

IMU ed immobili degli enti ecclesiastici: una sintesi per il 2024

L'imposta municipale propria (IMU) ha come presupposto il possesso di immobili.

Soggetti passivi dell'imposta² sono, infatti, i possessori di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi³.

Soggetto attivo dell'imposta è il Comune, con riferimento agli immobili la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul suo territorio.

Dal 1° gennaio 2020 l'IMU è regolata dall'articolo 1, commi da 739 a 783, della legge n. 160/2019 e successive modificazioni.

*

1. Termine presentazione dichiarazione IMU

Prima di entrare nel dettaglio dei soggetti passivi dell'imposta e delle condizioni che determinano il diritto all'esenzione IMU (ovvero a una riduzione dell'aliquota, *cfr.* par. 3), vediamo brevemente i termini di presentazione della dichiarazione per i soggetti che vi sono tenuti.

Dunque:

- in generale, **l'art. 1, comma 769 della Legge stabilisce, per le persone fisiche e gli enti commerciali, che le variazioni intervenute sugli immobili, rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, devono essere dichiarate entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello nel quale si sono verificate.** 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;
- in particolare, **l'art. 1, comma 770 della Legge stabilisce che la dichiarazione deve essere presentata ogni anno e, quindi, indipendentemente dal fatto che si siano o meno verificate variazioni che comportano un diverso ammontare dell'imposta, nel termine del 30 giugno dell'anno successivo, per quanto riguarda gli immobili posseduti o utilizzati dagli enti non commerciali individuati dall'art. 1, comma 759, lettera g), della medesima Legge**⁴.

In base ad una comune interpretazione letterale, deve ritenersi che la presentazione della dichiarazione IMU con cadenza annuale riguardi i soli enti non commerciali indicati alla lett. g) dell'art. 1, comma 759 L. 160/2019: tra questi, per espresso richiamo ivi contenuto all'art. 7, comma 1, lett. i) del D.lgs. n. 504 del 1992, figurano anche gli enti religiosi (enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del T.U.I.R che

¹ Senza pretesa di esaustività, con la presenta Nota si intende fornire un quadro di riferimento della disciplina in materia IMU per gli enti ecclesiastici, con i principali orientamenti giurisprudenziali e di prassi e le ultime novità legislative introdotte con L. n. 213 del 31.12.2023.

² In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi e oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni.

³ Soggetto passivo è anche il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali ed il locatario in caso di locazione finanziaria.

⁴ Si tratta degli "gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del **comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i)**" e cioè "i) **gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (...), destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali (...) delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222**".

possiedono gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività di cui all'art. 16, lett. c) della L. n. 222/1985).

Pertanto, per gli enti non commerciali - ad esempio, le parrocchie - è previsto l'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU ogni anno, indipendentemente dal fatto che si siano o meno verificate variazioni che comportano un diverso ammontare dell'imposta.

I termini di presentazione della dichiarazione IMU, come previsti dall'art. 1, comma 769 e 770 della L. n. 160/2019, sono stati oggetto di proroghe nel corso degli ultimi anni⁵, per effetto delle quali, **gli enti non commerciali** (ad es., le parrocchie) hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione IMU ENC entro il 30 giugno⁶.

Con **Decreto 24 aprile 2024** del Ministero dell'economia e delle finanze sono state approvate le modalità e i termini di presentazione della dichiarazione IMU ENC⁷ sulla base del nuovo modello introdotto con D.M. 4 maggio 2023⁸.

Si precisa che, in caso di omessa dichiarazione è prevista l'irrogazione di una sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'imposta dovuta, con una sanzione minima di 50 euro (art. 1, comma 775 della L. n. 160/2019⁹).

L'obbligo dichiarativo prescinde dall'obbligo di versamento dell'imposta e, di fatto, si erge a presupposto per la spettanza dell'agevolazione stessa, configurandosi, la sua omissione, alla stregua di una violazione sostanziale.

Al riguardo, di recente, la Corte di cassazione, con sentenza n. 37385 del 21 dicembre 2022 ha affermato che la presentazione della dichiarazione è *“presupposto informativo necessario ai fini della concessione della*

⁵ Per completezza, si rappresenta che, con l'art. 35, comma 4 del D.L. n. 78/2022 è stato previsto:

- nel testo vigente dal 22.6.2022 al 19.8.2022: che il termine per la presentazione della dichiarazione sull'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, **comma 769**, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa all'anno di imposta 2021, fosse **differito al 31 dicembre 2022**;
- nel testo vigente dal 20.8.2022 al 29.12.2022 (come modificato dalla legge di conversione 4 agosto 2022, n. 122): che il termine per la presentazione della dichiarazione sull'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, **commi 769 e 770**, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa all'anno di imposta 2021, fosse **differito al 31 dicembre 2022**;
- nel testo vigente oggi dal 30.12.2022 (come modificato dall'art. 3, comma 1, D.L. 29 dicembre 2022, n. 198): che il termine per la presentazione della dichiarazione sull'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, **commi 769 e 770**, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa all'anno di imposta 2021, fosse **differito al 30 giugno 2023**.

⁶ Si rappresenta che, quanto al termine relativo alle dichiarazioni per gli anni d'imposta 2021 e 2022, gli enti non commerciali avrebbero dovuto presentare **entro il 30 giugno 2023**:

- la dichiarazione dell'anno d'imposta 2021 (per effetto della proroga disposta con L. 198/2022, ove non presentata già entro il termine del 31 dicembre 2022);
- la dichiarazione dell'anno d'imposta 2022 (scadenza ordinaria prevista dal comma 770 dell'art. 1, L. n. 160/2019).

⁷ Per l'anno 2024:

- I rata (o acconto): entro il **16 giugno 2024** (giorno festivo, prorogato al 17 giugno 2024)
- II rata (o saldo): entro il **16 dicembre 2024**

⁸ Pubblicato in G.U. n. 121/2023.

⁹ *In caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di infedele dichiarazione, si applica la sanzione dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario, si applica la sanzione da euro 100 a euro 500; in caso di risposta oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica, il comune può applicare la sanzione da 50 a 200 euro. Le sanzioni di cui ai periodi precedenti sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi. Resta salva la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale.*

agevolazione medesima”, necessario, dunque, per fruire dell’esenzione IMU di cui all’art. 1, comma 759. Lett. g) della L. n. 160/2019, a pena di decadenza. A tale conclusione giunge anche considerando che “*il principio della decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è del resto un principio generale del diritto tributario (v. Cass. n. 21465 del 2020; Cass. n. 5190 del 2022), come pure lo è quello secondo cui le norme di esenzione, in quanto norme che fanno eccezione rispetto a principi generali, non sono applicabili in via analogica*”.

*

2. IMU tra obblighi ed esenzioni per gli enti religiosi

Come detto, in base all’art. 1, comma 770 L. 160/2019, per gli immobili posseduti o utilizzati dagli enti non commerciali e individuati dall’art. 1, comma 759, lett. g), L. n. 160/2019 come esenti, **la dichiarazione IMU ENC deve essere presentata ogni anno**, indipendentemente dal verificarsi di variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell’imposta.

