

IMU E TRIBUTI LOCALI

Periodicità di presentazione delle dichiarazioni IMU ancora “problematica” per gli enti non commerciali

di Alessia Rado

Master di specializzazione

Riforma Fiscale dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

All'indomani del termine di presentazione della **dichiarazione IMU ENC** relativa al 2023 (prevista per lo scorso 1.7.2024, cadendo il 30.6.2024 di domenica) sono ancora molteplici gli **interrogativi** che affliggono gli **enti non commerciali** chiamati ad interfacciarsi con tale adempimento.

Uno dei dubbi riguarderebbe la **periodicità di tale adempimento**. La dichiarazione deve essere presentata **ogni anno**, oppure esclusivamente nelle **annualità in cui vi sono state variazioni** rilevanti ai fini del calcolo dell'IMU?

Per effetto del combinato disposto dell'[articolo 1, commi 759 e 770, L. 160/2019](#), dell'[articolo 7, comma 1, lett. i\), D.Lgs. 504/1992](#) e dell'[articolo 73, Tuir](#), **sono tenuti a presentare la dichiarazione IMU ENC** gli **enti non commerciali**, vale a dire gli **enti pubblici e privati** diversi dalle società, i trust che **non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale**, nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato.

Il [comma 770, dell'articolo 1, L. 160/2019](#), disciplina, nello specifico, le **modalità** e le **tempistiche** di presentazione della dichiarazione IMU ENC a valere **dallo scorso 1.1.2020**. Con riferimento a tale ultimo aspetto viene espressamente previsto che **“la dichiarazione deve essere presentata ogni anno”**.

Il contenuto della norma è chiaro e non lascerebbe spazio ad interrogativi circa le **corrette tempistiche** entro cui porre in essere tale adempimento, senonché proprio il citato [comma 770](#) richiamerebbe l'applicazione *in toto* delle norme di cui al regolamento di cui al **Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze n. 200 del 19.11.2012**.

Tale Decreto, all'articolo 6, prevede, invece, testualmente che **“la dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni”**. Ciò alla stregua di quanto disciplinato prima dell'entrata in vigore dell'[articolo 1, comma 770, L. 160/2019](#) (e di quanto si rende applicabile

tuttora ai soggetti diversi dagli enti non commerciali).

Appare evidente l'**esistenza di un presunto "contrasto"** circa la periodicità dell'adempimento di cui trattasi tra quanto previsto dall'[articolo 1, comma 770, L. 160/2019](#) e l'articolo 6, D.M. 200/2012, il quale risulterebbe **superabile esclusivamente** considerando il citato articolo 6 quale una delle norme da ritenersi **abrogate**, per effetto dell'[articolo 1, comma 780, L. 160/2019](#), in quanto *"disposizioni incompatibili con l'IMU disciplinata dalla presente legge"*. Su tale aspetto occorrerebbe, in ogni caso, una **conferma ufficiale**, stante l'espresso richiamo nel precedente [comma 770](#) all'applicabilità (di tutte) le norme del D.M. 200/2012, ivi compreso l'articolo 6.

Occorre, quindi, considerare come nel 2020, **prima annualità** in cui si rendeva applicabile la "nuova disciplina" in **materia di dichiarazione IMU degli enti non commerciali**, la periodicità dell'adempimento fosse oggetto di "grattacapi" per gli interpreti. Ciò in quanto, non essendo ancora disponibile il nuovo modello e le **istruzioni ministeriali** necessarie per la presentazione della dichiarazione IMU ENC (come previsto proprio dall'[articolo 1, comma 770, L. 160/2019](#)), si rendeva applicabile quanto approvato dal D.M. 26.6.2014 in cui veniva indicato che *"la dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta"*. Gli elementi a disposizione con riferimento all'annualità 2020, pertanto, potevano fare propendere il contribuente circa la necessità di agire **in conformità alla "vecchia normativa"** (oltre che all'articolo 6 D.M. 200/2012) e quindi a voler presentare la dichiarazione IMU ENC **solo in caso di variazioni rilevanti** ai fini della quantificazione dell'imposta.

