorità competenti dal proprietario dell'immobile.

In secondo luogo, il contribuente deve presentare al Comune interessato, secondo modalità telematiche, una dichiarazione attestante il possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione, provvedendo ad analogha dichiarazione nel momento in cui cessa il diritto all'esenzione.

Il termine per adempiere all'obbligo dichiarativo scade il prossimo 1° luglio 2024 (il 30 giugno è domenica) e occorre attenersi alle modalità previste dal Dm 24 aprile 2024 che ha approvato il nuovo fac-simile di dichiarazione. Nel nuovo modello è infatti previsto un apposito riquadro, denominato «**Esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili**», che va utilizzato per riportare tutte le informazioni necessarie per usufruire dell'esonero, specificando tra l'altro l'Autorità presso la quale è stata presentata la denuncia o

che ha iniziato l'azione giudiziale penale, nonché la data della relativa denuncia o del provvedimento che attesti l'inizio dell'azione penale.

In primo luogo occorre inserire nel campo 15 il codice 1 relativo all'esenzione per gli immobili non utilizzabili né disponibili. Poi nel campo 22 occorre indicare il **codice 1**, se ricorre l'ipotesi dell'articolo 614, secondo comma, c.p. «violazione di domicilio» o l'ipotesi di cui all'articolo 633 c.p. «invasione di terreni o edifici», oppure il codice 2 in caso di occupazione abusiva per la quale sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

Le istruzioni ministeriali, allegate al Dm 24 aprile 2024, evidenziano che l'aspetto peculiare che caratterizza questa fattispecie agevolativa è quello della obbligatorietà della trasmissione della dichiarazione che deve avvenire esclusivamente secondo modalità telematiche, per cui non è ammessa la predisposizione in forma cartacea e la presentazione tradizionale a mano o a mezzo posta.

In ordine all'**obbligatorietà** della **dichiarazione**, le istruzioni ministeriali evidenziano che in tutti i casi in cui la legge impone la presentazione della dichiarazione Imu (tra cui gli immobili occupati abusivamente), il mancato adempimento dell'obbligo dichiarativo comporta la decadenza dal beneficio stabilito dalle norme. Sulla questione il Dipartimento delle Finanze era già intervenuto a Telefisco 2023 evidenziando che l'esonero dall'Imu per i fabbricati «merce», gli alloggi sociali e le case dei militari è subordinato alla presentazione dell'apposita dichiarazione, pur in assenza di un'espressa previsione «a pena di decadenza», prendendo così atto del recente e ormai consolidato orientamento giurisprudenziale della Cassazione. Al riguardo il Mef richiama, nelle istruzioni ministeriali, la pronuncia n. 37385/2022 della Cassazione nella quale si legge che «*il principio della **decadenza** da un **beneficio fiscale** in assenza del compimento di un onere di comunicazione **espressamente** previsto dalla legge è del resto un principio generale del diritto tributario*».

Occorre quindi prestare attenzione perché la Cassazione ritiene che, in caso di obbligo dichiarativo espressamente previsto dalla legge, il mancato adempimento determina la decadenza dal beneficio. Con la conseguenza che, in caso di mancata presentazione della dichiarazione l'esonero dall'Imu non potrà essere riconosciuto e il Comune sarà legittimato a recuperare il tributo non versato, con la maggiorazione della sanzione del 30% e degli interessi di legge.

Resta da capire come devono comportarsi i contribuenti nel caso in cui intendano evidenziare che lo stato di occupazione abusiva dell'immobile risale a un periodo precedente al 2023. Invero la dichiarazione da presentare entro il 1° luglio 2024 riguarda l'anno d'imposta 2023 ed ha efficacia anche per gli anni successivi se la situazione non cambia. A rigore la dichiarazione da presentare quest'anno non consentirebbe di regolarizzare anche le annualità pregresse, specie se l'obbligo dichiarativo è previsto a pena di decadenza, come nel caso in questione. È anche vero però che questa è la prima occasione utile che ha il contribuente di dichiarare lo stato di occupazione abusiva del proprio immobile. Non a caso, nell'apposito riquadro riguardante l'esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili, è previsto l'inserimento della data della denuncia o del provvedimento di inizio dell'azione giudiziaria penale (campo 24). Pertanto il Comune avrebbe un'informazione utile per capire se l'occupazione abusiva dell'immobile è risalente nel tempo e ha un'efficacia retroattiva, anche ai fini dell'eventuale gestione delle istanze di rimborso di quanto pagato. Il contribuente potrebbe comunque inserire nelle **annotazioni** che si tratta di una situazione (l'**occupazione abusiva**) che si è verificata anche per gli anni precedenti, indicando la data di inizio della stessa. Va detto che sulle situazioni pregresse non c'è alcuna indicazione nelle istruzioni

ministeriali né in altro documento di prassi, per cui sarebbe auspicabile un chiarimento ufficiale circa le modalità da adottare.

La nuova definizione di abitazione principale e i riflessi sull'obbligo dichiarativo

Un'altra novità contenuta nelle istruzioni ministeriali allegate al nuovo modello di dichiarazione Imu riguarda il recepimento della sentenza n. 209/2022 della Corte Costituzionale, che ha riscritto la nozione di abitazione principale, successiva all'approvazione del Dm 29 luglio 2022 (precedente modello di dichiarazione).

