Sintesi della Nota di approfondimento

IMU ed immobili degli enti ecclesiastici

Aggiornato al 16 febbraio 2024

L'imposta municipale propria (IMU) è l'imposta dovuta per il possesso di fabbricati dal proprietario o dal titolare di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie), dal concessionario nel caso di concessione di aree demaniali e dal locatario in caso di leasing.

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

L'IMU è regolata dall'art. 1 commi 738-783 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 e successive modifiche.

Obbligo di presentazione annuale della dichiarazione IMU

A decorrere dall'anno d'imposta 2020, gli enti non commerciali sono tenuti a presentare la dichiarazione, per ogni anno, entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento. Anche gli enti ecclesiastici, quindi, devono presentare la dichiarazione per ogni anno d'imposta, indipendentemente dal fatto che intervengano variazioni che incidano sull'ammontare dell'imposta dovuta (art. 1, comma 770 L. 160/2019).

In caso di omessa dichiarazione è prevista una sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'imposta dovuta con un minimo di 51 euro.

Applicando il ravvedimento operoso, la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza, a 1/10 del minimo, se, come è stato detto, questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni.

Esenzioni

Le esenzioni sono elencate tassativamente dall'art. 1 comma 759 della L. 27 dicembre 2019, n. 160. Vengono di seguito individuate quelle più rilevanti per gli Enti ecclesiastici.

Fabbricati nelle categorie catastali E/1-E/9 (lett. b)

Sono esenti i fabbricati classificati nelle categorie catastali da E/1 a E/9, compresi quindi gli edifici qualificati come fabbricati destinati all'uso pubblico dei culti, E/7.

Fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e loro pertinenze (lett. d)

Sono esenti dall'imposta i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e delle loro pertinenze.

Quanto alla definizione di "pertinenza":

- 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 (si veda Ris. 9/1178 del 12.12.1992; Ris.1/DF/2004);
- non è meramente "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…).

Circa le case canoniche non più abitate, la giurisprudenza ha precisato che:

- 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 (cfr. Cass. 12.05.2010, n. 11437).

Con la legge Bilancio 2024, è stata introdotta una norma di interpretazione autentica – che, dunque, fornisce un criterio interpretativo valido 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).

Immobili posseduti e utilizzati da enti non commerciali per alcune attività (lett. g)

Sono esenti gli immobili posseduti ed utilizzati dagli enti non commerciali e 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 religione e culto, come definite dall'articolo 16, lettera a), della legge 222/1985: «agli effetti delle leggi civili si considerano 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».

Quindi in forza di queste indicazioni si considerano esenti gli oratori, i centri parrocchiali, i seminari, le case religiose, i monasteri e i conventi, gli episcopi e gli uffici delle Curie diocesane.

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 destinata in maniera pressoché esclusiva ad 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.
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 calcola 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 calcola rapportando il totale delle sere in cui i campi sono concessi in affitto (3 x 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'oratorio utilizzata 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

Immobili concessi in comodato

In generale, gli immobili concessi in comodato non sono esenti dall'IMU, salvo in due casi determinati di seguito elencati.

1. L'esenzione è garantita quando il comodatario è un ente pubblico o privato diverso dalle società, a un trust (che non abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale) nonché a un organismo di investimento collettivo del risparmio, residente nel territorio dello Stato, a condizione che esso svolga nell'immobile - con modalità non commerciali - esclusivamente attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto e che sia funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente. Tale esenzione è stabilita da una norma interpretativa della Finanziaria 2024 ed è pertanto retroattiva.

L'esenzione, pertanto, è garantita, ad esempio, per impianti sportivi di proprietà di una Parrocchia concessi in comodato a una società sportiva nata in oratorio e ispirata ai suoi valori (per questo è importante che gli Statuti delle ASD "oratoriane" "codifichino" il loro "collegamento funzionale" con la Parrocchia). Oppure, in caso di immobili concessi dalla Diocesi a una Parrocchia e viceversa o ancora dalla Casa generalizia di un Istituto Religioso a una casa provinciale da essa dipendente.

2. Nel caso di immobili dati in comodato gratuito a un Comune o ad altro ente territoriale, o ad altro ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutari, in cui non vi sia alcun collegamento funzionale o strumentale tra comodante e comodatario, l'esenzione non è "automatica" ma dovrà essere esplicitamente prevista dal Regolamento comunale per l'applicazione dell'IMU, ai sensi del c. 777.

Imu e costituzione di diritti reali di godimento

Secondo la Legge "*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*" (comma 743 L. 160/2019).

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 della L. 160/2019.

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.

Casi di riduzione dell'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).

Riduzione IMU per i fabbricati di interesse storico o artistico

La Legge (comma 747, lettera a) della L. 160/2019) 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).

Ai fini di godere dell'agevolazione:

- per i beni di proprietà privata è richiesto un formale provvedimento che riconosca preventivamente 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" soggetta a successiva verifica da parte del Ministero competente.

Per quanto riguarda, invece, i fabbricati inagibili o inabitabili (e di fatto inutilizzabili) (comma 747, lettera b) della L. 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.

In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del 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 imu «...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 scorta di quanto precede - anche in considerazione di quanto detto 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.

Secondo il Ministero dell’Economia e delle Finanze «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.