Vige, dunque, l’obbligo di presentazione della dichiarazione IMU con cadenza annuale anche se gli immobili posseduti e/o utilizzati sono esenti.

Per comprendere quali siano gli immobili posseduti o utilizzati dagli enti non commerciali per i quali è prevista l’esenzione, occorre prendere in esame:

- **l’art. 1, comma 759, lett. g), L. n. 160/2019** che fa riferimento agli “*Gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell’art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i)*”;
- **la lettera i) del comma 1 dell’art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504** che individua come esenti dall’IMU “*i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni (...), 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*”;
- il richiamato **art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222** che fa riferimento agli “*immobili utilizzati per le attività di religione o di culto, alla cura delle anime, alla formazione del clero dei religiosi a scopi missionari, alla catechesi e all’educazione cristiana*”.

In base all’art. 7 del decreto legislativo 504/1992, dunque, sono esenti:

- Lett. b): *i fabbricati classificati o classificabili nelle **categorie catastali da E/1 a E/9**, [tra cui gli edifici di culto, rientranti nella categoria E/7];*
- Lett. d): **fabbricati destinati esclusivamente all’esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;**
- Lett. i): «*gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, (...) destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali (...) delle **attività di cui all’articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222** [cioè le predette attività di religione o di culto]*».

Se, dunque, può sin d’ora anticiparsi che, con riguardo all’edificio **chiesa**, non sussistono dubbi con riguardo all’esenzione dal pagamento dell’imposta in quanto è:

- accatastato con categoria E/7 (*lett. b*),
- un edificio di culto (*lett. d*),

– un edificio ove si svolge l'attività di religione e culto (*lett. i*)

una più approfondita valutazione va invece fatta, ad esempio, per la **casa canonica** e i **locali parrocchiali** genericamente intesi.

Per fare ciò, è opportuno dedicare un breve approfondimento ai concetti di “esercizio del culto”, “attività di culto” e di “pertinenzialità” e, da ultimo – visti i recenti interventi interpretativi ad opera della Legge di Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 (n. 213 del 30.12.2023) - a quello di “utilizzo”.

*

2.1 Esercizio del culto e pertinenze

Dunque, l'art. 1, comma 759, lett. d) della legge n. 160/2019 prevede l'esenzione dall'imposta (per il periodo dell'anno in cui sussistono le condizioni prescritte) **per i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze.**

In tale contesto, per poter chiarire cosa si intende per fabbricato destinato all'esercizio del culto, occorre previamente accertare cosa si intende per “esercizio del culto” e, quindi, per “attività di culto”.

A tale riguardo, occorre sottolineare che:

- l'art. 2 della legge 20/5/1985 n. 222 dispone che
 - *«Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della **costituzione gerarchica della Chiesa**, gli istituti religiosi e i seminari.*
 - *Per le altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta, in conformità alle disposizioni dell'**articolo 16**.*
 - *L'accertamento di cui al comma precedente è diretto a verificare che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico.*
- l'art. 16 della legge n. 222/1985 dispone che
 - *«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;*
 - b) *attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro».*

In tale prospettiva, quindi, devono considerarsi attività di religione o di culto:

- quelle svolte dagli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari (art. 2, legge n. 222/1985),
- quelle, ai sensi dell'art. 16, lettera a) della legge n. 222/1985, le attività di culto vero e proprio e, quindi, dove vengono svolte le funzioni liturgiche e quelle:
 - rivolte alla cura delle anime;
 - rivolte alla formazione del clero;

- rivolte alla formazione dei religiosi;
- rivolte a scopi missionari;
- rivolte alla catechesi;
- rivolte all'educazione cristiana.

Da questa breve disamina di quelle che possono definirsi le **attività di culto**, occorre stabilire cosa debba intendersi per **edificio di culto e quali siano le pertinenze**.

Al riguardo, occorre rilevare che – nel corso degli anni – la nozione giuridica di “**edificio di culto**” si è andata ampliando fino a ricomprendere non solo l'edificio in cui vengono svolte le funzioni liturgiche – la Chiesa – ma anche tutti quegli immobili ad esso annessi o collegati, anche solo funzionalmente, e le loro relative **ptinenze**.

A tale proposito, infatti, si deve rilevare come l'edificio di culto deve rispondere a quelle esigenze proprie della comunità di afferenza alla quale è destinato, ed avere quelle caratteristiche che vengono stabilite dalle esigenze stesse della confessione religiosa di riferimento. In altri termini, è l'autorità ecclesiastica che stabilisce i criteri ai quali deve rispondere l'edificio di culto e gli immobili ad esso funzionali e collegati; in tal senso, peraltro, si pone – ad esempio – l'art. 5, comma 3 dell'Accordo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede del 18 febbraio 1984, ai cui sensi «*L'autorità civile terrà conto delle esigenze religiose delle popolazioni, fatte presenti dalla competente autorità ecclesiastica, per quanto concerne la costruzione di nuovi edifici di culto cattolico e delle pertinenti opere parrocchiali*».

In tale prospettiva, **possono essere ricondotti nella nozione più ampia di edificio di culto anche le pertinenze della Chiesa, quale edificio di culto principale**.

Quanto alla definizione di “pertinenza” può genericamente affermarsi che:

- va assunto in senso civilistico;
- non ha limite numerico;
- non riguarda 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 e che si ponga con essa in rapporto di strumentalità (si veda Ris. 9/1178 del 12.12.1992; Ris.1/DF/2004);
- non è meramente “nominalistico”, ma dipende dall'effettivo utilizzo.

Nel dettaglio, con specifico riferimento alla nozione giuridica di pertinenza, occorre tenere presente:

- la disciplina civilistica e, in particolare,
 - **l'articolo 817 del codice civile**, ai cui sensi «*sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima*».
 - **l'art. 818 del codice civile**, ai cui sensi «*Gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto. Le pertinenze possono formare oggetto di separati atti o rapporti giuridici. La cessazione della qualità di pertinenza non è opponibile ai terzi i quali abbiano anteriormente acquistato diritti sulla cosa principale*».
- quanto stabilito da **Consiglio di Stato**:

- che ha avuto modo di riconoscere come rientrano nella categoria degli edifici di culto tutti i locali dove sono svolte attività di religione o di culto, intendendosi con essa anche tutte quelle attività che ne rappresentano e ne costituiscono il complemento necessario e il naturale prolungamento, quali tutte quelle attività – ad esempio – pastorali che possono anche essere svolte da operatori non necessariamente appartenenti alla gerarchia ecclesiastica e all’ordine sacro, quali catechesi o gruppi di apostolato che sono inscindibili dal culto strettamente inteso (in tal senso, cfr. Consiglio di Stato n. 1263/1989; n. 5769/2002; n. 5059/2004).
- quanto statuito dalla **Corte di cassazione** con riferimento alla disciplina delle imposte locali ma con principi che possono essere presi a riferimento per il corretto inquadramento della nozione di pertinenza:
 - il palazzo vescovile è l’immobile «*destinato all’esercizio del ministero proprio del Vescovo diocesano (cann. 381-402 c.j.c.) e delle **attività istituzionali della diocesi**, (in particolare attraverso la curia diocesana: cann. 469-494 c.j.c), **che sono ex lege definite attività di religione e di culto** (art. 2, comma 1, L. n. 222/1985), in quanto esercizio dell’attività tipica di un ente che è parte della costituzione gerarchica della Chiesa. Proprio in ragione di questa peculiare situazione **non era necessario nel caso di specie che l’Arcidiocesi desse “prova fattuale”** - come opportunamente e correttamente nota la sentenza Impugnata - **della destinazione dell’immobile de quo all’esercizio di attività di religione e di culto, essendo presunte tali ex lege le attività ivi svolte quali inerenti l’esercizio del ministero episcopale (governo della diocesi), una volta accertato, come è stato accertato che l’immobile di cui si discute fosse la sede del Vescovo. [...]** il fatto che il vescovo “abiti” nel palazzo vescovile, non trasforma in “abitazione privata” del vescovo l’immobile in questione, che rimane la sede istituzionale del vescovo stesso, il quale vi abita proprio per l’esercizio della sua funzione e della sua missione, anche in adempimento dell’obbligo della residenza personale nella diocesi impostogli dal can. 395 c.d.c.. Il fatto che nel “palazzo vescovile” si trattino gli “affari amministrativi e giudiziari della diocesi” costituisce il normale esercizio della potestà di governo della diocesi, attribuita al vescovo, che è “attività strettamente religiosa”, in quanto espressione della potestas iurisdictionis di un ente che fa parte della costituzione gerarchica della Chiesa» (Cass. 23.3.2005, n. 6316).*
 - «*la casa sita nei pressi di una chiesa sia destinata, quale **casa canonica**, ad **abitazione del parroco addetto alla chiesa**, e costituisca, dunque, **pertinenza di questa, senza che assumano rilievo, in senso contrario, né la circostanza che il parroco abbia la residenza anagrafica in altro comune o comunque non risieda, temporaneamente, in quella casa, essendo il vincolo pertinenziale collegato ai beni e non alle persone che si trovano ad operare nei fabbricati in questione (chiesa e casa canonica); né la categoria nella quale la casa canonica risulti iscritta in catasto (nella specie, categoria A/4, corrispondente alle abitazioni di tipo popolare), giacché la situazione di fatto prevale rispetto all’acatastamento del bene***». (Cass. 17.10.2005, n. 20033);

In tale prospettiva, quindi, e a mero titolo esemplificativo, si potrebbe concludere che rientrano tra gli edifici di culto diverse tipologie di locali e fabbricati, quali la sacrestia, il battistero, il campanile, i locali adibiti a ufficio o ad abitazione dei sacerdoti o degli addetti di culto, quelli utilizzati per le opere pastorali connesse al culto, come, ad esempio, i locali adibiti a ufficio amministrativo, quelli utilizzati

come abitazione del parroco o del rettore, quelli utilizzati per le opere pastorali connesse alla Chiesa e al culto che in essa si celebra, nonché quelli adibiti a sede dei comitati missionari parrocchiali.

Tuttavia, la pronuncia n. 11437 del 12 maggio 2010 della Suprema Corte ci impone un'ulteriore riflessione con riguardo all'ipotesi in cui la casa canonica - destinata ad abitazione del parroco - sia in realtà disabitata da anni e, di fatto, **inutilizzata**.

Al riguardo, la Suprema Corte:

- dopo aver affermato che *“Non è in questione il costante insegnamento di questa corte per cui "al fine della configurabilità del vincolo pertinenziale (art. 817 c.c.) sotto il profilo della durevole destinazione di una cosa al servizio di un'altra, è necessario che l'utilità sia oggettivamente arrecata dalla cosa accessoria a quella principale e non al proprietario di questa, dovendo le pertinenze servire alla utilità della cosa e non anche a quella meramente personale del dominus della stessa" (6671/1984; 12983/2002; 4599/2006)”*.
- ha stabilito che *“è incongrua la decisione dei giudici di merito che hanno ritenuto ricorrente nella specie il rapporto di pertinenzialità fra le case di abitazione e la chiesa sulla scorta di un risalente atto di destinazione dell'autorità ecclesiastica senza verificare se negli anni in riferimento quella destinazione fosse stata realizzata. Nella sua assolutezza, l'affermazione che "l'utilizzo o meno della casa canonica come dimora abituale del parroco non è da ritenere rilevante ai fini del rapporto pertinenziale" non è condivisibile, perché il rapporto pertinenziale può essere risolto anche da comportamenti concludenti, ed il fatto che l'abitazione del parroco sia stata trasferita altrove non solo saltuariamente, ma (almeno) per due anni interi, non potrebbe non aver comportato la cessazione della destinazione degli immobili abitativi alla funzionalità dell'edificio di culto se non fosse stata giustificata da circostanze che ne dimostrassero la contingente necessità, e ne escludessero l'implicito significato di negazione della strumentalità verbalmente riaffermata con la contestazione del provvedimento impositivo. **Circostanze che, ponendosi come eccezione rispetto alla valenza probatoria implicita nella mancata utilizzazione degli immobili da parte del parroco, spettava alla Parrocchia di dimostrare”**.*

Il tema è, a quanto consta, probatorio della destinazione, in concreto, ad abitazione del parroco.

Anche la citata pronuncia della Corte di cassazione 17.10.2005, n. 20033, come visto, poneva l'accento sull'aspetto temporale, stabilendo che non assume rilievo, ai fini dell'esenzione, la circostanza che *“il parroco abbia la residenza anagrafica in altro comune o comunque non risieda, **temporaneamente, in quella casa”**.*

Per cui, ferma restando la sussistenza del vincolo di pertinenzialità come collegamento al bene e non alle persone, i Giudici hanno stabilito che **occorre giustificare quelle situazioni in cui l'allontanamento del parroco dalla casa canonica, per un tempo sensibilmente lungo, non faccia comunque venir meno la strumentalità del bene pertinenziale all'edificio di culto cui la norma dedica espressamente l'esenzione ai fini IMU. In altri termini, per conservare il diritto all'esenzione occorre provare che il periodo di inutilizzo sia, ad esempio, legato ad una contingente necessità o che sia legato ad un trasferimento momentaneo.**

Pertanto, anche alla luce della pronuncia pocanzi commentata, si ritiene che ai fini dell'esenzione dall'IMU ai sensi dell'art. 1, comma 759, lett. d) del d.l. n. 160 del 2019 (l. bilancio 2020):

- il luogo in cui il parroco stabilisce la propria residenza anagrafica è irrilevante (cfr. Cass. 17.10.2005, n. 20033);

- il luogo in cui il parroco dimora abitualmente può assumere rilevanza in caso di inutilizzo prolungato nel tempo (dunque, non saltuario o momentaneo), non giustificato adeguatamente (per una contingente necessità) e comunque tale da far desumere la perdita del nesso di strumentalità del bene pertinenziale (la casa canonica) alla chiesa e, quindi, all'attività di culto tutelata dalla norma agevolativa.

Ebbene, in linea con tale interpretazione, solo di recente (con legge Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024, del 30.12.2023 n. 213) è stata introdotta una norma di interpretazione autentica – che, dunque, fornisce un criterio interpretativo valido *ex tunc*, anche per il passato - con cui è stato chiarito che “**gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità**”.

