



# Arcidiocesi di Milano



# Aggiornamenti fiscali 2024



## Aggiornamenti fiscali 2024

### Sommario

- Esenzioni e agevolazioni fiscali: una premessa
- L'IRES
- L'IMU
- I bonus fiscali



## Aggiornamenti fiscali 2024

### Introduzione

Nel corso di questo Seminario parleremo molto di esenzioni e agevolazioni a favore di enti ecclesiastici.

Esse sono una modalità con cui lo Stato riconosce – in modo comunque parziale e insufficiente – il contributo della Chiesa alla società.

È bene sottolineare che le stesse esenzioni e agevolazioni sono previste anche per le altre confessioni religiose e, in modo quasi identico, anche ad altri enti non commerciali.



## Aggiornamenti fiscali 2024

### **L'IRES**

All'Imposta sui Redditi delle Società sono soggetti i redditi percepiti dagli Enti Ecclesiastici Civilmente Riconosciuti.

Non costituiscono reddito i proventi delle attività di «religione o di culto» in qualsiasi modo siano denominati (quota di iscrizione al catechismo; partecipazione all'oratorio estivo; retta del Seminario; offerta per la Messa...).

L'aliquota normale dell'IRES è pari al 24%.

L'aliquota agevolata ammonta alla metà, al 12%.



# L'IRES – equiparazione concordataria

**L. 121/1985 Art. 7, c. 3**

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



### L'IRES – dati normativi

#### **D.P.R. 601/1973 - Art. 6**

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

(...)

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

(...)

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

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



### **Dall'interpretazione soggettiva a quella oggettiva**

Fino al 2018 l'aliquota agevolata veniva pacificamente applicata a tutti i redditi dell'ente ecclesiastico.

Successivamente, a seguito di sentenza della Corte di Cassazione e della seguente mutata prassi dell'Agenzia delle Entrate, l'aliquota agevolata è stata applicata solo ad alcuni tipi di redditi, pur in assenza di modifiche normative.





---

## Aggiornamenti fiscali 2024

### Documenti rilevanti dell’Agenzia delle Entrate

- Circolare 15/E del 17 maggio 2022;
- Circolare 35/E del 29 dicembre 2023.

*Nelle prossime slide sono indicate rispettivamente come «Circolare 15» e «Circolare 35». Quando si indicano entrambe si usa «le Circolari».*

**Raccomandiamo la lettura integrale di entrambi i documenti.**  
**Queste slides le sintetizzano ma non le sostituiscono.**



### **IRES – proventi che NON costituiscono reddito**

I proventi delle attività di religione o culto, comunque denominati, non costituiscono reddito imponibile (ciò è stato confermato anche dalla Circolare 35).

Sono attività di religione o culto quelle tassativamente elencate dall'art. 16 lettera a) della L. 222/1985: «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».

E' possibile rilasciare una ricevuta per quanto versato. Se l'importo supera i 77 euro è necessaria una marca da bollo da 2 euro.



### **IRES – proventi che NON costituiscono reddito**

*«non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73: a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerta di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione» (art. 143 c. 3 del TUIR).*

Le raccolte occasionali di fondi devono seguire le indicazioni sintetizzate nella [Guida Operativa di ex Lege n. 1/2013](#).

I fondi così raccolti sono pertinenza del conto corrente delle attività istituzionali.



### **IRES – i redditi soggetti ad aliquota agevolata**

Le Circolari identificano due tipologie di redditi alle quali è riconosciuto il diritto all'aliquota ridotta:

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



## Il «mero godimento» del patrimonio immobiliare

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

Circa le caratteristiche della «non imprenditorialità» si veda la Circolare 35, pp. 10.11.

*«La semplice riscossione di canoni derivanti da contratti di locazione di durata pluriennale, anche se riferita a un numero rilevante di immobili, non implica di per sé lo svolgimento di un'attività commerciale, in quanto, in questo caso, l'ente si limita a gestire il proprio patrimonio attraverso un impiego minimo di risorse, comunque rapportate all'entità del patrimonio stesso e alle necessità della sua gestione statico conservativa e di mero godimento patrimoniale».*



## **Il «mero godimento» del patrimonio immobiliare**

Sono comunque esclusi dall'agevolazione i proventi immobiliari che:

- derivano dall'affitto di spazi (es. concessione di sale per riunioni condominiali) in quanto si configurano come attività commerciale occasionale o abituale;
- derivano dall'affitto di beni diversi dagli immobili (ad es., aziende);
- concorrono a formare il reddito d'impresa;
- pur derivando da redditi diversi da quelli precedenti, sono conseguiti a mezzo di una gestione di tipo imprenditoriale (si veda Circolare 35 pp. 10-11).



