



***Arcidiocesi di Milano***

***Curia Arcivescovile***

***Avvocatura***

L'aliquota IRES agevolata per le parrocchie  
e  
la dichiarazione IMU degli enti non commerciali



Milano

25 novembre 2022



***Arcidiocesi di Milano***

***Curia Arcivescovile***

***Avvocatura***

**L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA PER LE PARROCCHIE**

**E LA CIRCOLARE 15/E DEL 17 MAGGIO 2022**

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA NORMA

**D.P.R. 601/1973**

### **Art. 6**

L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è **ridotta alla metà** nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

**c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;**

c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di “in house providing” e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013

Per i soggetti di cui al comma 1 la riduzione compete a condizione che abbiano personalità giuridica.

La riduzione non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore. Ai soggetti di cui all'articolo 4, comma 3, codice del Terzo settore di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5 del medesimo decreto legislativo.

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## EQUIPARAZIONE CONCORDATARIA

**L. 121/1985**

**Art. 7, c. 3**

*Agli effetti tributari **gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime.***

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## L'INTERPRETAZIONE DI GIURISPRUDENZA E PRASSI AMMINISTRATIVA

### Insufficienza del solo requisito soggettivo e necessità della presenza anche del requisito oggettivo

L'agevolazione viene pertanto riconosciuta:

- per le attività di religione o culto di cui all'articolo 16 della L. 222/1985
- per le attività nelle quali si riscontra un nesso «*di strumentalità immediata e diretta*» con le attività di religione e culto

### Criticità di questa interpretazione:

- le attività di religione o 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*») non producono redditi imponibili
- il «*nesso di strumentalità immediata e diretta*» non viene declinato in concrete attività o principi applicabili ed è escluso che possa consistere nella destinazione alle attività di religione o culto di proventi

In particolare sui redditi da locazione si sono espressi così sia l'Agenzia delle entrate nella Risposta 152/2018 e la Cassazione con l'Ordinanza 339/2021

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

CIRCOLARE N. 15/E



Roma, 17 maggio 2022

*OGGETTO: Riduzione a metà dell'aliquota IRES ex articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601*

La Circolare 15/E del 17 maggio 2022 **modifica la posizione dell'Agenzia delle entrate** proprio sulle locazioni che vengono ritenute meritevoli di applicazione dell'aliquota ridotta se i redditi che ne derivano vengono utilizzati totalmente ed esclusivamente per le attività di religione o culto.

**ATTENZIONE:** non è ancora noto come la **giurisprudenza** valuterà questa differente interpretazione della norma

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

Vengono identificate due situazioni alle quali è riconosciuto il diritto all'aliquota ridotta:

1. I redditi derivanti dal «*mero godimento*» del patrimonio immobiliare
2. Le attività commerciali strumentali ai fini di religione o di culto

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### I redditi derivanti dal «*mero godimento*» del patrimonio immobiliare

Deve trattarsi di redditi derivanti dall'utilizzo non «imprenditoriale» del patrimonio immobiliare.

Sono esclusi dall'agevolazione i proventi immobiliari che:

- derivano dall'affitto di spazi (es. sale per riunioni condominiali) in quanto si configurano come attività commerciale occasionale o abituale;
- derivano dall'affitto di beni diversi dagli immobili (ad es., aziende);
- concorrono a formare il reddito d'impresa;
- pur derivando da redditi diversi da quelli precedenti, sono conseguiti a mezzo di una gestione di tipo commerciale, come, ad esempio, nel caso di un rilevante patrimonio immobiliare alla cui amministrazione è dedicata un'apposita struttura organizzativa.



# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### I redditi derivanti dal «*mero godimento*» del patrimonio immobiliare

#### Tipologia redditi:

- redditi fondiari da dichiarare in **Quadro RA e RB**: affitti di terreni agricoli e locazioni di fabbricati
- redditi diversi di cui all'art. 67 del TUIR da dichiarare in **Quadro RL**:
  - plusvalenze da cessioni di terreni e fabbricati e aree edificabili nelle ipotesi individuate dall'art. 67, c. 1, lett. a) e lett. b), comprese le indennità di esproprio o le somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi (cfr. art. 11, c. 5, le. 413/1991)
  - i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli di cui all'art. 67, c. 1, lett. e),
  - i redditi derivanti da beni immobili situati all'estero di cui all'art. 67, c. 1, lett. f),
  - i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto di beni immobili di cui all'art. 67, c. 1, lett. h).