Ebbene, in merito al concetto di abitazione principale, le istruzioni ministeriali richiamano la sentenza della Corte costituzionale n. 209/2022 la quale ha dichiarato l'illegittimità «a cascata» di diverse disposizioni:

- 1) articolo 13, comma 2, quarto periodo, Dl 201/2011;
- 2) articolo 13, comma 2, quinto periodo, Dl 201/2011;
- 3) articolo 1, comma 741, lettera b), primo periodo, legge 160/2019;
- 4) articolo 1, comma 741, lettera b), secondo periodo, legge 160/2019;
- 5) articolo 5-decies, Dl 146/2021.

Nel dettaglio, viene **eliminato il riferimento al «nucleo familiare»** (articolo 13, Dl 201/2011) o ai «componenti del nucleo familiare» (legge 160/2019) e viene interamente eliminato il periodo riguardante lo sdoppiamento dei coniugi sia nell'ambito dello stesso comune che in comuni diversi.

In sostanza cambia radicalmente la definizione di abitazione principale sia della vecchia che della nuova Imu e viene sostanzialmente soppressa la disposizione introdotta dal Dl 146/2021, con la quale il legislatore era intervenuto per contrastare il rigorismo della Cassazione che negava l'esonero ad entrambi i coniugi.

Viene in sostanza **riscritta la definizione di abitazione principale**, quale *«immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente»*.

In disparte la modifica sostanziale della disciplina sull'abitazione principale, nulla cambia dal punto di vista dell'obbligo dichiarativo che dovrebbe ritenersi escluso, come evidenziato nelle istruzioni allegate al primo modello di dichiarazione Imu approvato con Dm 30 ottobre 2012.

Nella circostanza il Dipartimento delle Finanze chiariva che *«la conoscenza da parte del comune delle risultanze anagrafiche fa venire meno la necessità di presentazione della dichiarazione»*, precisando ulteriormente che non sussiste l'obbligo dichiarativo neppure per le pertinenze dell'abitazione principale, in quanto il comune dispone di tutti gli elementi necessari ai fini della verifica dell'esatto adempimento degli obblighi relativi al versamento dell'imposta.

Sul punto si osserva che le condizioni non sono cambiate con l'attuale disciplina, per cui permane l'esclusione dall'obbligo di presentare la dichiarazione nel caso di abitazione principale e relative pertinenze.

È vero che il Comune in realtà conosce solo uno dei due requisiti necessari per l'esonero dall'Imu, cioè la «residenza anagrafica», ma la sussistenza dell'altro requisito della «dimora abituale» si può presumere dalla residenza anagrafica e ovviamente può essere verificata dal Comune. In ogni caso non c'è alcuna previsione normativa che impone al contribuente di presentare la dichiarazione Imu al fine di usufruire dell'esonero dall'imposta, contrariamente invece a quanto previsto per alcune fattispecie assimilate all'abitazione principale.

La dichiarazione per le fattispecie assimilate all'abitazione principale

Com'è noto l'esclusione dal presupposto impositivo è riservata anche alle unità immobiliari assimilate all'abitazione principale individuate nella legge, vale a dire:

- 1) le unità immobiliari appartenenti alle **cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale** e relative pertinenze dei soci assegnatari;
- 2) le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a **studenti universitari soci assegnatari**, anche in assenza di residenza anagrafica;
- 3) i fabbricati di civile abitazione destinati ad **alloggi sociali** come definiti dal Dm del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, adibiti ad abitazione principale;
- 4) la **casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli**, a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso;
- 5) un solo immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, 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, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 28, comma 1, Dm legislativo 19 maggio 2000, n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica;
- 6) su decisione del singolo comune, l'unità immobiliare posseduta da **anziani o disabili** che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare.

Vediamo ora in quali casi il legislatore ha espressamente previsto l'obbligo dichiarativo. Invero, l'articolo 1 comma 769 della legge 160/2019 stabilisce che «in ogni caso, ..., il soggetto passivo attesta nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti» per gli alloggi sociali, gli immobili delle forze armate e militari nonché per i fabbricati «merce».

Come abbiamo visto, il Dipartimento delle Finanze a Telefisco 2023 ha affermato che in tali casi il beneficio dell'esenzione dall'Imu è subordinato alla presentazione dell'apposita dichiarazione, pur in assenza di un'espressa previsione «a pena di decadenza». Nella circostanza il Mef ha preso atto dei recenti sviluppi giurisprudenziali e in particolare della decisione 37385/2022 della Cassazione nella quale si legge che il **principio** della **decadenza** da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è un principio generale del diritto tributario.

Le istruzioni ministeriali del 2024 al nuovo modello di dichiarazione Imu hanno peraltro ribadito tale conclusione, per cui ci troviamo in presenza di fattispecie soggette ad obbligo dichiarativo a pena di decadenza.

Infatti, relativamente ai due casi di assimilazione all'abitazione principali, nel nuovo modello di dichiarazione sono stati inseriti appositi codici da indicare nel campo 13a, relativo all'equiparazione ad abitazione principale, per gli alloggi sociali (codice 1) e per gli alloggi di servizio dei militari (codice 2).

Per le altre fattispecie assimilate alle abitazioni principali l'obbligo dichiarativo rientra nei casi in cui il Comune non è in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, ma non deve considerarsi a pena di decadenza in quanto non espressamente previsto da alcuna disposizione legislativa, diversamente dai due casi prima esaminati (alloggi sociali e alloggi di servizio).