

Articolo pubblicato nel Supplemento di Avvenire
“Non profit - Il Consulente degli enti non commerciali”
del 30 maggio 2023

Gli appuntamenti IMU del mese di giugno

Patrizia Clementi

Il mese di giugno, che ordinariamente segna l'appuntamento con gli adempimenti IMU, quest'anno è ancora più complesso del solito; infatti gli enti oltre a calcolare e versare il saldo dello scorso anno e l'acconto di quello in corso, dovranno presentare – sul nuovo Modello appena approvato – la dichiarazione relativa al 2022 e, se non vi hanno già provveduto, anche quella relativa al 2021.

Ricordiamo che sono coinvolti gli enti che possiedono in proprietà o altro diritto reale fabbricati, terreni agricoli o aree edificabili e che i versamenti sono dovuti solamente per gli immobili non esenti, mentre la dichiarazione riguarda invece tutti gli immobili, compresi quelli esenti, e deve essere presentata ogni anno.

Proprio con riferimento alla dichiarazione va segnalato che con il Decreto dello scorso 4 maggio il Ministero dell'economia e delle finanze ha approvato il nuovo modello destinato agli enti non commerciali denominato “*Dichiarazione IMU ENC*” che completa il rinnovo della modulistica previsto dalla L. 160 del 2019 che, con effetto dal 2020, ha ridisciplinato l'IMU e abolito la TASI; le Istruzioni per la compilazione del nuovo modello ricordano che con il Decreto 29 luglio 2022 è già stato approvato il modello dedicato agli enti commerciali e alle persone fisiche.

Prima di esaminare brevemente le novità del modello, ricordiamo le riduzioni e le esenzioni che interessano maggiormente gli enti non commerciali in genere e gli enti ecclesiastici in particolare come disciplinati dall'articolo 1 della L. 160/2019.

Le riduzioni della base imponibile e la riduzione dell'aliquota. Tra le ipotesi di riduzione di particolare interesse per gli enti non profit si segnalano quella relativa i fabbricati storici e quella prevista per i fabbricati inagibili; in entrambi i casi la riduzione è del 50% (co. 747, lett. a e lett. b). Si tenga presente che, come ricordano le Istruzioni del nuovo modello, *«le due riduzioni sono cumulabili, come emerge dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 14279 dell'8 luglio 2020»*.

La prima si applica ai *«fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 42 del 2004 [Codice dei beni culturali e del paesaggio]»*. Si tratta dei fabbricati appartenenti a tutti gli enti pubblici e *«a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico»* (art. 10, co. 1) *«che siano opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risalga ad oltre settanta anni»* (art. 12, co. 1).

A questo proposito si segnala l'Ordinanza della Corte di Cassazione 24 settembre 2020, n. 20131 che, a proposito di questi fabbricati per i quali vige la presunzione di interesse, riconosce il diritto all'esenzione IMU anche in assenza *«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» e che «tale presunzione sussiste poi 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), ma nel senso che è destinata a venire meno nella sola ipotesi in cui, all'esito della verifica sul bene, non dovesse essere riscontrato alcun interesse culturale».

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

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

Le esenzioni. Le esenzioni IMU sono stabilite ai commi 758 e 759 dell'articolo 1 della L. 160/2019; il primo riguarda i terreni agricoli; tra le ipotesi che possono interessare gli enti non commerciali ricordiamo: i terreni

ubicati nei comuni delle isole minori indicate nell'allegato A della L. 448/2001 (lett. b) e quelli ricadenti nelle aree montane o collinari individuate ai sensi dell'articolo 15 della L. 984/1977.

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

- degli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali (lett. a),

- dei fabbricati rientranti nelle categorie catastali da E/1 a E/9 (lett. b),

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

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

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

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

- degli immobili utilizzati per attività socialmente rilevanti (lett. g).

L'esenzione per gli immobili destinati alle attività socialmente rilevanti. L'ultima ipotesi di esenzione richiamata merita qualche precisazione. L'agevolazione

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

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

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

c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analogha

attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge; gli enti ecclesiastici in luogo delle modifiche statutarie devono recepire le clausole adottando un regolamento che deve essere registrato all’Agenzia delle entrate.

L’esonazione per gli immobili concessi in comodato.

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

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

Nell’effettuare i versamenti a saldo 2022 e inquadrare correttamente nella dichiarazione IMU gli immobili concessi in comodato sarà necessario verificare le scelte effettuate dai comuni per lo scorso anno consultando i relativi regolamenti. Per quanto riguarda il primo acconto 2023, invece, la norma richiede che esso corrisponda al 50% dell’importo versato per l’anno precedente.

Le esenzioni specifiche per gli enti ecclesiastici. Le esenzioni che riguardano in maniera specifica gli enti ecclesiastici sono quelle della lettera b) del comma 759, dal

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

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

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

La dichiarazione. Come anticipato, dal 2020 come gli altri contribuenti anche gli enti non commerciali devono presentare la dichiarazione *«entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta»*, ma successivamente, a differenza degli altri soggetti, devono comunque presentare la dichiarazione ogni anno, anche in assenza di variazioni rispetto all'anno precedente, comprendendovi tutti gli immobili posseduti, compresi quelli esenti (cfr. co. 770).

Tale particolarità è richiamata nelle Istruzioni alla compilazione del nuovo modello, le quali precisano, inoltre, che esso *«diventa l'unico modello»* che deve essere utilizzato dagli enti non commerciali *«per tutti gli immobili di cui sono in possesso»*.

Si segnala che, come il precedente, il nuovo modello oltre il frontespizio, nel quale indicare i dati del contribuente, è composto dai quadri A, B, C, D. Il quadro C, dedicato alla determinazione dell'imposta e il quadro D, relativo alle compensazioni e rimborsi, non presentano differenze sostanziali rispetto al precedente modello, mentre sono stati

innovati i quadri A e B nei quali devono essere inseriti i dati relativi agli immobili.

Infatti, nel vecchio modello il quadro A era riservato ai soli immobili *totalmente imponibili* e il quadro B ospitava gli immobili *parzialmente imponibili* e quelli *totalmente esenti*. Nel nuovo modello, invece, nel quadro A andranno riportati sia gli immobili *totalmente imponibili* sia quelli *totalmente esenti*, ma diversi da quelli nei quali si svolgono le attività socialmente rilevanti di cui alla lett. g); a questi, infatti, è ora riservato il quadro B nel quale andranno inseriti sia nel caso di uso promiscuo per attività socialmente rilevanti e altre attività, circostanza che li rendono *parzialmente imponibili*, sia nel caso di uso esclusivo per le attività agevolate, con la conseguente posizione di immobili *totalmente esenti*.

Questa differenza richiede una particolare attenzione per distinguere le diverse ipotesi di esenzione al fine di utilizzare il quadro corretto; ad esempio, nel vecchio modello la parrocchia doveva riportare gli immobili esenti in quanto pertinenza dell'edificio di culto nel quadro B, mentre nel nuovo deve indicarli nel quadro A.

Come anticipato sopra entro il prossimo 30 giugno, oltre la dichiarazione relativa al 2022, è possibile presentare anche quella relativa al 2021, grazie al differimento disposto dal Decreto Milleproroghe (cfr. art. 3, co. 1, D.L. 198/2022). Come precisato nelle Istruzioni, gli enti «*che hanno già presentato la dichiarazione per l'anno di imposta in questione utilizzando il modello precedente non devono ripresentare la dichiarazione IMU ENC se non hanno informazioni ulteriori da dichiarare, ad esempio quelle relative all'Esenzione Quadro Temporaneo Aiuti di Stato*».

Nei quadri A e B del nuovo modello, infatti, è stato inserito il campo 16 che deve essere barrato nel caso si sia usufruito delle esenzioni disposte dalla normativa emanata nel periodo dell'emergenza epidemiologica da Covid19. In questi casi, precisano le istruzioni, *«non sarà necessario fornire ulteriori indicazioni, dal momento che per le agevolazioni legate all'emergenza, essendo le stesse di carattere temporaneo per espressa previsione di legge, il periodo di durata è conosciuto dai Comuni»*.

I versamenti. Come la dichiarazione anche le tempistiche e le modalità di versamento dell'imposta per gli enti non commerciali sono specifiche e diverse rispetto a quella degli altri contribuenti: l'imposta, infatti, non va versata in due, ma in tre tempi: due rate di acconto, entro il 16 giugno e entro il 16 dicembre, ciascuna di importo pari al 50% dell'IMU corrisposta nell'anno precedente, e il saldo, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, da versare entro il 16 giugno dell'anno successivo. È inoltre stabilito che gli enti non commerciali possono compensare, in sede di versamento, l'eventuale credito risultante dalle dichiarazioni presentate (co. 763); a questo proposito si ricorda che le compensazioni sono possibili solo tra crediti e debiti relativi all'IMU dovuta al medesimo comune.

L'applicazione territoriale dell'IMU. Le Istruzioni ricordano che l'IMU non si applica su tutto il territorio nazionale; in forza dell'autonomia impositiva prevista dai relativi statuti essa è sostituita:

- nella provincia di Trento, dall'IMIS (Imposta immobiliare Semplice) di cui alla Legge Provinciale 30 dicembre 2014, n. 144;

- nella provincia di Bolzano, dall'IMI (Imposta Municipale Immobiliare) di cui alla Legge Provinciale 23 aprile 2014, n. 3;

- nella regione Friuli-Venezia Giulia, dall'ILIA (Imposta Locale Immobiliare Autonoma) di cui alla legge Regionale 14 novembre 2022, n. 17.