



DICHIARAZIONE IMU 2025: GUIDA ALLA SCADENZA DEL 30 GIUGNO 2025

Pubblicato il 20 Giugno 2025 di Sabatino Pizzano



L'approssimarsi della scadenza del 30 giugno 2025 per la presentazione della dichiarazione IMU relativa all'anno d'imposta 2024 offre l'occasione per un'analisi sistematica dell'attuale assetto normativo e delle sue implicazioni operative. La disciplina dell'obbligo dichiarativo, codificata nell'articolo 1, comma 769, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, presenta un quadro ormai consolidato ma tuttora suscettibile di evoluzioni interpretative che meritano un approfondimento tecnico-giuridico strutturato. Il sistema normativo vigente evidenzia una particolare complessità applicativa derivante dalla stratificazione di interventi legislativi successivi e dall'evoluzione della prassi amministrativa, cui si aggiunge un significativo apporto ermeneutico della giurisprudenza di legittimità. Tale scenario impone una disamina accurata delle diverse fattispecie e dei relativi adempimenti, al fine di individuare i profili di maggiore criticità operativa.

Stanco di leggere? Ascolta l'articolo in formato podcast.

<https://www.studiopizzano.it/wp-content/uploads/2025/06/Dichiarazione-IMU-2025.ogg>

Il quadro normativo di riferimento

Disciplina generale per i contribuenti ordinari

L'impianto normativo dell'IMU delinea una disciplina dichiarativa bifasica, che distingue nettamente tra la generalità dei soggetti passivi e gli enti non commerciali. Per i primi, l'articolo 1, comma 769, della legge n. 160/2019 stabilisce l'obbligo di presentazione della dichiarazione "entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta".

La formulazione normativa evidenzia due presupposti alternativi per l'insorgere dell'obbligo: l'inizio del possesso degli immobili e le variazioni rilevanti. Il primo presupposto presenta profili di relativa semplicità applicativa, mentre il secondo richiede un'analisi caso per caso delle circostanze che possono determinare una "variazione rilevante" ai fini dell'imposta. La giurisprudenza amministrativa ha chiarito che devono considerarsi rilevanti tutte quelle modificazioni che comportano una diversa quantificazione dell'imposta dovuta, sia in aumento che in diminuzione.

Un aspetto di particolare rilievo è rappresentato dal principio di continuità dichiarativa stabilito dal medesimo comma 769: "La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta". Tale previsione comporta che, una volta adempiuto l'obbligo dichiarativo, il contribuente non è tenuto a reiterare la dichiarazione fino al verificarsi di variazioni sostanziali nella propria posizione tributaria.

Disciplina speciale per gli enti non commerciali

La disciplina degli enti non commerciali (ENC) presenta caratteristiche peculiari che riflettono la particolare natura di questi soggetti e la complessità della loro attività immobiliare. L'articolo 1, comma 770, della legge n. 160/2019 stabilisce infatti che "la dichiarazione debba essere presentata ogni anno", derogando al principio di continuità dichiarativa applicabile agli altri contribuenti.

Questa scelta del legislatore trova giustificazione nella necessità di monitorare costantemente l'attività degli ENC, tenuto conto della variabilità delle destinazioni d'uso degli immobili posseduti e della conseguente incidenza sulle agevolazioni applicabili. Il modello

dichiarativo ENC rappresenta inoltre l'unico strumento utilizzabile da tali soggetti per tutti gli immobili posseduti, indipendentemente dalla natura dell'attività svolta negli stessi.

La riforma introdotta dall'articolo 1, comma 71, della legge 29 dicembre 2023, n. 213, ha ulteriormente precisato la disciplina del possesso mediato per gli ENC, introducendo una norma di interpretazione autentica che ha ampliato significativamente l'ambito di applicazione delle esenzioni. Tale intervento normativo ha trovato immediata applicazione nel modello dichiarativo, con l'introduzione di specifiche sezioni dedicate alle fattispecie di possesso indiretto.

Le modalità di presentazione

Il decreto ministeriale 24 aprile 2024 e la standardizzazione procedurale

L'emanazione del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 aprile 2024 ha rappresentato un momento di svolta nella disciplina procedurale della dichiarazione IMU, introducendo una standardizzazione dei modelli dichiarativi e delle relative modalità di presentazione. Il decreto ha approvato sia il modello di dichiarazione IMU/IMPi per i contribuenti ordinari, sia quello specifico per gli enti non commerciali, fornendo un quadro organico di riferimento.