Tale interpretazione conforta nell'affermare che la strumentalità dell'immobile alla destinazione di cui al predetto art. 7 prescinde da un esercizio attuale delle attività, sempre che tale assenza non sia indicativa di una definitiva perdita di collegamento strumentale.

Pertanto, si può ipotizzare che la strumentalità si perda quando l'immobile subisca trasformazioni così radicali da non poter più essere considerato strumentale alle attività di religione o di culto o alle altre attività che garantiscono l'esenzione quando condotte con modalità non commerciali; oppure quando, già prima del periodo di inutilizzo, lo stesso immobile non fosse più stato usato per le attività che garantiscono l'esenzione (si pensi, ad esempio, ad un immobile in origine usato per attività di catechismo, successivamente locato e poi di fatto non utilizzato, tenuto sfitto).

In ragione di ciò, la strumentalità ricorrerebbe tutte le volte in cui gli immobili parrocchiali siano utilizzati, anche per brevi periodi ma con continuità durante tutto l'anno e, comunque, senza compiere scelte incompatibili con la chiara e dimostrabile volontà di non scindere il legame con la destinazione di religione o di culto che si imprime al bene. Così, ad esempio, anche nel caso in cui, come sovente accade, le canoniche non più abitate da un sacerdote vengano utilizzate come ufficio o archivio parrocchiale o, ancora, per ospitare ritiri e incontri di catechesi. In questi casi, è sempre richiesta la presentazione annuale della dichiarazione IMU e la conservazione della documentazione utile a provarne l'utilizzo (ad es. bollettini parrocchiali riportanti le attività svolte).

*

2.2 Uso promiscuo degli immobili posseduti e utilizzati da enti non commerciali

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.

Tale rapporto proporzionale è determinato con riferimento:

1. Allo spazio: 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). Ad esempio, un bar inserito nell'unità immobiliare destinata ad oratorio oppure una sala utilizzata 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 dovrebbe calcolare rapportando lo spazio utilizzato per l'attività non esente rispetto alla superficie totale della unità immobiliare.
2. Al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali: 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. Si pensi, ad esempio: a una 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 dovrebbe calcolare rapportando il numero dei non soci iscritti ai corsi a pagamento rispetto al numero dei soci.

3. Al tempo: il criterio del tempo considera come unità di misura minima la “giornata”. Si pensi, ad esempio a campi sportivi affittati 3 sere della settimana per 35 settimane. La percentuale di imponibilità si dovrebbe calcolare rapportando il totale delle sere in cui i campi sono concessi in affitto ($3 \times 35 = 105$ giorni) rispetto ai giorni dell'anno
4. Il criterio della superficie può essere combinato con quello del tempo. Si pensi, ad esempio, a una sala dell'oratoria 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 dovrebbe calcolare 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.

*

2.3 Immobili concessi in comodato

Sulla specifica questione relativa all'esenzione dall'IMU per l'immobile di proprietà di un ente ecclesiastico dato in comodato d'uso gratuito ad altro ente non commerciale – molto comune nella realtà e, dunque, di particolare interesse - si rappresenta, anzitutto, la novità, di fondamentale importanza, prevista dal **comma 777 della Legge di Bilancio 2020¹⁰ (L. n. 160/2019)**, il quale – innovando rispetto alla precedente disciplina – **ha concesso ai singoli Comuni la possibilità di stabilire con proprio regolamento l'esenzione da IMU dell'immobile concesso in comodato d'uso gratuito a un ente non commerciale.**

Sulla base di questa disposizione può disporsi, per regolamento comunale, l'esenzione da imposta anche per gli immobili posseduti da ente non commerciale qualora concessi in comodato d'uso gratuito ad altro Comune o ente non commerciale ed all'interno dei quali vengono svolte attività atte a perseguire esclusivamente gli scopi istituzionali o statutari del comodatario stesso.

Sul punto, vale segnalare che il comma in commento non impone condizioni al diritto all'esenzione in funzione della tipologia di attività da svolgersi all'interno dei locali ottenuti in comodato, per cui sembrerebbe possano godere del beneficio agevolativo dell'esenzione IMU anche gli immobili utilizzati per attività diverse da quelle espressamente indicate all'interno della lett. i) dell'art. 7 del D.lgs. 504/1992, salvo specifiche disposizioni regolamentari al riguardo.

Pertanto, è sempre opportuno consultare il regolamento comunale per verificare la presenza di una disposizione esentativa in relazione agli immobili concessi in comodato d'uso gratuito.

Orbene, se finora, al di fuori dell'ipotesi pocanzi descritta, non v'era una disciplina per tutti i casi in cui il regolamento del Comune sul quale insiste il bene immobile nulla disponesse con riguardo al pagamento dell'IMU per i beni concessi in comodato, con legge Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 (n. 213 del 30.12.2023) è stata introdotta (come visto nel par. 2.1) una norma di

¹⁰ Comma 777: “*Ferme restando le facoltà di regolamentazione del tributo di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, i comuni possono con proprio regolamento:*
e) *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*”.

interpretazione autentica - che, dunque, fornisce un criterio interpretativo valido *ex tunc*, anche per il passato - che consente altresì di estendere ai possessori degli immobili utilizzati per attività di rilevanza sociale (cioè quelli destinati esclusivamente allo svolgimento - con modalità non commerciali - delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive e di religione e culto) l'esenzione prevista dalla lettera g) del comma 759 della L. 160/2019 a **condizione che il comodatario**¹¹:

- sia soggetto "*funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente*"
- "*svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, con modalità non commerciali*".

Occorre, dunque, la dimostrazione del collegamento funzionale o strutturale tra i soggetti tra i quali viene stipulato il contratto di comodato nonché la destinazione dell'immobile alle attività indicate (secondo i criteri individuati nei parr. precedenti).

Al ricorrere di queste condizioni, anche nell'ipotesi di concessione del bene immobile in comodato, l'ente ha diritto all'esenzione IMU (e ciò, evidentemente, a prescindere dal regolamento Comunale)¹².

A titolo di esempio, dunque, si ritiene che l'esenzione sia spettante per gli impianti sportivi di proprietà di una Parrocchia concessi in comodato a una società sportiva nata in oratorio e ispirata ai suoi valori (si segnala, al riguardo, l'importanza degli Statuti delle ASD "oratoriane" affinché valorizzino il loro "collegamento funzionale" con la Parrocchia) e per gli immobili concessi in comodato dalla Diocesi a una Parrocchia (e viceversa) o, ancora, dalla Casa generalizia di un Istituto Religioso a una casa provinciale dipendente dalla stessa.

La novità legislativa non è di poco conto, oltre che di buon senso, se si considera che l'orientamento maggioritario della giurisprudenza di legittimità è stato sinora teso a riconoscere la spettanza dell'esenzione soltanto qualora l'immobile fosse direttamente utilizzato dall'ente possessore per lo

¹¹ Che sia tra i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), ossia "*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*".

¹² Per quanto riguarda, poi, gli ETS, l'art. 82, comma 6 del Codice del Terzi Settore (CTS) prevede che "***Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 5, 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, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione***". Le nuove disposizioni richiedono che l'immobile sia «posseduto e utilizzato» dall'ente non commerciale e destinato esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività di culto (secondo i criteri del Dm 200/2012): è espressamente prevista, quindi, in linea con la maggioritaria giurisprudenza, la coincidenza tra possessore dell'immobile e soggetto che lo utilizza (va, in ogni caso, considerata l'efficacia temporale delle nuove disposizioni del CTS). L'esenzione Imu, pur essendo inserita tra le norme già applicabili agli Ets iscritti nel Runtis fa tuttavia riferimento, sotto il profilo soggettivo, agli Ets considerati non commerciali in base ai nuovi criteri di cui all'articolo 79 Cts, che diverranno efficaci dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione Ue. Pertanto, nel periodo transitorio, appare ancora applicabile agli Ets la disciplina generale degli enti non commerciali di cui alla legge n. 160/2019.

svolgimento di compiti istituzionali (di recente, cfr. Cass., 14 maggio 2020, n. 8964; Id., 21 maggio 2019, n. 13691).

Per completezza, si rappresenta che anche con l'**ordinanza n. 12592/2019**, la Corte di cassazione aveva ribadito che l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili prevista in favore degli enti non commerciali compete solo nel caso di utilizzo diretto da parte dell'ente proprietario dell'immobile, negandola, invece, in caso di utilizzo indiretto, anche se effettuato da soggetti aventi i requisiti soggettivi per lo svolgimento di una delle attività agevolate dalla legge.

Per il vero, in passato, con la **sentenza n. 25508/2015 della Corte di cassazione** si era già registrata un'interpretazione maggiormente permissiva, più in linea (quasi anticipandolo) con l'attuale assetto normativo, laddove i Giudici avevano ritenuto che l'esenzione fosse riconoscibile anche nel caso di comodato in favore di un altro ente non commerciale, purché tra i due enti, comodante e comodatario, sussistesse un rapporto di strumentalità nella realizzazione dei loro fini, tale da configurare una sorta di immedesimazione organica¹³.

Ebbene, l'isolato e più concedente orientamento della Suprema Corte nella predetta sentenza n. 25508/2015 appoggiava, confermandole, le indicazioni di contenute nella **risoluzione 4 marzo 2013, n. 4/DF/2013** del MEF in base al quale troverebbe applicazione l'esenzione in commento:

- nell'ipotesi in cui un immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui al comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992;
- nonché, a maggior ragione, nella più particolare ipotesi in cui l'immobile venga concesso in comodato ad un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi del citato art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992.

A tali conclusioni il MEF era giunto dando rilevanza alle conclusioni cui è pervenuta la Corte di cassazione nell'ordinanza n. 11427/2005 nella parte in cui esclude la possibilità di fruire del beneficio in caso di locazione. Infatti, partendo da questo assunto, nel caso in cui l'ente conceda gratuitamente l'immobile, senza ritrarne alcun reddito, e questo venga utilizzato per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui al predetto art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992, ha ritenuto l'esenzione spettante. Questa considerazione, come si legge nella Risoluzione, appare coerente con i principi ricavabili dalle sentenze della Corte di cassazione e della Corte costituzionale, *“proprio perché la concessione in comodato, che è un negozio essenzialmente gratuito, non costituisce, chiaramente, una manifestazione di ricchezza e di capacità economica che avrebbe, al contrario, giustificato, un concreto apporto alla spesa pubblica e, quindi, l'imposizione ai fini IMU”*.

Tuttavia, questa apertura non sembrava essere condivisa, tra le altre, dalla **sentenza n. 6843/2019 della Corte di cassazione**, in base alla quale l'agevolazione spetterebbe soltanto ove l'immobile venga

¹³ In senso conforme, si segnala una fattispecie particolare posta al giudizio della Corte di cassazione che, con Ordinanza n. 24308 del 30 settembre 2019 ha affermato che quando, per disposizioni statutarie, un Ente non imprenditoriale sia tenuto a realizzare una finalità assistenziale tramite la dazione in godimento a terzi bisognosi di immobili di sua proprietà, questa modalità di utilizzo dei cespiti non è di ostacolo di per sé al riconoscimento dell'esenzione Imu. La valutazione se, con la suddetta dazione in godimento, sia posta in essere o meno una attività commerciale, deve però avvenire in concreto, laddove, qualora il beneficiario ottenga il bene in locazione, è necessario accertare le caratteristiche del rapporto per stabilire se si abbia la produzione di un utile di impresa.

impiegato direttamente dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, sicché l'utilizzazione, in virtù di un contratto di comodato, da parte di un soggetto diverso da quello cui spetta l'esenzione, anche se senza scopo di lucro e con destinazione di pubblico interesse, esclude l'agevolazione, essendo necessario che il bene, oltre ad essere utilizzato, sia anche posseduto dall'ente commerciale che ne fruisce, in ragione di un diritto di proprietà o di un altro diritto reale.

In tal senso, anche le sentenze n. 30820/2017, n. 14912/2016, 10483/2016 e l'ordinanza n. 13542/2016 della Corte di cassazione. Peraltro, la Suprema Corte ha ricordato che, trattandosi di norma di carattere agevolativo che ha natura speciale e derogatoria della norma generale, la stessa è, perciò, di stretta interpretazione, dovendosi applicare soltanto nelle ipotesi tipiche e tassative indicate (ordinanza n. 4047/2019).

Inoltre, sul tema, si rappresenta che anche la Prassi dell'Agenzia delle Entrate non si è adeguata a quella del MEF, come risulta dalla **risposta ad interpello n. 7/2016** in cui si afferma che *“La seconda fattispecie descritta nell'istanza di interpello corrisponde al modello legale delineato dalla Risoluzione n. 4/DF del 4 marzo 2013 emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze che, derogando alla regola dell'utilizzo diretto, estende l'esenzione anche nel caso in cui un ente non commerciale di cui all'articolo 73, comma 1 lett. c) del TUIR non utilizza direttamente ma concede un immobile in comodato d'uso gratuito ad un altro ente non commerciale che svolge al suo interno almeno una delle attività di cui alla lett. i) comma 1 articolo 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992, con modalità non commerciali. In tale situazione, pertanto, si precisa che il requisito soggettivo sopra descritto deve essere posseduto da tutti i soggetti sia proprietari sia utilizzatori degli immobili. Tuttavia, la risoluzione del MEF sull'estensione dell'esenzione anche nel caso di uso dell'immobile di soggetto no profit diverso dal proprietario non è condivisa da questo Ufficio in quanto contrastante sia con la normativa tutt'ora vigente sia con il consolidato orientamento della cassazione che ha più volte ribadito il principio dell'utilizzo diretto da parte dell'Ente possessore quale condizione per poter usufruire del trattamento di favore. In altri termini **per poter godere dell'esenzione IMU occorre che vi sia coincidenza tra l'Ente proprietario e l'Ente che utilizza l'immobile**”.*

In forza del richiamo alla costante giurisprudenza sulla questione in commento, l'Agenzia delle entrate non aveva aderito, dunque, all'orientamento proposto dal MEF.

Del pari, anche alcuni Comuni, a quanto consta - salvo che adottino un apposito regolamento che espressamente conceda l'esenzione IMU in caso di comodato ai sensi del comma 777 della l. n. 160/2019 - tendono a negare il beneficio in caso di concessione dell'immobile in comodato.