# Il «mero godimento» del patrimonio immobiliare

### Tipologia redditi:

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



### **Il «mero godimento» del patrimonio immobiliare**

Le Circolari chiedono che questi redditi siano investiti totalmente ed esclusivamente nelle attività istituzionali.

La Circolare 35 ha in realtà leggermente ampliato le possibilità di utilizzo:

- L'impiego nell'attività istituzionale può non realizzarsi con riferimento ad un solo periodo d'imposta, ma nel tempo;
- L'impiego in attività commerciali a cui si applica l'aliquota agevolata (bar e cinema parrocchiale, ad esempio);
- Destina parte dei proventi per sostenere costi relativi a interventi su immobili che si sviluppano in più periodi d'imposta o per finanziare progetti futuri (lavori o progetti anche approvati ma non ancora iniziati) volti alla costruzione di beni strumentali alle attività istituzionali, alla manutenzione/risanamento del patrimonio immobiliare (anche in termini migliorativi) per consentire un uso idoneo alle finalità proprie dell'ente.





### **L'impiego in più anni**

In considerazione dell'impiego in più anni delle somme destinate a finanziare l'attività istituzionale, si ritiene non causa di disconoscimento dell'agevolazione, l'eventuale impiego dei predetti proventi in attività finanziarie prive di rischio, per un tempo e durata coerente con il programma di reimpiego nell'attività istituzionale (ad esempio in titoli di Stato).



### L'onere probatorio

*«Nell'ipotesi in cui l'ente svolga solo attività di religione o di culto, il reinvestimento nelle attività istituzionali rappresenta l'unica destinazione possibile dei proventi derivanti dal godimento del patrimonio immobiliare» (Circolari).*

*«Di contro, nell'ipotesi in cui l'ente, oltre all'attività istituzionale, svolga anche altre attività diverse non totalmente finanziate dai proventi derivanti da quest'ultime, al fine di beneficiare della riduzione Ires sui proventi ritratti dal mero godimento del patrimonio immobiliare, dovrà dimostrare di avere altri redditi assoggettati ad aliquota ordinaria che, al netto delle imposte, siano "sufficienti" a finanziarle» (Circolare 35 pp. 12-13).*



### **L'onere probatorio**

*«In base ai principi generali dell'ordinamento giuridico, trattandosi di una agevolazione fiscale, ricade sul soggetto richiedente l'onere di provare il possesso di tutti i requisiti necessari per la fruizione del beneficio» (Circolare 35 p. 17).*

*«Occorre inoltre dare prova, a prescindere dal risultato dell'attività agevolata (in avanzo o in perdita) che, benché i proventi derivanti dalla gestione del patrimonio siano stati destinati alle attività agevolate, nel contempo non sono stati trasferiti fondi dall'ambito istituzionale per finanziare lo svolgimento di eventuali attività commerciali non agevolabili» (Circolare 25 p. 18).*



### **L'onere probatorio – il conto corrente dedicato**

Suggeriamo l'istituzione di un conto corrente «dedicato» per le locazioni ed altri eventuali introiti afferenti al «mero godimento» del patrimonio immobiliare.



# L'onere probatorio – il conto corrente dedicato

In questo conto dovranno:

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



### **L'onere probatorio – Il rendiconto**

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

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

- per iniziative pastorali;
- per manutenzioni sugli immobili dai quali provengono i redditi;
- per manutenzioni sugli immobili utilizzati per attività di religione o culto;
- eventualmente e con prudenza, per attività commerciali soggette ad aliquota agevolata.



### **L'onere probatorio – Altri documenti/1**

La Circolare 35/2023 ritiene utile che si conservi, a titolo esemplificativo, a seconda delle singole realtà oggetto di agevolazione:

- in caso di svolgimento di attività commerciali, la documentazione inerente la contabilità separata;
- gli estratti dei conti correnti dedicati in modo distinto all'attività istituzionale e all'eventuale attività commerciale svolta, al fine di verificare le singole movimentazioni in entrata e in uscita. Sarà utile consigliare agli enti di avere un conto corrente separato per i redditi da mero godimento del patrimonio immobiliare;
- la documentazione giustificativa delle entrate e delle uscite, nonché dei proventi e degli oneri;
- il rendiconto annuale corredato della documentazione giustificativa che rappresenti e/o accompagni le diverse operazioni poste in essere in entrata e in uscita, nonché dei proventi realizzati e degli oneri sostenuti.