Le istruzioni ministeriali che accompagnano i modelli costituiscono uno strumento interpretativo di primaria importanza, fornendo chiarimenti operativi su aspetti spesso controversi della disciplina sostanziale. Particolare attenzione merita la sezione dedicata ai "casi in cui deve essere presentata la dichiarazione", che sistematizza le diverse fattispecie in cui sorge l'obbligo dichiarativo.

Modalità di trasmissione: cartacea versus telematica

Il sistema delle modalità di trasmissione presenta un articolato ventaglio di opzioni che varia in funzione della tipologia di contribuente e della specifica fattispecie dichiarativa. Per la generalità dei contribuenti, rimane ferma la possibilità di optare tra modalità cartacea e telematica, con alcune significative eccezioni.

La modalità cartacea può essere perfezionata attraverso:

- Presentazione diretta presso l'ufficio competente (con rilascio di ricevuta);
- Trasmissione via PEC al comune competente;
- Spedizione tramite raccomandata senza ricevuta di ritorno.

La modalità telematica, invece, deve essere effettuata attraverso i canali Fisconline/Entratel e può essere gestita sia direttamente dal contribuente sia tramite intermediario abilitato ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 322.

Un regime di particolare rigidità è previsto per le dichiarazioni relative all'esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili (articolo 1, comma 759, lettera g-bis), della legge n. 160/2019), per le quali è obbligatoria la trasmissione telematica. Analoga previsione vige per gli enti non commerciali, per i quali la trasmissione telematica rappresenta l'unica modalità consentita.

Tipologie di dichiarazione: nuova, sostitutiva e multipla

Il sistema dichiarativo prevede tre diverse tipologie di dichiarazione, ciascuna caratterizzata da specifici presupposti applicativi:

- **Dichiarazione "nuova"**: Si applica nei casi di prima compilazione della dichiarazione. Tale opzione è disponibile esclusivamente per la compilazione telematica e rappresenta la modalità ordinaria di assolvimento dell'obbligo dichiarativo.

- **Dichiarazione "sostitutiva"**: Trova applicazione quando sia necessario modificare una dichiarazione già presentata per lo stesso anno d'imposta, codice fiscale e codice catastale del comune. La dichiarazione sostitutiva deve essere ripresentata integralmente e può essere utilizzata anche oltre la scadenza ordinaria, nel rispetto dei termini del ravvedimento operoso.
- **Dichiarazione "multipla"**: Disponibile esclusivamente per la compilazione telematica, si applica quando la rappresentazione della posizione del contribuente richiede la presentazione di più modelli di dichiarazione.

Analisi delle fattispecie di obbligatorietà dichiarativa

Dichiarazioni "a pena di decadenza": regime sostanziale e procedimentale

La disciplina dell'IMU individua specifiche fattispecie in cui la presentazione della dichiarazione costituisce condizione imprescindibile per l'accesso a benefici fiscali, configurando ipotesi di "obbligatorietà a pena di decadenza". Tale regime, caratterizzato da particolare rigidità applicativa, trova fondamento in una consolidata elaborazione giurisprudenziale che ha identificato nella presentazione della dichiarazione un elemento costitutivo del diritto all'agevolazione.

Le principali fattispecie soggette a tale regime sono:

- **Fabbricati destinati ad alloggi sociali** (articolo 1, comma 741, lettera c), numero 3): La normativa richiede che i fabbricati siano conformi alla definizione contenuta nel decreto del Ministro delle Infrastrutture 22 aprile 2008 e che siano effettivamente adibiti ad abitazione principale. La giurisprudenza ha precisato che il mero possesso di immobili con le caratteristiche tecniche previste non è sufficiente, richiedendosi l'effettivo utilizzo come abitazione principale.
- **Immobili posseduti dal personale delle Forze armate e di polizia** (articolo 1, comma 741, lettera c), numero 5): La disciplina agevolativa prescinde dai requisiti ordinari di dimora abituale e residenza anagrafica, configurando un regime speciale giustificato dalle peculiarità del servizio prestato. La dichiarazione deve attestare il possesso dell'immobile e l'appartenenza alle categorie soggettive previste dalla norma.
- **Fabbricati costruiti dall'impresa per la vendita** (articolo 1, comma 751, terzo periodo): La c.d. esenzione per "immobili merce" rappresenta una delle fattispecie più controverse dell'intera disciplina IMU, caratterizzata da un'evoluzione giurisprudenziale che ha progressivamente irrigidito i requisiti per l'accesso al beneficio.