Allo stato attuale, può dunque concludersi per un diritto all'esenzione dall'IMU per gli enti ecclesiastici che diano in comodato d'uso gratuito ad altro ente non commerciale un proprio immobile:

- nel caso in cui il Comune, con proprio regolamento, lo preveda espressamente (avendone facoltà ai sensi del comma 777 della L. n. 160/2019).
- nel caso in cui il comodatario sia soggetto funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente e svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, con modalità non commerciali (come previsto dal comma 71 dell'art. 1 della L. n. 213/2023).

Al di fuori di queste ipotesi disciplinate per legge, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità impone cautela, richiedendo, per poter godere dell'esenzione, che vi sia coincidenza tra l'Ente proprietario e l'Ente che utilizza l'immobile.

*

2.4 IMU e costituzione diritti reali di godimento in favore di ente parrocchia

Come detto in premessa, la Legge del 27/12/2019 n. 160, all'art. 1, comma 743 dispone che *“I soggetti passivi dell'imposta sono i possessori di immobili, intendendosi per tali il **proprietario** ovvero il **titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie** sugli stessi”*.

Pertanto, in caso di usufrutto o diritto di superficie, soggetto passivo dell'imposta è l'usufruttuario o il titolare del diritto di superficie sul bene immobile, non il nudo proprietario del bene.

Tuttavia, nella specifica ipotesi in cui il diritto reale di godimento sia vantato su un **edificio di culto**, è prevista esenzione dal pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 1, comma 759:

- lett. b) se l'immobile è accatastato in E/7;
- lett. d) in quanto il fabbricato è destinato *“esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze”*.

Ne consegue che:

- in astratto, sarebbe tenuto al pagamento dell'IMU l'usufruttuario o il titolare del diritto di superficie;
- nel caso specifico, essendo prevista dalla legge l'esenzione per gli edifici di culto, essa spetta per chiunque la legge individui come soggetto passivo d'imposta, dunque anche per l'usufruttuario o per il titolare del diritto di superficie.

*

3. Casi di riduzione aliquota IMU

La base imponibile IMU è ridotta nella misura del 50% per:

- A. i fabbricati di interesse storico o artistico;
- B. i fabbricati inagibili o inabitabili (e di fatto inutilizzabili).

*

A) Dunque, per i **fabbricati di interesse storico o artistico**, l'art. 1, comma 747, lettera a), legge n. 160/2019 in materia di IMU, dispone che **la base imponibile dell'imposta è ridotta del 50% per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'art. 10 del Codice dei beni culturali e del paesaggio** (D.Lgs. n. 42/2004).

Al riguardo, sono beni culturali le 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.

Per i suddetti beni, dunque, vige una “presunzione di interesse storico o artistico” al ricorrere delle condizioni previste dall'art. 12, comma 1 del D.Lgs. n. 42/2004, ossia che:

- l'autore non sia più vivente;
- la realizzazione risalga a oltre settant'anni.

Sul punto, è stato chiarito che:

- *“non è necessaria la preesistenza di un formale provvedimento che riconosca l'interesse culturale, emesso dall'autorità amministrativa ai sensi del citato D.Lgs. n. 42 del 2004, art. 13, provvedimento, invece, necessario per i beni privati: c.d. sistema di tutela reale (Cass. Ordinanza 24 settembre 2020, n. 20131, richiami a Cass. N. 12307 e n. 25947/2017; Cass n. 19878/2016¹⁴)”*;

¹⁴ Seppur riferito all'applicazione del beneficio fiscale ICI previsto dal D.L. n. 16 del 1993, art. 2 cit., comma 5, ora abrogato.

- i vantaggi previsti per gli immobili di interesse storico vanno riconosciuti esclusivamente a quelli a cui è stato attribuito il **vincolo diretto**¹⁵, previsto appunto dall'articolo 10 D.Lgs. 42/2004 (in tal senso, Cass. sentenza n. 1695 del 24.09.2018, in tema di Ici, ma le stesse conclusioni valgono anche per l'Imu);
- *“la **presunzione di culturalità** dei suddetti beni (...) può essere definita **provvisoria**, in quanto sussiste fino a quando non sia stata effettuata una verifica da parte del Ministero competente, che può avvenire d'ufficio o su istanza dei soggetti a cui le cose appartengono, circa la effettiva sussistenza dell'interesse culturale del bene (D.Lgs. n. 42 del 2004, art. 12, comma 2). Qualora, infatti, all'esito di tale verifica sul bene, non dovesse essere riscontrato alcun interesse culturale, lo stesso non godrebbe affatto delle norme di protezione”* (Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 14/07/2016) 05/10/2016, n. 19878);
- la ratio della agevolazione *“va individuata in una esigenza di **equità fiscale**, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico in conseguenza del complesso di vincoli e limiti cui la loro proprietà è sottoposta”* (Corte Cost., sentenza n. 345/2003).

Pertanto, sinteticamente:

- per i beni di proprietà privata è richiesto un **formale provvedimento** che riconosca l'interesse culturale degli stessi (procedura di “dichiarazione” prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 42/2004); per i beni di proprietà pubblica e di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, vige una **“presunzione di interesse”** per cui non è necessario un (preventivo) formale provvedimento che riconosca l'interesse culturale ma solo una (successiva) **verifica da parte del Ministero** competente circa la sussistenza dell'interesse culturale stesso. Ne consegue, con specifico riguardo agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, la possibilità di avvalersi della norma in commento che consente la riduzione della base imponibile dell'imposta nella misura pari al 50% per i fabbricati di interesse storico o artistico - risalenti a oltre 70 anni - tenendo conto che:

se è vero che, da un lato, tale agevolazione è spettante senza previa autorizzazione, in virtù della presunzione di interesse vigente; è altrettanto vero che, dall'altro, tale presunzione di interesse ha natura provvisoria, potendo essere negata a seguito di verifica da parte del Ministero e, in tal caso, generare il recupero della differenza d'imposta dovuta¹⁶. Dunque, nell'applicare il dimezzamento previsto dalla norma è bene considerare i rischi connessi a possibili future verifiche in ordine alla effettiva spettanza dell'agevolazione in base all'interesse storico o artistico del bene interessato.*

B) Per quanto riguarda, invece, i **fabbricati inagibili o inabitabili (e di fatto inutilizzabili)**, l'art. 1, comma 747, lettera b, legge n. 160/2019), la base imponibile è ridotta del 50%, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.

Tale condizione è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione.

¹⁵ Il vincolo diretto riguarda il bene stesso, mentre quello indiretto, definito anche zona di rispetto, riguarda le zone vicine ad un bene sottoposto a vincolo diretto o confinanti con esso e dovrebbe custodirne l'immagine e garantire la vista libera. L'art. 45 del D.Lgs. 42/2004 detta le Prescrizioni di tutela indiretta: «1. Il Ministero ha facoltà di prescrivere le distanze, le misure e le altre norme dirette ad evitare che sia messa in pericolo l'integrità dei beni culturali immobili, ne sia danneggiata la prospettiva o la luce o ne siano alterate le condizioni di ambiente e di decoro. 2. Le prescrizioni di cui al comma 1, adottate e notificate ai sensi degli articoli 46 e 47, sono immediatamente precettive. Gli enti pubblici territoriali interessati recepiscono le prescrizioni medesime nei regolamenti edilizi e negli strumenti urbanistici».

¹⁶ Si ritiene invece *“possibile applicare l'agevolazione nei casi in cui la presunzione di interesse sia stata in qualche modo avvalorata dall'autorizzazione della Soprintendenza ad effettuare i lavori di restauro, sempre che dal provvedimento sia possibile desumere il vincolo “diretto” sull'immobile”* (da, *“Il punto sull'IMU per gli enti ecclesiastici?”*, a cura di Lorenzo Simonelli e Patrizia Clementi, ExLege, 2-2014”.

In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi D.P.R. n. 445/2000, che attesti la dichiarazione di inagibilità o inabitabilità del fabbricato da parte di un tecnico abilitato. Ai fini dell'applicazione della riduzione in commento, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.

Sul tema, nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione imu¹⁷ «...Si richiama l'attenzione sulla circostanza che per l'applicabilità della citata riduzione è necessario che sussistano **congiuntamente l'inagibilità o l'inabitabilità e l'assenza di utilizzo dell'immobile**» e «si precisa che l'inagibilità deve consistere in un degrado fisico sopravvenuto (ad esempio, fabbricato diroccato, pericolante, fatiscente) o in un'obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica, non superabile con interventi di manutenzione».

Si può affermare che il mero inutilizzo del bene - non dovuto a ragioni di inagibilità/inabitabilità riscontrabili con perizia di un tecnico abilitato - non consente di beneficiare della riduzione della base imponibile IMU al 50 per cento.

Sulla questione, una recente sentenza della Corte di cassazione, 21 gennaio 2021, n. 1263 ha affermato che:

- «nella ipotesi di immobile inagibile, inabitabile e comunque di fatto inutilizzato, l'imposta va ridotta al 50 per cento, ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 8, comma 1, e **qualora dette condizioni di inagibilità o inabitabilità accertabili dall'ente locale o comunque autocertificabili dal contribuente permangano per l'intero anno, il trattamento agevolato deve estendersi a tutto il relativo arco temporale, nonchè per i periodi successivi, ove sussistano le medesime condizioni di fatto**» (Cass. n.28921/2017, 13053/2017 12015/2015; n. 13230/2005)».
- «...quando lo stato di inagibilità è perfettamente noto al Comune è da escludersi il pagamento dell'ICI in misura integrale anche se il contribuente non abbia presentato richiesta di usufruire del beneficio della riduzione del 50% tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente (L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1), di cui è espressione anche la regola secondo la quale al contribuente non può essere richiesta la prova dei fatti documentalmente noti all'ente impositore (L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 4)».

Sulla scorta di quanto precede - anche in considerazione di quanto detto nel par. 2.1 a proposito dei concetti di “strumentalità” e di “inutilizzo” del bene - si ritiene sostenibile che un immobile (ad esempio, una casa canonica, destinata ad attività di religione o culto) che, di fatto, non venga utilizzato in quanto deteriorato, perda in maniera definitiva la sua strumentalità con le predette finalità tutelate dalla norma - passando quindi da essere esente IMU a essere oggetto di imposizione con base imponibile ridotta al 50% - solo quando il degrado fisico sopravvenuto sia tale da non essere superabile con interventi di manutenzione.

Ne consegue che, l'inutilizzo legato all'inagibilità/inabitabilità, comporta una riduzione della base imponibile IMU del 50% ma l'inutilizzo non legato a ragioni di inagibilità/inabitabilità (ma, ad esempio, ad un cambio di destinazione o inerzia), se prolungato e tale da far desumere con evidenza la mancanza di collegamento con la sua originaria destinazione, comporta la perdita di ogni agevolazione.

Infine, considerata l'ipotesi di un **fabbricato di interesse culturale che, al contempo, versi in stato di inagibilità o inabitabilità**, ci si è chiesti se fosse possibile cumulare le due agevolazioni, con conseguente esenzione totale IMU.

¹⁷ Per l'anno di imposta 2012, al punto 1.3.

Ebbene, sotto il profilo logico e sistematico, l'interpretazione della norma dovrebbe deporre a favore della tesi della cumulabilità dell'agevolazione in base alla circostanza che l'agevolazione per i fabbricati inagibili oltre ad essere speciale (nel senso di eccezionale) si applica «limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni», tuttavia, *«l'agevolazione prevista per gli immobili di interesse storico ed artistico ha il fine di consentire la conservazione ed il miglioramento del patrimonio artistico della nazione e a compensare i proprietari dei vincoli imposti dalla legge. Pertanto, non appare coerente con la logica della norma prevedere un'ulteriore agevolazione che già appare insita nella norma specificatamente disposta per tali immobili»* (FAQ Risposte Ministero economia e finanze 31.5.2012).

Pertanto, è consigliato attenersi alle indicazioni del MEF e ritenere non applicabile il cumulo tra le agevolazioni.

*

4. Approfondimento IMU-CER

Tra le tematiche di interesse figura il caso relativo all'installazione di impianti di pannelli fotovoltaici su edifici di possesso/proprietà di enti ecclesiastici, membri di una C.E.R., con specifico riguardo al fatto che questa circostanza possa comportare il rischio di perdere il diritto all'esenzione ai fini IMU.

Senza soffermarci, in questa sede, sulla disciplina delle C.E.R. (su cui c'è un Vademecum realizzato dalla CEI), si rappresenta, che l'art. 31 del D. Lgs. 199/2021 - emanato in attuazione della Direttiva UE 2018/2001 - ha puntualmente previsto che tra i partecipanti delle C.E.R. possono esservi anche gli enti religiosi con il ruolo di soggetti con potere di controllo¹⁸. La norma consente che tale partecipazione avvenga tanto in quanto *prosumer* (produttore e consumatore di energia elettrica da fonti rinnovabili), quanto di semplice consumatore finale.

Nel primo caso, come *prosumer* può:

- realizzare/far realizzare su edifici di proprietà/possesso un sistema di pannelli fotovoltaici *“direttamente interconnesso all'utenza del cliente finale”* (cfr. art. 30, comma 1, lett. a), n.1 D.lgs n. 199/2021);
- realizzare/far realizzare impianti di pannelli fotovoltaici a distanza *“ubicati presso edifici o in siti diversi da quelli presso il quale l'autoconsumatore opera, fermo restando che tali edifici o siti devono essere nella disponibilità dell'autoconsumatore stesso”* (cfr. art. 30, comma 1, lett. a), n.1 D.lgs n. 199/2021).

Nel secondo caso, invece, come consumatore:

- può costituire a favore di terzi un diritto (di superficie) su un edificio/terreno di proprietà al fine di consentire ai terzi la realizzazione di un impianto fotovoltaico senza, però, alcun coinvolgimento nel consumo dell'energia elettrica prodotta.

Ebbene, in questa casistica, non può non approfondirsi l'installazione di pannelli fotovoltaici sotto il profilo degli eventuali adempimenti catastali legati all'aggiunta di un impianto ad un edificio o su un terreno.

La questione attinente alla rilevanza catastale degli impianti in parola è stata esaminata dall'Agenzia delle entrate che la attribuisce non tanto al fatto che si tratti strutture fissate ad un edificio o su un terreno ovvero amovibili, quanto alla capacità reddituale dell'installazione stessa.

¹⁸ Di contro, si ritiene che l'ente ecclesiastico non possa assumere, in quanto tale, la qualifica di CER poiché la sua struttura, definita esclusivamente dall'ordinamento canonico, non è compatibile con il disposto dell'art. 31, laddove prescrive che *“la comunità è un soggetto di diritto autonomo e l'esercizio dei poteri di controllo fa capo esclusivamente a persone fisiche, PMI, enti territoriali, enti di Terzo Settore [...]”*¹⁸.

Al riguardo, la Circolare n. 36 del dicembre 2013, afferma che **“ai fini dell’obbligo di accatastamento e della determinazione della rendita catastale di un impianto fotovoltaico, non è fondamentale esclusivamente la facile amovibilità delle sue varie componenti impiantistiche, quanto, piuttosto, il rapporto di tali componenti con la capacità ordinaria dell’unità immobiliare a cui appartengono di produrre un reddito temporalmente rilevante. In altri termini, gli Uffici Provinciali – Territorio dell’Agenzia accertano gli immobili che ospitano i medesimi impianti, indagando, ai fini della determinazione della relativa rendita catastale, sulla correlazione che sussiste tra l’immobile e, in generale, quelle componenti impiantistiche rilevanti ai fini della sua funzionalità e capacità reddituale, a prescindere dal mezzo di unione utilizzato”**.

Su queste premesse, l’Agenzia delle entrate individua in quali casi sorge l’obbligo di accatastamento dell’impianto ovvero l’obbligo di adeguare la rendita catastale dell’edificio sul quale l’impianto è installato.

In proposito:

- a) un primo caso attiene agli impianti che si configurano come vera e propria centrale elettrica da fonti rinnovabili che producono energia destinata alla vendita: in tale ipotesi è necessario l’accatastamento in categoria catastale D/1 (oppure D/10 se ricorrono i caratteri della ruralità);
- b) un secondo caso, invece, attiene all’impianto che consente al proprietario di disporre di energia da fonti rinnovabili per le proprie necessità: in tale ipotesi, è assimilato ad un impianto di pertinenza per cui l’Agenzia esclude sorga un obbligo di accatastamento autonomo dell’installazione (al più, un adeguamento della rendita catastale dell’unità immobiliare sul quale è realizzato).

È ricorrente il caso di contratti con soggetti terzi che realizzano installazioni di impianti fotovoltaici su edifici di proprietà degli enti. Al riguardo:

- i. si resta nell’ambito degli impianti assimilati a quelli di pertinenza degli immobili (dunque, senza obbligo di accatastamento autonomo) in caso di utilizzo di un contratto in forza del quale un soggetto terzo (una ESCO, Energy Service Company, quindi, tipicamente, una società di servizi energetici) realizza una installazione di un impianto fotovoltaico nell’interesse dell’ente ecclesiastico che possiede l’immobile: in tal caso, infatti, l’installazione è di proprietà dell’ente stesso.
- ii. ove il contratto sia riconducibile al genere delle EPC (*Energy Performance Contract*) ai sensi del D.Lgs. n. 102/2014, invece - atteso che la proprietà si trasferisce al committente (ente ecclesiastico) solo allo scadere del termine finale del contratto - gli impianti potrebbero non avere la caratteristica della pertinenzialità rispetto all’edificio asservito e, dunque, dover assumere una distinta rendita catastale. Tale ipotesi non è stata espressamente esaminata dalla prassi citata.

In ogni caso, sempre nella predetta Circolare n. 36, al par. 3, l’Agenzia rappresenta la necessità di adeguare la rendita catastale dell’edificio che accoglie l’impianto qualora l’installazione determini un incremento del valore capitale dell’edificio pari o superiore al 15% (in base all’art. 2 della Determinazione direttoriale dell’Agenzia del territorio del 16.2.2005), dunque, anche nelle predette ipotesi di pertinenzialità.

Fatto questo sintetico ma doveroso inquadramento delle casistiche e degli adempimenti catastali eventualmente connessi, possiamo ora valutarne la rilevanza ai fini IMU.

Come in precedenza, distinguiamo i casi in cui l’impianto fotovoltaico debba essere accatastato autonomamente da quelli in cui non v’è tale obbligo.

Ebbene, premesso che gli obblighi dichiarativi e di pagamento dell’IMU ricadono sul possessore dell’impianto:

- nel caso sub a) - di fronte, quindi, ad una struttura che si configura come centrale elettrica destinata alla produzione e commercializzazione di energia elettrica da fonti rinnovabili, con conseguente

accatastamento in D/1 (o D/10) – qualora l'ente ecclesiastico abbia concesso il diritto di superficie (o altro diritto reale) per la realizzazione dell'impianto, tali obblighi ricadono sul superficiario (o titolare di altro diritto reale) che risulta possessore della centrale elettrica¹⁹;

- nel caso sub b) e b) i) - quando, dunque, l'impianto non deve essere accatastato autonomamente - non vi è alcuna rilevanza ai fini IMU, salvo che l'installazione comporti un incremento superiore al 15% del valore capitale dell'edificio.

Per concludere, in ragione di quanto brevemente esposto, si ritiene, in generale, che:

1. l'installazione di impianti fotovoltaici destinati a generare ricavi per la commercializzazione di energia elettrica da fonti rinnovabili, comportando un obbligo di accatastamento autonomo, assumerebbe rilevanza ai fini IMU;
2. parimenti, la concessione a terzi del diritto di superficie su impianti fotovoltaici installati su edifici di proprietà di proprietà altrui assumerebbe rilevanza ai fini IMU trattandosi di struttura che si configura come centrale elettrica destinata alla produzione e commercializzazione di energia elettrica da fonti rinnovabili, autonomamente accatastabile. Tuttavia, in tal caso, gli obblighi dichiarativi e di pagamento ricadrebbero in capo al superficiario.

La valutazione andrà dunque eseguita caso per caso, riscontrando i parametri tecnici al superamento dei quali sorge l'obbligo di un autonomo accatastamento o variazione di rendita che comporta, conseguentemente, la rilevanza ai fini IMU delle installazioni.

Nello specifico, con riguardo agli enti ecclesiastici, si ritiene che, come osservato in dottrina²⁰, occorre una lettura combinata delle disposizioni sui presupposti oggettivi IMU con le previsioni legate agli obblighi catastali. Infatti, l'art. 1, c. 741 della L. n. 160 del 2019 che attualmente disciplina l'IMU, ne identifica come presupposto il *“possesso di fabbricati”* e *“per fabbricati si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza”*: pertanto, la rilevanza ai fini IMU dei fabbricati non accatastati non dovrebbe riguardare quelli che per scelta legislativa non devono essere accatastati (ma quelli che, benché la legge lo prevedesse, non sono stati accatastati).

¹⁹ La base imponibile per il calcolo dell'IMU si determina rivalutando la rendita catastale del 5% e applicando il moltiplicatore 65.

²⁰ *“Fotovoltaico ed enti ecclesiastici: il catasto e l'IMU”*, di Don Lorenzo Simonelli, in RatioNonProfit n. 1/2023.