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### I redditi derivanti dal «*mero godimento*» del patrimonio immobiliare

#### Condizioni

Utilizzo totale ed esclusivo per le attività istituzionali

- condizione realizzata presuntivamente se l'ente:
  - non ha altre tipologie di redditi,
  - ha altre tipologie di redditi con riferimento ai quali non ha sostenuto costi
- condizione da dimostrare con documentazione bancaria e contabile:
  - limitata alla documentazione bancaria dell'attività se esistono conti bancari "dedicati"
  - estesa alla documentazione bancaria dell'ente se l'attività non ha conti bancari "dedicati"

Nel caso in cui attività diverse da quelle istituzionali vengano "finanziate" con importi che non vengono prodotti nell'attività stessa l'agevolazione per i redditi da locazione e da gestione del patrimonio immobiliare permane se l'ente ha altri redditi imponibili assoggettati ad aliquota ordinaria che, al netto delle imposte, siano "cipienti".

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### Altri redditi fondiari agevolati

#### **Immobili ceduti in comodato ad enti “collegati” per attività “sinergiche”**

Gli immobili concessi gratuitamente a soggetti in qualche modo "collegati" e "contigui" all'ente ecclesiastico che li utilizza per attività svolte in sinergia con le sue finalità istituzionali (es. impianti sportivi concessi ad associazioni sportive dilettantistiche sorte nell'ambito della parrocchia, con clausole statutarie che dimostrano la connessione tra i due enti e tra le attività dell'associazione e il ruolo educativo e formativo della parrocchia; locali concessi ad associazioni di volontariato di carattere missionario o caritativo nelle quali viene svolta l'attività di promozione missionaria o di beneficenza e assistenza ai bisognosi della parrocchia...).

#### **Immobili utilizzati per attività di religione e culto**

Gli immobili, diversi dalle pertinenze degli edifici di culto (esenti ai sensi dell'articolo 36 del TUIR), che l'ente ecclesiastico utilizza per lo svolgimento delle sue attività istituzionali di religione e culto da tassare sulla base della rendita catastale rivalutata (ad esempio, gli immobili dell'ente seminario nei quali si svolge l'attività di formazione del clero e dei religiosi, il complesso immobiliare dell'ente monastero nel quale vive e opera la comunità monastica, il fabbricato di una fondazione di culto utilizzato per la predicazione degli esercizi spirituali...).

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## I FABBRICATI STORICO-ARTISTICI

**A proposito dei redditi di fabbricati si tenga presente che se si tratta di immobili «soggetti a tutela» ai sensi del D.Lgs. 42/2002 (beni storico-artistici), anche nell'IRES, come nell'IMU sono previste agevolazioni (cfr. D.P.R. 917/1986, art. 144 c. 1 e art. 90, c. 1)**

- se utilizzati direttamente o ceduti a terzi a titolo gratuito: la rendita catastale rivalutata viene ridotta del 50%
- se ceduti in locazione: il canone viene ridotto del 35%

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### Attività commerciali con nesso di strumentalità diretta e immediata

Si tratta dei «*redditi derivanti dalle attività diverse, **anche** se commerciali, esercitate dall'ente in maniera non prevalente o non esclusiva, qualora si pongano in un rapporto di strumentalità immediata e diretta con i fini di religione o di culto*»

L'aliquota ridotta si applica se:

- sono esercitate in maniera non prevalente o esclusiva (per le parrocchie la questione non si pone)
- sussiste il nesso di strumentalità diretta e immediata tra queste attività e quelle di religione o culto

L'agevolazione si estende anche alla rendita catastale dell'immobile in cui si svolge l'attività (se non è qualificato come strumentale sotto il profilo fiscale)

Per le parrocchie rispondono ai criteri richiesti:

- il bar parrocchiale/dell'oratorio
- la sala della comunità

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### Il bar parrocchiale/dell'oratorio

Si tratta di attività che la parrocchia svolge per offrire, soprattutto ai ragazzi e alle famiglie, un luogo di aggregazione in continuità con l'azione di educazione e formazione cristiana realizzata attraverso gli incontri di catechismo per i ragazzi e i giovani e gli incontri formativi per gli adulti. Ancorché qualificati come attività commerciali e come tali dichiarati dalle parrocchie, questi ambienti non sono semplici luoghi di somministrazione al pubblico e sono specificamente disciplinati dalla normativa regionale.

Il *“Testo unico delle leggi regionali in materia di commercio e fiere”*, la L.R. 6/2010, prevede infatti il rilascio di una autorizzazione amministrativa (licenza) particolare alla quale non si applicano la programmazione regionale e i criteri comunali proprio per le *“attività di somministrazione di alimenti e bevande da effettuare: [...] f) nelle attività svolte direttamente, nei limiti dei loro compiti istituzionali, da ospedali, case di cura, **parrocchie, oratori, comunità religiose, asili infantili, case di riposo, caserme, stabilimenti delle forze dell'ordine”*** (art. 69, c. 4). La stessa previsione era contenuta nell'articolo 8, c. 4, lett. f) della L.R. 30/2003 che è stata trasfusa nel Testo unico del 2010.

La circolare 30.7.2004, n. 31 della Direzione Generale Commercio, Fiere e Mercati, che contiene chiarimenti operativi sull'applicazione della L.R. 30/2003, chiarisce bene la *ratio* di questa disposizione che risiede nella connessione tra questa tipologia di attività e le finalità istituzionali della parrocchia.

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### Il bar parrocchiale/dell'oratorio

Nel punto dedicato alla *“Attività di somministrazione di alimenti e bevande svolte da parrocchie e da altri enti ecclesiastici”* precisa infatti che queste autorizzazioni sono rilasciabili *“nei limiti dei propri compiti istituzionali, da parrocchie, oratori e comunità religiose”* e che rientrano *“in tali attività non solo quelle relative all’esercizio del culto propriamente detto, ma anche le attività riconducibili alla formazione ed alla educazione religiosa, nonché a quelle ricreative e sportive ad esse collegate”*.

Precisa inoltre che *“Alle attività di somministrazioni svolte negli oratori”* non si applicano le norme relative agli orari di apertura e di chiusura, quelle relative alla chiusura temporanea degli esercizi e quelle relative agli *“Indirizzi generali per il rilascio da parte dei comuni delle autorizzazioni relative alle attività di somministrazione di alimenti e bevande”* contenuti nella DGR 14.5.2004, n. VII17516 spiegando che tale esclusione è giustificata dal fatto che esse *“recano una disciplina incompatibile con la loro finalità, ossia il collegamento funzionale con le attività istituzionali dell’ente religioso titolare dell’autorizzazione”*.

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### Il bar parrocchiale/dell'oratorio

Va inoltre precisato che requisito necessario per questa tipologia di bar è la sua ubicazione all'interno degli ambienti parrocchiali, cioè senza accesso alla pubblica via e senza pubblicizzazioni esterne, come targhe e insegne. L'articolo 79 della L.R. 6/2010 richiama infatti le disposizioni in materia di sorvegliabilità, vale a dire il Decreto del Ministero dell'interno 17.12.1992, n. 564 che, all'articolo 4 stabilisce che *“I locali di circoli privati o di enti [si ricorda che la parrocchia è un ente con personalità giuridica, e segnatamente un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto ex legge n. 222/1985] in cui si somministrano alimenti o bevande devono essere ubicati all'interno della struttura adibita a sede del circolo o dell'ente collettivo e non devono avere accesso diretto da strade, piazze o altri luoghi pubblici. All'esterno della struttura non possono essere apposte insegne, targhe o altre indicazioni che pubblicizzino le attività di somministrazione esercitate all'interno”*.

La Circolare 31/2004 è intervenuta con chiarezza anche su questo argomento confermando che *“i locali nei quali si svolgono le attività di somministrazione i cui titolari sono enti collettivi, quali le parrocchie, sono soggetti all'applicazione dell'articolo 4 del D.M. 17 dicembre 1992, n. 564”*.



# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### La sala della comunità

Si tratta di attività nell'ambito della comunicazione (cinema, teatro) che vengono svolte dalle parrocchie come attività commerciali, ma che hanno particolari caratteristiche.

Sotto il profilo normativo, come stabilito dal D.Lgs. 28/2004, art. 2, c. 10 *“per sala della comunità ecclesiale o religiosa si intende la sala cinematografica di cui sia proprietario o titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile il legale rappresentante di istituzioni o enti ecclesiali o religiosi dipendenti dall'autorità ecclesiale o religiosa in campo nazionale e riconosciuti dallo Stato”*. Inoltre è necessario che *“la relativa programmazione cinematografica e multimediale svolta **deve rispondere a finalità precipue di formazione sociale, culturale e religiosa, secondo le indicazioni dell'autorità ecclesiale o religiosa competente in campo nazionale”*** (nel caso della Chiesa cattolica tale autorità è la Conferenza Episcopale Italiana – CEI).

Le parrocchie che gestiscono sale della comunità aderiscono all'Associazione Cattolica Esercenti Cinema – ACEC che, come si legge nel suo statuto, *“ha ricevuto dall'Episcopato italiano il mandato di rappresentanza, promozione e tutela delle sale della comunità, cioè «di quelle strutture, soggette comunque alla giurisdizione ecclesiastica, che si configurano come luoghi che fanno della multimedialità (cinema, teatro, musica, iniziative culturali, ecc.) **uno strumento di azione pastorale”** (Nota pastorale CEI, 25 marzo 1999, n. 33).*

Si vedano: l'art. 2 del D.Lgs. 28/2004, lo statuto dell'ACEC e la Nota pastorale della CEI n. 33/1999 .

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### La sala della comunità

Si tratta di attività nell'ambito della comunicazione (cinema, teatro) che vengono svolte dalle parrocchie come attività commerciali, ma che hanno particolari caratteristiche.

Sotto il profilo normativo, come stabilito dal D.Lgs. 28/2004, art. 2, c. 10 *“per sala della comunità ecclesiale o religiosa si intende la sala cinematografica di cui sia proprietario o titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile il legale rappresentante di istituzioni o enti ecclesiali o religiosi dipendenti dall'autorità ecclesiale o religiosa in campo nazionale e riconosciuti dallo Stato”*. Inoltre è necessario che *“la relativa programmazione cinematografica e multimediale svolta **deve rispondere a finalità precipue di formazione sociale, culturale e religiosa, secondo le indicazioni dell'autorità ecclesiale o religiosa competente in campo nazionale”*** (nel caso della Chiesa cattolica tale autorità è la Conferenza Episcopale Italiana – CEI).

Le parrocchie che gestiscono sale della comunità aderiscono all'Associazione Cattolica Esercenti Cinema – ACEC che, come si legge nel suo statuto, *“ha ricevuto dall'Episcopato italiano il mandato di rappresentanza, promozione e tutela delle sale della comunità, cioè «di quelle strutture, soggette comunque alla giurisdizione ecclesiastica, che si configurano come luoghi che fanno della multimedialità (cinema, teatro, musica, iniziative culturali, ecc.) **uno strumento di azione pastorale”** (Nota pastorale CEI, 25 marzo 1999, n. 33).*

Si vedano: l'art. 2 del D.Lgs. 28/2004, lo statuto dell'ACEC e la Nota pastorale della CEI n. 33/1999 .

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### I redditi del patrimonio immobiliare agevolati e la dimostrazione dell'utilizzo per le attività di religione o culto

- un conto corrente «dedicato»
- il rendiconto canonico

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### **I redditi del patrimonio immobiliare agevolati e la dimostrazione dell'utilizzo per le attività di religione o culto**

Istituzione di un conto corrente «dedicato» per le locazioni ed altri eventuali introiti rientranti nel concetto di «mero godimento» del patrimonio immobiliare.

In questo conto dovranno:

- entrare solo incassi relativi a questa tipologia di redditi (canoni di locazione, plusvalenze immobiliari tassabili, redditi fondiari non i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, redditi derivanti da beni immobili situati all'estero, redditi derivanti dalla concessione in usufrutto di beni immobili;
- uscire solo:
  - spese relative a questi immobili (es. imposta di registro locazioni, oneri notarili legati alle plusvalenze tassabili) e
  - spese relative alle attività di religione o culto, dal riscaldamento della chiesa all'acquisto del vino per la Messa e delle particole, dalle pulizie dell'oratorio alle spese per le manutenzioni ordinarie delle sale di catechismo, dalla remunerazione dei sacerdoti allo stipendio del sacrestano, dalle spese telefoniche della linea della parrocchia al restauro del campanile...

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## LA CIRCOLARE 15/E/2022

### **I redditi del patrimonio immobiliare agevolati e la dimostrazione dell'utilizzo per le attività di religione o culto**

Nel nuovo rendiconto dovrebbe essere previsto un apposito «Fondo a destinazione vincolata»

In questo fondo dovrebbero essere inseriti tutti i redditi da godimento del patrimonio immobiliare assoggettati a tassazione agevolata e non utilizzati nell'anno, ma accantonati in vista di spese future:

- per iniziative pastorali
- per manutenzioni sugli immobili dai quali provengono i redditi
- per manutenzioni sugli immobili utilizzati per attività di religione o culto

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## RACCORDO RENDICONTO CANONICO – DICHIARAZIONE DEI REDDITI

### Accortezze per il futuro

Il rendiconto canonico è un documento che può essere utilizzato dall'Agenzia delle entrate per il controllo circa la correttezza dei comportamenti fiscali delle parrocchie:

- rispettare i criteri illustrati nelle istruzioni alla compilazione ed evitare le «libere interpretazioni»
- evitare linguaggio che possa essere equivocado dal verificatore fiscale
- controllare che le voci del rendiconto che costituiscono redditi fiscalmente rilevanti siano nella dichiarazione; per questo motivo, a prescindere dalla circostanza che il rendiconto viene elaborato in parrocchia, occorre fornirne copia al commercialista

# L'ALIQUOTA IRES AGEVOLATA NELL'INTERPRETAZIONE DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

## UNA PRECISAZIONE A PROPOSITO DELLA CESSIONE ONEROSA DEL DIRITTO DI SUPERFICIE

### Principio antielusivo applicato dall'Agenzia delle entrate

Alla vendita del diritto di superficie (o di altri diritti reali) si applica la stessa disciplina prevista per la vendita della piena proprietà: «*Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento*» (D.P.R. 917/1986, art. 9, c. 5)

[N.B.: fa eccezione la vendita dell'usufrutto di beni immobili, che rientra sempre tra i redditi diversi (cfr. D.P.R. 917/1986, art. 67, c. 1, lett. h)]

Di conseguenza, se il diritto di superficie (o uso, o abitazione) si costituisce su un fabbricato o un terreno agricolo posseduto da oltre 5 anni, la fattispecie non rientra tra i redditi da assoggettare a tassazione.

Tuttavia, l'Agenzia delle entrate riqualifica fiscalmente queste vendite come locazioni, e assoggetta a tassazione l'intero prezzo, in presenza dei seguenti elementi:

- durata del diritto fino a 20 anni
- pagamento in quote mensili/semestrali/annuali
- obblighi in capo all'acquirente che limitano la piena disponibilità dell'immobile (es. divieto di utilizzo diverso da quello concordato, obbligo di effettuare determinati interventi sull'immobile)



***Arcidiocesi di Milano***

***Curia Arcivescovile***

***Avvocatura***

**LA DICHIARAZIONE IMU**

**DEGLI ENTI NON COMMERCIALI**



# LA DICHIARAZIONE IMU DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

## MODULISTICA E TERMINI DI PRESENTAZIONE

### Dichiarazione - Modello IMU-TASI ENC

Gli enti non commerciali devono utilizzare il nuovo modello approvato a 4 maggio 2023



# LA DICHIARAZIONE IMU DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

## MODULISTICA E TERMINI DI PRESENTAZIONE

### Dichiarazione - Presentazione annuale

Gli enti non commerciali devono presentare la dichiarazione ogni anno, anche se non ci sono variazioni da segnalare

È vero che 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, 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).

- Tuttavia,
- la legge dispone che: *«Gli enti di cui al comma 759, lettera g), 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 [...] La dichiarazione deve essere presentata ogni anno»* (L. 160/2019, art. 1, c. 770),
  - il Ministero delle finanze ha chiarito che: *«in ordine alla dichiarazione dovuta dagli enti non commerciali [...] il comma 770 prevede espressamente che la “dichiarazione deve essere presentata ogni anno”»* (FAQ 8.6.2020),
  - le istruzioni al nuovo modello confermano che: *«È bene subito precisare che il comma 770 prevede espressamente che la dichiarazione in argomento **deve essere presentata ogni anno** diversamente quindi da quello che avviene per l'altra tipologia di dichiarazione IMU/IMPi approvata con decreto direttoriale 29 luglio 2022, poiché quest'ultima “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”* (pag. 2).

---

# LA DICHIARAZIONE IMU DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

---

## MODULISTICA E TERMINI DI PRESENTAZIONE

### Dichiarazione – Termini di presentazione

La dichiarazione deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo (L. 160/2019, art. 1, c. **770**)

**Per l'anno 2021 il termine per la presentazione della dichiarazione è stato prorogato prima al 31 dicembre 2022 e successivamente al 30 giugno 2023**

# RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

<b>AGEVOLAZIONI</b>	
<b>Base imponibile ridotta al 50%</b>	<b>Fabbricati soggetti a tutela</b> <i>«fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42» (c. 747, lett. a)</i>
	<b>Fabbricati inagibili</b> <i>«dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. L'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario [...]. In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva [...] che attesti la dichiarazione di inagibilità o inabitabilità del fabbricato da parte di un tecnico abilitato, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente. Ai fini dell'applicazione della riduzione di cui alla presente lettera, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione» (c. 747, lett. b)</i>
<b>Aliquota imposta ridotta</b>	<b>locazioni a canone concordato</b> <i>«Per le abitazioni locate a canone concordato [...] l'aliquota [...] è ridotta al 75 per cento» (c. 760)</i>

# RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

## ESENZIONI

### **Terreni agricoli c. 758**

Sono esenti dall'imposta i terreni agricoli come di seguito qualificati:

- a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti alla previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, del citato decreto legislativo n. 99 del 2004, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- b) ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448 [si tratta delle Isole Tremiti, Pelagie, Egadi, Eolie, Sulcitane, del Nord Sardegna, Partenopee, Ponziane, Toscane, del Mare Ligure, del Lago d'Iseo];
- c) a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile;
- d) ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984, sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993.

# RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

ESENZIONI	
<b>Fabbricati c. 759</b>	fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9 (lett. b)
	fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis D.P.R. 601/1973 (lett. c)
	fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze (lett. d)
	fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense (lett. e)
	immobili utilizzati <b>e posseduti</b> dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (lett. g)

# RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

ESENZIONI	
<b>Comodati immobili di cui alla lett. g)</b>	immobili utilizzati e <b>posseduti</b> dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (lett. g)
	secondo la norma nazionale gli immobili concessi in comodato non sono mai esenti
	tuttavia i comuni possono prevedere l'esenzione utilizzando la facoltà prevista dal comma 777 che consente loro di <i>«stabilire l'esenzione dell'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 statutari»</i>
	per sapere se il comune ha previsto l'esenzione occorre controllare il regolamento comunale

# RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

ESENZIONI	
<b>esenzione di cui alla lett. g)</b>	<i>«si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200»</i>
	2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. 3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione
	con il quale sono definiti i requisiti soggettivi (non lucratività degli enti non commerciali possessori), quelli oggettivi (requisiti per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività) e i criteri di individuazione del rapporto proporzionale per la tassazione degli immobili ad uso promiscuo.



# RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

## Uso promiscuo degli immobili di cui alla lett. g)

**D.L. 1/2012**  
**art. 91-bis, c. 3**

Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista (parte esente, parte imponibile) e non sia possibile distinguere catastalmente il fabbricato  
*«l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione»*

**D.M. 200/2012**  
**art. 5**

*«1. Il rapporto proporzionale di cui al comma 3 dell'articolo 91-bis del citato decreto-legge n. 1 del 2012, è determinato con riferimento allo **spazio**, al **numero** dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali e al **tempo**, secondo quanto indicato nei commi seguenti.*

*2. Per le unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione di cui al comma 1 è prioritariamente determinata in base alla **superficie** [...]*

*3. Per le unità immobiliari che sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione di cui al comma 1 è determinata in base al **numero dei soggetti** [...]*

*4. Nel caso in cui l'utilizzazione mista, anche nelle ipotesi disciplinate ai commi 2 e 3, è effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno, la proporzione di cui al comma 1 è determinata **in base ai giorni** [...]*»

# RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

## Uso promiscuo degli immobili di cui alla lett. g)

### a) Criterio della superficie

il criterio della superficie è semplice da applicare, ma solo quando una medesima unità immobiliare è ripartita in più ambienti, ciascuno utilizzato esclusivamente per una attività (o esente o imponibile)

### **Esempi:**

- *bar inserito nell'unità immobiliare destinata ad oratorio*
- *sala/salone utilizzato in maniera pressoché esclusiva per usi non esenti (cessioni a terzi a titolo oneroso o gratuito come riunioni di condominio, feste di compleanni e simili)*