L'evoluzione giurisprudenziale in materia di decadenza

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza 21 dicembre 2022, n. 37385, ha cristallizzato un orientamento interpretativo di fondamentale importanza, stabilendo che "il mancato adempimento dell'obbligo dichiarativo determina in via generale, per tutti i casi in cui è previsto detto onere, la decadenza dal beneficio stabilito dalle norme". Tale pronuncia ha definitivamente superato le incertezze interpretative che si erano generate in dottrina circa la portata generale del principio di decadenza.

Ulteriore conferma di tale orientamento si rinviene nella sentenza della Cassazione, Sezione Tributaria, 9 settembre 2024, n. 24200, che ha chiarito la natura costitutiva della dichiarazione IMU. Secondo tale pronuncia, "la dichiarazione in oggetto va poi considerata come atto di volontà e non come mera ed emendabile dichiarazione di scienza". Ne consegue che il contribuente, attraverso la dichiarazione, manifesta l'intenzione di avvalersi di un beneficio fiscale, dichiarando la sussistenza dei requisiti stabiliti dalla legge.

Fattispecie di obbligatorietà ordinaria

Oltre alle ipotesi di decadenza, la normativa individua numerose fattispecie in cui l'obbligo dichiarativo trova fondamento

nell'esigenza di fornire all'amministrazione finanziaria informazioni non altrimenti acquisibili. Le principali casistiche includono:

- **Immobili oggetto di locazione finanziaria:** La particolare natura giuridica di tali contratti richiede specifiche informazioni per la corretta determinazione dell'imposta e l'individuazione del soggetto passivo.
- **Aree fabbricabili:** La qualificazione di un terreno come area fabbricabile comporta significative implicazioni ai fini IMU, richiedendo una specifica attestazione da parte del contribuente.
- **Terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali:** L'accesso alle agevolazioni previste dall'articolo 1, comma 705, della legge n. 160/2019 richiede la dimostrazione della sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla normativa.
- **Immobili con diritti reali di godimento:** Le fattispecie di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie richiedono specifica dichiarazione per la corretta individuazione del soggetto passivo e la determinazione della base imponibile.

La disciplina dell'abitazione principale: profili evolutivi

L'intervento della Corte Costituzionale

La sentenza della Corte Costituzionale 12 settembre-13 ottobre 2022, n. 209, ha rappresentato un momento di svolta nell'interpretazione della disciplina dell'abitazione principale, introducendo una lettura costituzionalmente orientata della normativa vigente. La Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 741, lettera b), primo periodo, della legge n. 160/2019, nella parte in cui collegava l'esenzione all'intero nucleo familiare anziché al solo possessore dell'immobile.

Tale intervento ha comportato una sostanziale semplificazione applicativa, eliminando le problematiche interpretative che si generavano nei casi di nuclei familiari con residenze diverse. La nuova formulazione, costituzionalmente adeguata, prevede 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".

Le unità immobiliari assimilate

Il regime dell'abitazione principale si estende, per espressa previsione normativa, ad una serie di unità immobiliari assimilate che presentano caratteristiche particolari:

Cooperative edilizie a proprietà indivisa: La disciplina agevolativa trova applicazione sia per le unità adibite ad abitazione principale sia per quelle destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in assenza di residenza anagrafica.

Casa familiare assegnata al genitore affidatario: La previsione, introdotta per tutelare l'interesse superiore del minore, riconosce l'esenzione anche in assenza di possesso formale dell'immobile, configurando un diritto di abitazione ai soli fini fiscali.

Immobili posseduti da anziani o disabili: La facoltà riconosciuta ai comuni di estendere l'agevolazione agli immobili posseduti da soggetti ricoverati permanentemente rappresenta un'importante misura di carattere sociale.

Il regime delle pertinenze

La disciplina delle pertinenze dell'abitazione principale presenta aspetti di particolare complessità tecnica. L'articolo 1, comma 741, lettera b), della legge n. 160/2019 stabilisce che vengono attratte nel regime agevolativo le pertinenze "nella misura di una unità immobiliare per ciascuna categoria catastale":

- C/2 (magazzini e locali di deposito; cantine e soffitte);
- C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse);
- C/7 (tettoie chiuse o aperte).

La possibilità di scelta tra più pertinenze della stessa categoria rappresenta un elemento di flessibilità che consente al contribuente di ottimizzare la propria posizione fiscale. Tuttavia, tale facoltà deve essere esercitata attraverso specifica indicazione nella dichiarazione IMU, configurando un ulteriore elemento di obbligatorietà dichiarativa.

L'esenzione per immobili non utilizzabili

Il quadro normativo innovativo

L'introduzione dell'esenzione per immobili non utilizzabili né disponibili, operata dall'articolo 1, comma 81, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, rappresenta una significativa innovazione nel panorama delle agevolazioni IMU. La nuova lettera g-bis) del comma 759 dell'articolo 1 della legge n. 160/2019 prevede l'esenzione per "gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli articoli 614, secondo comma, o 633 del codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale".

I presupposti dell'esenzione

L'applicazione dell'esenzione richiede la sussistenza congiunta di tre elementi:

- **Occupazione abusiva dell'immobile:** Il concetto di occupazione abusiva deve essere interpretato in senso ampio, comprendendo sia le fattispecie di invasione di terreni o edifici (articolo 633 c.p.) sia quelle di violazione di domicilio aggravata (articolo 614, secondo comma, c.p.).
- **Presentazione di denuncia o avvio di azione giudiziaria:** La normativa richiede un'iniziativa formale del proprietario volta a far cessare l'occupazione abusiva. Tale iniziativa può consistere nella presentazione di denuncia all'autorità giudiziaria o nell'avvio diretto di un'azione penale.
- **Dichiarazione del soggetto passivo:** L'accesso all'esenzione è subordinato alla presentazione di specifica dichiarazione, da effettuarsi esclusivamente in modalità telematica. Tale previsione configura un'ulteriore ipotesi di obbligatorietà dichiarativa a carattere costitutivo.

Profili operativi e cessazione dell'esenzione

La disciplina dell'esenzione per immobili occupati abusivamente presenta aspetti di particolare complessità operativa. La dichiarazione deve essere presentata non solo per l'accesso iniziale al beneficio, ma anche per comunicarne la cessazione. Tale seconda dichiarazione si rende necessaria quando vengano meno i presupposti dell'esenzione, ad esempio per effetto della reintegrazione nella disponibilità del bene a seguito di sgombero o cessazione volontaria dell'occupazione.

Il possesso mediato degli enti non commerciali

La norma di interpretazione autentica

L'articolo 1, comma 71, della legge 29 dicembre 2023, n. 213, ha introdotto una norma di interpretazione autentica di fondamentale

importanza per la disciplina degli enti non commerciali. Tale intervento normativo, qualificato come interpretazione autentica ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ha chiarito definitivamente la portata dell'articolo 1, comma 759, lettera g), della legge n. 160/2019.

Le fattispecie di possesso mediato

La nuova disciplina riconosce l'applicabilità dell'esenzione a tre specifiche fattispecie di possesso mediato:

- **Immobili posseduti e concessi in comodato** (lettera a): L'esenzione si applica agli immobili concessi in comodato a soggetti funzionalmente o strutturalmente collegati al concedente. Tale previsione trova fondamento nella risoluzione del MEF n. 4/D del 4 marzo 2013 e nella consolidata giurisprudenza di Cassazione (ordinanza n. 27761/2023).
- **Immobili con vincolo di strumentalità** (lettera b): L'esenzione permane anche in assenza di esercizio attuale delle attività meritevoli, purché sussista il vincolo di strumentalità dell'immobile rispetto alle destinazioni previste. Tale interpretazione riflette l'orientamento giurisprudenziale consolidato (Cassazione, sentenza n. 27242/2022; ordinanza n. 9444/2023).
- **Immobili temporaneamente inutilizzati**: La disciplina chiarisce che il mero temporaneo inutilizzo per ragioni transitorie non comporta la perdita dell'esenzione, contando invece il venir meno del carattere strumentale dell'immobile (Cassazione n. 9100/2020).

Implicazioni procedurali

Le innovazioni normative hanno comportato una revisione del modello dichiarativo ENC, con l'introduzione del quadro B dedicato agli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti. Tale sezione accoglie, oltre all'identificazione catastale dell'immobile e alla tipologia di attività svolta, anche i dati relativi alle fattispecie di comodato disciplinate dall'articolo 1, comma 71, lettera a), della legge n. 213/2023.

La disciplina degli immobili merce

Il quadro normativo e la sua evoluzione

La disciplina degli immobili merce rappresenta uno dei profili più controversi dell'intera normativa IMU, caratterizzata da una continua evoluzione interpretativa che ha progressivamente irrigidito i requisiti per l'accesso al beneficio. L'articolo 1, comma 751, terzo periodo, della legge n. 160/2019 prevede che "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".

L'obbligo dichiarativo e la sua natura costitutiva

La questione dell'obbligo dichiarativo per gli immobili merce ha subito una significativa evoluzione interpretativa. La formulazione originaria dell'articolo 2 del D.L. 12 settembre 2013, n. 102, prevedeva espressamente la sanzione della decadenza per l'omessa dichiarazione. Con l'introduzione della nuova IMU, il legislatore ha modificato la formulazione normativa, eliminando il riferimento esplicito alla decadenza.

Tuttavia, la giurisprudenza di Cassazione ha chiarito che l'obbligo dichiarativo mantiene carattere costitutivo. L'ordinanza n. 37385/2022 ha affermato che "è un principio generale del diritto tributario la decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge".

Le precisazioni giurisprudenziali del 2025

Le recenti ordinanze della Cassazione n. 10392 e n. 10394 del 21 aprile 2025 hanno ulteriormente precisato i confini dell'agevolazione, introducendo limitazioni significative:

- **Esclusione degli immobili acquistati e ristrutturati:** La prima ordinanza ha chiarito che l'esenzione non si applica ai fabbricati acquistati dall'impresa e successivamente ristrutturati, richiedendosi la costruzione diretta da parte dell'impresa stessa.
- **Incompatibilità con la locazione temporanea:** La seconda ordinanza ha stabilito che anche la locazione di un solo giorno comporta la perdita definitiva dell'agevolazione, venendo meno la destinazione permanente alla vendita.

Regime della dichiarazione tardiva

Un aspetto di particolare rigidità della disciplina degli immobili merce riguarda l'impossibilità di presentare dichiarazioni tardive. Tale limitazione trova fondamento in due ordini di considerazioni:

- **Natura costitutiva dell'obbligo:** L'obbligo dichiarativo è qualificato dalla Cassazione come principio generale del diritto tributario, non suscettibile di sanatoria attraverso il ravvedimento operoso.
- **Incompatibilità del ravvedimento con i benefici fiscali:** L'istituto del ravvedimento operoso non può sopperire al mancato rispetto di oneri collegati alla fruizione di benefici fiscali, configurando un regime di particolare rigidità.

Profili procedurali e termini di presentazione

La disciplina dei termini

Il termine del 30 giugno per la presentazione della dichiarazione IMU presenta caratteristiche peculiari rispetto ad altri tributi. A differenza della disciplina delle imposte sui redditi, dove l'articolo 2, comma 7, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, qualifica come "omessa" le dichiarazioni presentate oltre 90 giorni dalla scadenza, in ambito IMU non esiste una specifica distinzione tra dichiarazione tardiva e omessa.

Tale differenza comporta che la dichiarazione IMU può sempre essere presentata prima della contestazione dell'ufficio, indipendentemente dal ritardo maturato. Il contribuente rimane tuttavia soggetto all'applicazione delle sanzioni per omessa dichiarazione, calcolabili attraverso l'istituto del ravvedimento operoso.

Le modifiche al sistema sanzionatorio

Il D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, ha introdotto significative modifiche al sistema sanzionatorio tributario, con effetti anche sulla disciplina IMU. Per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024, il ravvedimento operoso si basa sulla sanzione minima ridotta al 25% (anziché al 30% previsto dal regime previgente).

Tale modifica comporta una riduzione dell'onere sanzionatorio per i contribuenti che si avvalgono del ravvedimento operoso, incentivando l'adempimento spontaneo degli obblighi dichiarativi.

La validità della dichiarazione tardiva

La prassi amministrativa ha chiarito che la dichiarazione IMU tardiva mantiene piena validità ai fini sostanziali, prescindendo dal versamento della sanzione dovuta. Il MEF, superando il precedente orientamento contenuto nella circolare n. 1/2013, ha confermato che per i tributi locali è possibile perfezionare il ravvedimento dell'omessa dichiarazione anche oltre i 90 giorni dalla scadenza ordinaria.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA