

FISCO. Nel mese di giugno gli adempimenti per gli enti che detengono immobili di proprietà È l'ora dell'appuntamento con l'Imu

PATRIZIA CLEMENTI

Torna, nel mese di giugno, l'appuntamento con gli adempimenti IMU per gli enti che possiedono in proprietà o altro diritto reale fabbricati, terreni agricoli o aree edificabili; si tratta della presentazione della dichiarazione, del versamento del saldo 2021 e di quello dell'acconto 2022.

La dichiarazione. Mentre i versamenti sono dovuti solo in presenza di immobili imponibili in tutto o in parte, la dichiarazione deve essere presentata in ogni caso, come stabilito dalla nuova disciplina IMU entrata in vigore nel 2020 (L. 160/2019, art. 1, commi 738-783). Il comma 770 stabilisce infatti che, come gli altri soggetti (di cui si occupa il comma 769), gli enti non commerciali devono presentare la 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", ma aggiunge anche che "la dichiarazione deve essere presentata ogni anno". Sull'argomento è intervenuto anche il Ministero dell'Economia e delle finanze che, in una FAQ pubblicata l'8 giugno 2020 ha confermato che "in ordine alla dichiarazione dovuta dagli enti non commerciali [...] il comma 770 prevede espressamente che la "dichiarazione deve essere presentata ogni anno".

L'obbligo di dichiarazione annuale sarebbe comprensibile se fosse limitato agli immobili esenti sulla base di un requisito variabile, cioè quelli destinati ad attività socialmente rilevanti che possono godere di un'esenzione parziale in caso di uso promiscuo a condizione di individuare la percentuale da assoggettare a tassazione (v. oltre), mentre non sembra avere giustificazione nel caso di enti possessori di soli immobili imponibili e/o rientranti tra le altre ipotesi di esenzione (come, ad esempio, gli edifici di culto e le relative pertinenze).

Si auspica che un chiarimento potesse arrivare con l'approvazione del nuovo modello di dichiarazione previsto dal comma 770 ma, nonostante siano ormai trascorsi due anni, il provvedimento non è stato ancora emanato; in attesa del nuovo modello gli enti non commerciali devono continuare ad utilizzare quello approvato con il D.M. 26 giugno 2014 (Dichiarazione IMU-TASI ENC) da inviare telematicamente.

I versamenti. Le tempistiche e le modalità di versamento dell'imposta restano quelle già in vigore fino al 2019; anche in questo caso la norma per gli enti non commerciali è specifica e diversa rispetto a quella degli altri contribuenti: l'imposta, infatti, non va versata in due, ma in tre tempi: due rate di acconto, entro il 16 giugno e entro il 16 dicembre, ciascuna di importo pari al 50% dell'IMU corrisposta nell'anno precedente, e il saldo, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, da versare entro il 16 giugno dell'anno successivo. Viene inoltre stabilito che gli enti non commerciali possono compensare, in sede di versamento, l'eventuale credito maturato nei confronti del comune, risultante dalle dichiarazioni presentate (co. 763).

Nel calcolare il saldo 2021 occorre tenere presente l'esonero dai versamenti di una o entrambe le rate disposto dalla normativa emergenziale di cui gli enti hanno già fruito, (si tratta, ad esempio, degli immobili nei quali si svolgono alcune tra le attività più colpite dalla crisi e oggetto di prolungate chiusure, cioè quelle attività del settore turistico, della ricettività alberghiera e complementare e di quello spettacolistico, oppure degli immobili nei quali gli enti svolgono attività commerciali per le quali si è verificato un calo di fatturato di oltre il 30%).

Restano invece esonerati dai versamenti relativi sia al 2021 che al 2022:

- gli immobili accatstati nella categoria D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, purché i proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate (art. 78 co. 1, lett. d e co. 3, D.L. 104/2020);

- i fabbricati dichiarati inagibili a causa del sisma del 20 e 29 maggio 2012 che ha colpito le Regioni Emilia Romagna, Lombardia e Veneto, purché distrutti oppure oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, comunque adottate entro il 30 novembre 2012, in quanto inagibili totalmente o parzialmente, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità (art. 22-bis, D.L. 4/2022).

Le riduzioni della base imponibile e la riduzione dell'aliquota. Tra le ipotesi di riduzione della base imponibile che pos-



sono interessare gli enti non commerciali si segnalano quella relativa i fabbricati storici e quella prevista per i fabbricati inagibili; in entrambi i casi la riduzione è del 50% (co. 747, lett. a e lett. b).

La prima si applica ai "fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 42 del 2004 [Codice dei beni culturali e del paesaggio]". Si tratta delle "cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico" (art. 10, c. 1).

La seconda riguarda i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno nel quale sussistono queste condizioni. L'inabitabilità o l'inabitabilità deve essere accertata dall'ufficio tecnico del comune a mezzo di perizia a carico del proprietario, che deve allegare alla dichiarazione la documentazione necessaria a dimostrare lo stato del fabbricato. In alternativa potrà essere presentata una dichiarazione sostitutiva ai sensi del D.P.R. 445/2000. È facoltà dei comuni definire le caratteristiche di fattibilità sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.

Si ricorda, inoltre, che gli enti che concedono fabbricati in locazione possono essere interessati anche alla riduzione dell'aliquota prevista per le abitazioni locate a canone concordato, per le quali l'aliquota stabilita dal comune viene ridotta al 75% (co. 760).

Le esenzioni. Le esenzioni dalla nuova IMU sono stabilite ai commi 758 e 759; il primo riguarda i terreni agricoli: posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola, comprese le società agricole (lett. a); ubicati nei comuni delle isole minori indicate nell'allegato A della L. 448/2001 (lett. b); a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile (lett. c); ricadenti nelle aree montane o collinari individuate ai sensi dell'articolo 15 della L. 984/1977.

Il comma 759, attraverso il rinvio all'articolo 7 del D.Lgs. 504 del 1992 istitutivo dell'ICI, riproduce le esenzioni già previste fino al 2019. Si tratta:

- degli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali (lett. a),
- dei fabbricati rientranti nelle categorie catastali da E/1 a E/9 (lett. b),

- dei fabbricati culturali di cui all'articolo 5-bis del D.P.R. 601/1973 (musei, biblioteche, archivi, parchi e giardini aperti al pubblico), se il possessore non ricava alcun reddito dall'utilizzazione dell'immobile (lett. c),

- dei fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e delle loro pertinenze (lett. d),

- dei fabbricati della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato tra la Santa Sede e l'Italia reso esecutivo con la L. 810/1929 (lett. e),

- dei fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia (lett. f),

- degli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali ad attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione e culto, come definite dall'articolo 16, lettera a), della L. 222/1985 (culto, cura delle anime, formazione del clero e dei religiosi, catechesi, attività a scopi missionari e educazione cristiana) (lett. g); analogamente a quanto già previsto per il passato, viene fatta salva la possibilità dell'esenzione parziale nel caso di utilizzo promiscuo per attività esenti e attività imponibili e viene richiesta l'introduzione negli statuti delle clausole previste dal D.M. 200/2012:

- a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività oppure altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;

- b) l'obbligo di reinvestire utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale;

- c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge; gli enti ecclesiastici in luogo delle modifiche statutarie devono recepire le clausole adottando un regolamento che deve essere registrato all'Agenzia delle entrate.

continua a pagina 7

FISCO. La dichiarazione dei redditi prevede l'inserimento degli accordi di riduzione dei canoni locativi Nel «modello» gli sconti sull'affitto

COSTANZA BONELLI

A causa dell'emergenza epidemiologica e dei negativi effetti sull'economia del Paese i proprietari di immobili si sono trovati a dover affrontare le difficoltà degli inquilini a far fronte regolarmente ai pagamenti dei canoni. Questa situazione ha reso molto frequente il ricorso agli accordi per la riduzione del canone di locazione. Un riflesso di queste situazioni si trova nel modello REDDITI ENC 2022 da utilizzare per la prossima dichiarazione dei redditi; sono infatti previsti appositi codici attraverso i quali far emergere, nella compilazione del quadro RB destinato ai redditi da fabbricati, l'avvenuta rinegoziazione in diminuzione del canone del fabbricato abitativo.

Si ricorda che l'accordo di riduzione del canone non è tra gli atti per i quali vige l'obbligo di registrazione, anche se provvedendo il locatore mette al corrente l'Agenzia delle entrate della riduzione dell'imponibile ai fini delle imposte dirette, IRES per i soggetti diversi dalle persone fisiche, compresi gli enti non commerciali. L'adempimento è certamente consigliabile, tanto più che non comporta oneri tributari in quanto l'accordo di riduzione del canone viene registrato, attraverso il modello RLI, in esenzione di imposta di registro e di bollo (cfr. art. 19, D.L. 133/2014).

Va inoltre considerato che l'Amministrazione finanziaria può comunque chiedere al contribuente la dimostrazione della data nella quale l'accordo è stato stipulato e che, come ricorda una recentissima pronuncia della Cassazione «la registrazione del patto modificativo non costituisce dunque un obbligo fiscale posto a carico del contribuente operando invece sul piano probatorio agevolando la prova da parte del locatore della intervenuta riduzione del canone» (Ordinanza n. 7644 del 9 marzo

2022).

Si sottolinea che, invece, la modifica del canone in aumento deve essere registrata obbligatoriamente e sulla maggiorazione è dovuta l'imposta di registro oltre, naturalmente, alle imposte sui redditi in sede di dichiarazione.

Tornando al quadro RB della dichiarazione dei redditi, sono stati previsti appositi codici da utilizzare nella colonna 8 "Casi particolari" dei righe RB1-RB34, per indicare l'avvenuta rinegoziazione del canone. Va precisato che l'utilizzo dei nuovi codici (6, 7 e 8) non riguarda tutte le ipotesi di rinegoziazione del canone ma solo alcune specifiche situazioni, cioè le rinegoziazioni in diminuzione a-

venti ad oggetto esclusivamente fabbricati ad uso abitativo. Si segnala che mentre nel modello di dichiarazione delle persone fisiche le Istruzioni precisano che la compilazione della colonna "Casi particolari" è necessaria solo se l'accordo di rinegoziazione non è stato registrato, le Istruzioni al modello REDDITI ENC non prevedono questa esclusione. La colonna va quindi compilata anche se l'accordo è stato registrato.

In sintesi, nella colonna 8 va indicato il codice 6 se, con riferimento al periodo d'imposta 2021, il canone è stato rinegoziato diminuendolo; in questo modo nella colonna 6 "Canone di locazione" e nella colonna 10 "Imponibile"

sarà possibile indicare l'importo ridotto rispetto a quello originariamente pattuito.

Il codice 7 riguarda l'ipotesi in cui nonostante la riduzione concordata i canoni non siano stati pagati dando origine a un procedimento di sfratto per morosità. In questo caso, come stabilisce l'articolo 26, comma 1 del D.P.R. 917 del 1986 per i canoni non percepiti a partire dal 1° gennaio 2020, «non concorrono a formare il reddito, purché la mancata percezione sia comprovata dall'intimazione di sfratto per morosità o dall'ingiunzione di pagamento» (prima della modifica, apportata con l'art. 6-septies, co. 2 del D.L. 41/2021, per non dichiarare i ca-

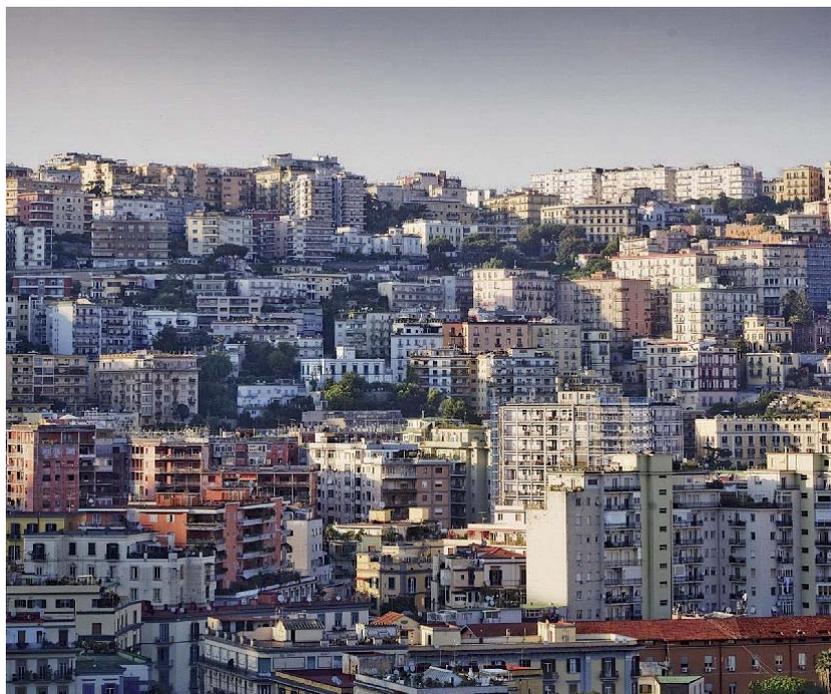
noni non riscossi occorre attendere la conclusione del procedimento giudiziale di convalida di sfratto). In questi casi, se il canone è stato percepito solo per una parte dell'anno, va compilato un unico rigo, riportando nella colonna 6 "Canone di locazione" e nella colonna 10 "Imponibile" la quota di canone effettivamente percepita; se non è stato percepito alcun canone nelle colonne 6 e 10 va indicata la rendita catastale rivalutata che viene comunque assoggettata a tassazione.

Il codice 8 riguarda il caso del fabbricato con canone rinegoziato posseduto in comproprietà e dato in locazione soltanto da uno o più comproprietari per la propria quota (es. immobile posseduto da tre comproprietari locato dagli altri due al terzo).

In assenza di sottoscrizione di accordi di riduzione del canone, le locazioni di fabbricati ad uso abitativo per i quali non sono stati percepiti i relativi canoni ed entro il termine di presentazione della dichiarazione è stata effettuata l'intimazione di sfratto per morosità o l'ingiunzione di pagamento vanno segnalati, sempre nella colonna 8, ma con l'abituale codice 4.

Per completezza si ricorda che, l'articolo 26 del D.P.R. 917/1986 dispone che «per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità è riconosciuto un credito di imposta di pari ammontare». In pratica il contribuente che ha pagato le imposte sui canoni percepiti, come risultante da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità, "recupera" l'imposta pagata sul reddito non realizzato attraverso l'attribuzione del credito di imposta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



segue da pagina 6

Le esenzioni specifiche per gli enti ecclesiastici. Le esenzioni che riguardano in maniera specifica gli enti ecclesiastici sono quelle della lettera b) del comma 759, dal momento che gli edifici di culto sono accatastati nella categoria E/7, quelle della lettera d), di particolare rilievo per le parrocchie, e quelle della seconda parte della lettera g) che riguardano gli immobili destinati alle attività di religione e culto. Quali siano le attività di "religione e culto" è precisato dall'articolo 16, lettera a), legge n. 222/1985 Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici: «Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana». In forza di questa puntuale indicazione si considerano esenti ai sensi della lettera g) gli oratori, i centri parrocchiali, i seminari, le case religiose, i monasteri e i conventi (cfr. Sent. Cass. 18.12.2009, n. 26657), gli episcopi e gli uffici delle Curie diocesane (cfr. Sent. Cass. 23.3.2005, n. 6316).

Una particolare importanza riveste l'ipotesi relati-

va agli "edifici di culto e loro pertinenze" in quanto garantisce l'esenzione per tutti gli immobili adibiti a luogo di culto (le chiese) e, soprattutto, per le loro pertinenze, che - intese in senso civilistico (art. 817 cod. civ.) - includono l'oratorio e le altre strutture nelle quali vengono svolte le attività di catechesi, gli incontri e le iniziative parrocchiali che non si configurano come attività commerciali (immobili che rientrano anche nell'esenzione della lettera g), ma anche le abitazioni per il clero addetto alla chiesa (cioè: alla parrocchia), quelle dei sacrestani assunti con l'apposito contratto e le abitazioni delle religiose che per convenzione operano anche all'interno della pastorale parrocchiale.

Va sottolineato che il medesimo immobile potrebbe meritare l'esenzione per più motivi; l'edificio chiesa, infatti, è esente in quanto è accatastato con categoria E/7 (lett. b), si tratta di un edificio di culto (lett. d), è un edificio ove si svolge l'attività di religione e culto (lett. g). Al contrario altri immobili sono esenti per un solo motivo, come per esempio le case del clero, esenti solo in quanto pertinenze della chiesa ove risiede il sacerdote incaricato dal vescovo della cura pastorale della parrocchia.

L'esenzione per gli immobili concessi in comodato. Con riferimento all'esenzione della lettera g) - gli immobili utilizzati per attività di rilevanza sociale - va sottolineato che la norma richiede la coincidenza tra proprietario ed utilizzatore eliminando così la possibilità di usufruire dell'esenzione per gli immobili non utilizzati direttamente dall'ente proprietario, compresi quelli concessi in comodato ad altri enti non commerciali per lo svolgimento delle suddette attività.

Il comma 777, tuttavia, consente ai comuni di superare questa penalizzante situazione inserendo, nel regolamento IMU la previsione riportata alla lettera c) stabilendo così «l'esenzione per l'immobile dato in comodato gratuito al comune o ad altro ente territoriale, o ad ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutarî».

Nell'effettuare i versamenti a saldo 2021 e inquadrare gli immobili nella dichiarazione IMU gli enti dovranno tenere conto delle scelte effettuate dai comuni per lo scorso. Per quanto riguarda il primo acconto, invece, la norma richiede che esso corrisponda al 50% dell'importo versato per l'anno precedente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA