

*Convegno nazionale degli Economi e Direttori Uffici Amministrativi  
delle Diocesi italiane*

***Corresponsabilità e sostenibilità nella gestione dei  
beni: una sfida sinodale***

\*

***“Sostenibilità e Fiscalità: IRES, IMU e  
commercialità degli enti ecclesiastici».***

(Salerno, 7 giugno 2023)

*Avv. Maria Prisco*

# IMU PER GLI ENTI ECCLESIASTICI

L. n. 160/2019, art. 1, commi da 739 a 783  
(decorrenza 1° gennaio 2020)

# Termini dichiarazione IMU

- In generale, le variazioni intervenute sugli immobili, rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, devono essere dichiarate **entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si sono verificate**. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi (*art. 1, comma 769 L. 160/2019*).
- In particolare, 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 deve essere presentata ogni anno**, indipendentemente dal verificarsi di variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta (*art. 1, comma 770 L. 160/2019*).

# Immobili posseduti o utilizzati dagli enti non commerciali

- sono individuati dall'**art. 1, comma 759, lett. g), L. n. 160/2019**: “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)”;



- **lettera i) del comma 1 dell’art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504**: sono 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” ;



- **articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222**: “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 sintesi, le disposizioni di cui all'art. 1, comma 770 L. n. 160/2019 riguardano:

*Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali - tra i quali sono annoverabili gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti - destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività di religione e di culto.*

# Termini dichiarazione IMU ENC (dal 2023)

**D.M. 4 maggio 2023**  
(pubblicato in G.U. n. 121/2023)

- è stato approvato il **nuovo modello di dichiarazione IMU ENC**
- dovrà essere utilizzato per la **trasmissione esclusivamente telematica** della dichiarazione IMU ENC relativo all'anno d'imposta 2022 (*al Comune sul cui territorio insistono gli immobili dichiarati*)
- **va presentata ogni anno, entro il termine del 30 giugno**

## Proroga termine dichiarazione IMU 2021

Il termine per la presentazione della dichiarazione sull'IMU relativa all'anno di imposta 2021 è prorogato al **30 giugno 2023**

*[cfr. art. 35, comma 4, D.L. n. 73/2022 (Decreto Semplificazioni), così come modificato dal decreto Milleproroghe]*

# ESENZIONE DALL'IMU PER GLI EDIFICI DI CULTO

In base all'art. 7 del decreto legislativo 504/1992, 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 attività di religione o di culto]»



# Pertinenzialità

- **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»*;
- **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»* ;

- 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**);
- Per individuare una pertinenza è necessario sia un **elemento oggettivo** – consistente nel rapporto funzionale tra la cosa principale e quella accessoria – sia un **elemento soggettivo**, costituito dalla volontà del titolare di destinare la cosa accessoria agli scopi descritti (cfr. **Consiglio di Stato, n. 1279/1998**)

## Pertinenzialità casa canonica: abitazione del parroco

- *Le abitazioni dei parroci e degli altri sacerdoti incaricati dal vescovo presso una parrocchia **non sono considerabili abitazioni principali** (e, in quanto tali, esenti dall'IMU ai sensi dell'art. art. 13, c. 2, D.L. 201/2011) in quanto i sacerdoti non ne sono possessori.*
- *Questi immobili sono comunque da considerare **esenti** ai sensi dell'art. 7, c. 1, lett. d) del D.Lgs. 504/1992, dall'IMU in quanto costituiscono **pertinenza dell'edificio di culto.***

# Pertinenzialità casa canonica: giurisprudenza

- 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**" (Cass., sentenza n. 11437 del 12 maggio 2010).
- 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" (Corte di Cassazione 17.10.2005, n. 20033).

# Riflessioni

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 (*cfr. Cass., sentenza n. 11437 del 12 maggio 2010*).

Ferma restando la difesa del vincolo pertinenziale civilisticamente inteso, la parrocchia potrebbe essere chiamata a dimostrare la persistenza **del nesso di strumentalità** tra il bene principale (chiesa) e quello pertinenziale (casa canonica), valorizzando gli elementi che consentano di confermare il legame con l'attività di culto.

## Attività di “religione e culto”

Art. 16, lettera a), legge n. 222/1985 Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici: *«Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto **quelle dirette all’esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all’educazione cristiana**».*

In forza di questa puntuale indicazione si possono considerare esenti ai sensi della lettera i) dell’art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992:

- gli oratori (Risoluzione 1/DPF del 3 marzo 2004);
- i centri parrocchiali;
- i seminari;
- le case religiose;
- i monasteri e i conventi (cfr. Sent. Cass. 18.12.2009, n. 26657);
- gli episcopi e gli uffici delle Curie diocesane (cfr. Sent. Cass. 23.3.2005, n. 6316).


# Requisito soggettivo: ente non commerciale


- **Articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR:** «gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato».
- **Circolare 124 del 12 maggio 1998 del Ministero delle finanze:** «L'elemento distintivo degli enti non commerciali, anche a seguito del citato decreto legislativo n. 460 del 1997, è costituito, quindi, dal fatto di **non avere tali enti quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di una attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa.** Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati».
- **Articolo 149, comma 4 del TUIR** gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e le associazioni sportive dilettantistiche sono sempre enti non commerciali;

## Requisito oggettivo: le attività agevolate

- occorre anche che l'immobile sia utilizzato esclusivamente per svolgere una o più delle attività di rilevante valore sociale indicate alla lettera i) dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, tra cui figurano quelle di **religione e culto**.
- deve esserci **effettiva destinazione allo svolgimento delle attività di religione e di culto** (Cass. 2012, n 4502, n 233314/2011, n. 27165/2011). Esenzione negata anche in caso di inutilizzo del bene.



- 
- Alcuni immobili sono esenti per diversi motivi. L'edificio **chiesa**, infatti, è esente 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).



Al contrario, altri immobili sono esenti per un solo motivo, come per esempio le **case del clero**, esenti solo in quanto **pertinenze** della chiesa ove il sacerdote incaricato dal Vescovo preside al culto (lett. d).

# Casi di riduzione IMU

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

1. *i fabbricati di interesse storico o artistico*
2. *i fabbricati inagibili o inabitabili (e di fatto inutilizzabili)*
3. *le unità immobiliari in comodato a parenti.*

# 1. Fabbricati di interesse storico o artistico

La legge di Bilancio 2020 (art. 1, comma 747, lettera a), legge n. 160/2019)



la base imponibile 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).

Art. 10 del Codice dei beni culturali e del paesaggio (D.Lgs. n. 42/2004):



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.

## Presunzione di interesse storico o artistico: la giurisprudenza

- *«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 (Cass. Ordinanza 24 settembre 2020, n. 20131, richiami a Cass. N. 12307 e n. 25947/2017; Cass n. 19878/2016)» (seppur riferito all'applicazione del beneficio fiscale ICI previsto dal D.L. n. 16 del 1993, art. 2 cit., comma 5, ora abrogato).*
- *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).*

## Beni di proprietà privata



Richiesto un **formale provvedimento** che riconosca l'interesse culturale dei beni

## Beni di proprietà pubblica e di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti

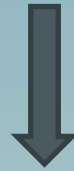


**Presunzione di culturalità:** non è necessario un formale provvedimento che riconosca l'interesse culturale



**verifica da parte del Ministero** competente circa la sussistenza dell'interesse culturale

Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione è richiesto che l'immobile sia oggetto di un **vincolo "diretto"**



*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)*

## 2. Fabbricati inagibili o inabitabili

Secondo la legge di Bilancio 2020 (art. 1, comma 747, lettera b, legge n. 160/2019), la base imponibile è ridotta del 50% per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.

## Accertamento dell'inagibilità/inabitabilità

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 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.



## CHIARIMENTI:

### Istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU (vigenti dall'anno di imposta 2012, al punto 1.3)

«...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».

«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.**

## Quid iuris per gli anni precedenti al 2020?

L'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 504/1992 e il successivo art. 13, comma 3, lettera b), del D.L. n. 201/2011 prevedevano la facoltà per il contribuente di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, **senza alcun riferimento alla perizia del tecnico abilitato.**

*Tuttavia, nelle «Istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU, vigenti dall'anno di imposta 2012, al punto 1.3» era espressamente previsto che «il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, con la quale dichiara di essere in possesso di una perizia accertante l'inagibilità o l'inabitabilità, redatta da un tecnico abilitato».*

**Anche per le dichiarazioni rese ante 2020, dunque, si rende necessario il possesso di una perizia redatta da un tecnico abilitato.**

## Cass. Sent. 21 gennaio 2021, n. 1263

- *«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)».*

## *Nel caso di un fabbricato di interesse culturale che versi in stato di inagibilità o inabitabilità è possibile cumulare le due agevolazioni?*

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).*

### 3. Unità immobiliari in comodato a parenti

*(non di specifico interesse per gli Enti Ecclesiastici)*

La base imponibile è ridotta del 50% per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1 (Abitazioni di tipo signorile), A/8 (Abitazioni in ville) e A/9 (Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici e storici), concesse in **comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale**, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda una sola abitazione in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato (*cfr.* art. 1, comma 747, lettera c) della legge n. 160/2019).

***Grazie per l'attenzione!***

*Avv. Maria Prisco*  
*avv.mariaprisco@outlook.it*