Bisognerà attendere il D.M. 4.5.2023 per assistere all'approvazione del **nuovo modello dichiarativo IMU ENC**, oltre che ad un **cambiamento nelle istruzioni ministeriali** in coerenza con quanto previsto dall'[articolo 1, comma 770, L. 160/2019](#). All'interno delle nuove istruzioni viene indicato che gli enti non commerciali **presentano la dichiarazione IMU ogni anno**. Tale modello trova applicazione per la presentazione della dichiarazione IMU **relativa al 2021 ed al 2022**, entrambe in scadenza in data 30.6.2023 (per effetto della proroga della trasmissione della dichiarazione relativa al 2021, in scadenza il 30.6.2022, da parte del D.L. 198/2022, resasi necessaria proprio per consentire l'adozione del nuovo modello ministeriale).

Ciononostante, il Legislatore non avrebbe ancora provveduto a modificare, in tal senso, anche l'articolo 6, D.M. 200/2012, circostanza che comporta il **perdurare delle problematiche sopra evidenziate**.

Nel 2024 la situazione di cui sopra non è mutata. Fermo restando il contenuto dell'articolo 6, D.M. 200/2012, è stato quindi approvato un **nuovo modello IMU ENC** e delle nuove istruzioni dal D.M. 24.4.2024, da applicarsi con riferimento alle **dichiarazioni relative al 2023**.

Le istruzioni richiamano il contenuto di quelle approvate dal D.M. 4.5.2023 (compreso il riferimento alla periodicità annuale dell'adempimento) aggiungendo che *"occorre, altresì, richiamare l'attenzione sull'ordinanza della Corte di Cassazione, Sez. VI, del 21 dicembre 2022, n.*

*37385, in base alla quale, al di là dell'espressa previsione di cui alle disposizioni appena ricordate, 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**".*

Viene dato, quindi, specificatamente rilievo all'interno delle istruzioni ministeriali, per la prima volta, ad un precedente di legittimità (fortemente **criticato in dottrina**) che vincola la **spettanza dell'esenzione IMU** per gli ENC alla **presentazione della dichiarazione**.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene opportuno (oltre che **maggiormente prudente**) propendere, nonostante i dubbi circa la corretta periodicità dell'adempimento evidenziati in precedenza, per l'obbligo di **presentazione annuale della dichiarazione IMU ENC**, in conformità con quanto previsto dall'[articolo 1, comma 770, L. 160/2019](#) ed alle **"nuove" istruzioni ministeriali**.

Ciò al fine di evitare il **possibile disconoscimento dell'esenzione IMU** sui fabbricati detenuti dagli enti non commerciali per **finalità istituzionali** (previo possesso dei requisiti di Legge) alla luce del precedente giurisprudenziale citato oltre che **per poter beneficiare**, in caso di accertamento, dell'applicazione di **sanzioni in misura ridotta**. L'omessa dichiarazione IMU è, infatti, punita con la **sanzione dal 100% al 200%** della maggiore imposta dovuta (con un minimo di 50 euro), mentre **la dichiarazione infedele prevede una sanzione più contenuta** (dal 50% al 100% della maggiore imposta dovuta).

Qualora gli enti non commerciali non abbiano ancora effettuato tale adempimento, vi possono provvedere versando le sanzioni ridotte per effetto del c.d. **"ravvedimento operoso"**. Ciò anche se sono **decorsi 90 giorni dal termine di presentazione** della dichiarazione IMU non rendendosi applicabile, per i tributi locali, l'[articolo 2, D.P.R. 322/1998](#). Pertanto, la **dichiarazione IMU presentata oltre 90 giorni** dal termine di Legge resta in ogni caso, di fatto, una **dichiarazione "tardiva"**.

In conclusione, alla luce di quanto sopra, si auspica un **intervento chiarificatore** che provveda a fugare i dubbi degli enti non commerciali circa l'apparente contrasto, tuttora esistente, tra l'articolo 6, D.M. 200/2012 e l'[articolo 1, comma 770, L. 160/2019](#), magari attraverso la modifica della prima norma delle norme citate, in coerenza con il **dettato normativo del comma 770** e delle istruzioni ministeriali.