La percentuale di imponibilità si calcola rapportando lo spazio utilizzato per l'attività non esente rispetto alla superficie totale della unità immobiliare

# RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

## Uso promiscuo degli immobili di cui alla lett. g)

### b) Criterio delle persone

il criterio delle persone è semplice da applicare, ma presuppone che sia possibile contare le persone che partecipano ad attività esenti e a quelle non esenti; per le parrocchie è pressoché inapplicabile

#### ***Esempio:***

*Piscina utilizzata da un'associazione sportiva dilettantistica per i propri soci e anche per corsi di nuoto a pagamento per non soci*

*La percentuale di imponibilità si calcola rapportando il numero dei non soci iscritti ai corsi a pagamento rispetto al numero dei soci*

# RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

## Uso promiscuo degli immobili di cui alla lett. g)

### c) Criterio del tempo

il criterio del tempo considera come unità di misura minima la “giornata”

#### *Esempi:*

*Campi sportivi affittati 3 sere della settimana per 35 settimane*

La percentuale di imponibilità si calcola rapportando il totale delle sere in cui i campi sono concessi in affitto ( $3 \times 35 = 105$  giorni) rispetto ai giorni dell'anno

*Aule dell'oratorio affittate al comune per attività scolastica svolta tutte le mattine dal 1° settembre al 30 giugno*

La percentuale di imponibilità si calcola rapportando il totale delle giornate di utilizzo del comune (273 giorni) rispetto ai giorni dell'anno

# RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

## Uso promiscuo degli immobili di cui alla lett. g)

### c) Criterio del tempo

il criterio del tempo considera come unità di misura minima la “giornata”

#### ***Esempi:***

*Salone polifunzionale utilizzato dalla parrocchia per riunioni parrocchiali e altre attività di religione e culto e, per 50 giorni nell'anno per attività non esenti (spettacoli con ingresso a pagamento, affitto al comune, ecc.)*

La percentuale di imponibilità si calcola rapportando il totale dei giorni (50) in cui il salone è utilizzato per attività diverse da quelle di religione e culto rispetto ai giorni dell'anno

*Sala cineteatrale per la quale è possibile dimostrare che per alcuni giorni (10) viene utilizzata solo come salone per riunioni parrocchiali e altre attività di religione e culto*

La percentuale di imponibilità si calcola sottraendo ai 365 giorni dell'anno i 10 giorni di attività esente

# RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

## Uso promiscuo degli immobili di cui alla lett. g)

### 1) Criterio della superficie e del tempo

il criterio della superficie può essere combinato con quello del tempo

#### ***Esempio:***

*Sala/salone dell'oratorio utilizzato per usi non esenti 10 serate durante l'anno (cessioni a terzi a titolo oneroso o gratuito come riunioni di condominio, feste di compleanni e simili)*

La percentuale di imponibilità si calcola rapportando lo spazio utilizzato per l'attività non esente rispetto alla superficie totale della unità immobiliare; il risultato si riduce rapportando il totale dei giorni (10) in cui il salone è utilizzato per attività diverse da quelle di religione e culto rispetto ai giorni dell'anno



*Arcidiocesi di Milano*

*Curia Arcivescovile*

*Avvocatura*

**ALCUNE OSSERVAZIONI  
SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI**

# ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

## LE PERTINENZE DEGLI EDIFICI DI CULTO

### SI TENGA PRESENTE CHE IL CONCETTO DI PERTINENZE DELL'EDIFICIO DI CULTO

**è il medesimo ai fini:**

- **IRES**
- **IMU**

- va assunto in senso civilistico
- non ha limite numerico
- non richiede né esclude particolari categorie catastali
- comprende l'abitazione del parroco e quelle degli altri sacerdoti addetti alla parrocchia, l'oratorio e le altre strutture del complesso parrocchiale in cui la parrocchia svolge direttamente le proprie attività istituzionali (cfr. ad es. Ris. 9/1178 del 12.12.1992; Ris. 1/DF/2004)
- non è "nominalistico", ma dipende dall'effettivo utilizzo la "canonica" concessa in locazione non è "pertinenza", mentre lo è la "canonica" non più abitata dal parroco, ma destinata alle attività della parrocchia (es. ufficio parrocchiale, archivio, sale riunioni... cfr. Sent. Cass. 11437 del 12.5.2010)



# ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

## LE PERTINENZE DEGLI EDIFICI DI CULTO

<b>STRUTTURE PARROCCHIALI (ORATORIO, IMPIANTI SPORTIVI, SALE RIUNIONI, UFFICIO PARROCCHIALE, IMPIANTI SPORTIVI...)</b>			
Unità immobiliari utilizzate direttamente ed esclusivamente dalla parrocchia per le attività di religione o culto	<b>sono</b> pertinenze dell'edificio di culto	<b>esenti IRES</b> D.P.R. 917/1986 art. 36	<b>esenti IMU</b> L. 160/2019 art. 1, c. 759, lett. d)
Unità immobiliari utilizzate esclusivamente dalla parrocchia anche per attività commerciali (es. bar nell'unità immobiliare dell'oratorio che comprende anche sale di catechismo)	<b>NON sono</b> pertinenze dell'edificio di culto	<b>imponibili IRES</b> da dichiarare nel quadro RB	<b>esenti IMU</b> per la % usata per attività di religione o culto L. 160/2019 art. 1, c. 759, lett. g)
Unità immobiliari utilizzate dalla parrocchia per le attività di religione o culto ed in parte ceduti in comodato ad enti non commerciali (es. impianti sportivi concessi in comodato ad associazioni sportive)	<b>NON sono</b> pertinenze dell'edificio di culto	<b>imponibili IRES</b> da dichiarare nel quadro RB	<b>esenti IMU</b> per la % usata per attività di religione o culto L. 160/2019 art. 1, c. 759, lett. g) se il Comune lo ha previsto nel Regolamento

# ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

## L'IRES SUI FABBRICATI UTILIZZATI PER LE ATTIVITÀ COMMERCIALI

SCUOLA, CINEMA, BAR, AFFITTO SALE...			
	«strumentali»	non «strumentali»	aliquota IRES
fabbricati utilizzati esclusivamente per l'attività commerciale	concorrono alla formazione del reddito d'impresa	producono reddito fondiario da indicare nel quadro RB (tutta la rendita catastale rivalutata)	IRES ridotta solo se l'attività è in rapporto di strumentalità diretta e immediata con l'attività di religione o culto
fabbricati ad utilizzo promiscuo: attività istituzionali e attività commerciali	NO	producono reddito fondiario da indicare nel quadro RB (tutta la rendita catastale rivalutata)	
fabbricati utilizzati per attività commerciali occasionali (totalmente o in modo promiscuo con le attività istituzionali)	NO	producono reddito fondiario da indicare nel quadro RB (tutta la rendita catastale rivalutata)	

# ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

## L'IRES SUI FABBRICATI CONCESSI IN COMODATO

CAMPI E IMPIANTI SPORTIVI, APPARTAMENTI, STRUTTURE, SALE		
Comodatario	Base imponibile	Aliquota IRES
concessi ad enti in rapporto di «contiguità» ideale o strutturale con la parrocchia	rendita catastale rivaluta intera anche se il comodato riguarda solo una parte dell'unità immobiliare	ridotta
concessi ad altri enti		ordinaria
concessi a persone fisiche		

# ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

## L'IRES SUI FABBRICATI CONCESSI IN COMODATO

FABBRICATI IN COMODATO AD ISTITUTI RELIGIOSI FEMMINILI		
Situazione	Base imponibile	Aliquota IRES
Le religiose svolgono attività pastorale in parrocchia (convenzione tra parrocchia e istituto religioso)	nessuna	esente in quanto pertinenza dell'edificio di culto
Le religiose si occupano di attività diverse da quelle di religione o culto (tipicamente la scuola)	rendita catastale rivaluta intera anche se il comodato riguarda solo una parte dell'unità immobiliare	ridotta
Le religiose «abitano» in parrocchia		

# ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

## L'IRES SUI FABBRICATI INUTILIZZATI

FABBRICATI NON UTILIZZATI		
Situazione	Base imponibile	Aliquota IRES
semplice mancato utilizzo	rendita catastale rivaluta	ordinaria
inagibilità (accertata o meno)	rendita catastale rivaluta	ordinaria
impossibilità di utilizzo causa lavori eccedenti la manutenzione straordinaria (restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia), limitatamente al periodo di validità del provvedimento urbanistico durante il quale l'unità immobiliare non è comunque utilizzata.	nessuna	esente (art. 36, c. 3 TUIR)