### **L'onere probatorio – Altri documenti/2**

La Circolare 35/2023 ritiene utile che si conservi, a titolo esemplificativo, a seconda delle singole realtà oggetto di agevolazione:

- l'eventuale atto di approvazione del bilancio dell'ente ove viene previsto e approvato l'accantonamento dei proventi derivanti dalla riscossione dei canoni in una riserva destinata a finanziare in futuro le attività istituzionali senza altra diversa utilizzazione;
- ogni idoneo documento che, in presenza di entrate o proventi costanti nel tempo, dimostri un pieno e costante impiego delle risorse nelle attività istituzionali.





### **Altri redditi agevolati/1**

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

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



### **Altri redditi agevolati/2**

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

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



### **Altri redditi agevolati/3**

#### **Immobili «soggetti a tutela» ai sensi del D.Lgs. 42/2002 (beni storico-artistici)**

Anche nell'IRES, come nell'IMU sono previste agevolazioni (cfr. D.P.R. 917/1986, art. 144 c. 1 e art. 90, c. 1):

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



# Alcune avvertenze in tema di cessione del diritto di superficie

- Il rendiconto canonico è un documento che può essere utilizzato dall’Agenzia delle entrate per il controllo circa la correttezza dei comportamenti fiscali delle parrocchie:
  - rispettare i criteri illustrati nelle istruzioni alla compilazione ed evitare le «libere interpretazioni»;
  - evitare linguaggio che possa essere equivocado dal verificatore fiscale;
  - controllare che le voci del rendiconto che costituiscono redditi fiscalmente rilevanti siano nella dichiarazione;
  - per questo motivo, a prescindere dalla circostanza per la quale il rendiconto viene elaborato in parrocchia, occorre fornirne copia al commercialista.



### **IRES – i redditi soggetti ad aliquota agevolata**

Le Circolari identificano due tipologie di redditi alle quali è riconosciuto il diritto all'aliquota ridotta:

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



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

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

L'aliquota ridotta si applica se:

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

L'agevolazione si estende anche alla rendita catastale dell'immobile in cui si svolge l'attività (se non è un cespite aziendale).



### **La strumentalità diretta e immediata**

La Circolare 35 (p. 13) ha precisato che *«si ritiene che sussista un nesso di “strumentalità immediata e diretta” qualora l’attività diversa sia strettamente legata all’attività istituzionale agevolabile, in modo che la prima non avrebbe ragione di esistere senza la seconda, ovvero “che l’attività medesima sia “coerente” con il fine perseguito e non sia indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine»* (cfr., ex multis: Cass. n. 526 del 14 gennaio 2021; n. 25586 del 13 dicembre 2016; n. 22493 del 2 ottobre 2013).

Non sono mai stati forniti criteri più precisi per l’identificazione del nesso.

La Circolare 35 riporta 3 esempi ponendo alcune condizioni: i bar parrocchiali, i cinema parrocchiali, l’attività ricettiva.



### **L'attività ricettiva-1**

Quanto all'attività ricettiva, possiamo distinguere tre fattispecie, anche alla luce di quanto precisato nella Circolare 35.

1. Attività di religione e di culto. Fiscalmente non imponibile. Si pensi a un monastero o un convento che organizza corsi di esercizi spirituali o un seminario che organizza corsi vocazionali della durata di più giorni o una casa di esercizi spirituali o un eremo. È chiaro che l'attività di ospitalità è una parte integrante dell'attività di religione e di culto. Si tratta, quindi, di attività di religione e di culto organizzate dallo stesso ente che fornisce ospitalità (come, ad esempio, un monastero, un convento o un seminario).





### L'attività ricettiva-2 e 3

2. Attività commerciale caratterizzata da un rapporto di strumentalità immediata e diretta con i fini di religione e di culto. Si pensi ad enti ecclesiastici che offrono ospitalità a gruppi parrocchiali (spesso, ma non solo, in case in autogestione) per lo svolgimento di periodi di preghiera (es. esercizi spirituali), di formazione (es. corsi per catechisti, per ministri straordinari dell'eucaristia), di educazione cristiana (esperienze di convivenza di bambini, ragazzi e giovani che partecipano alla catechesi). In questo caso, si tratta di attività di religione o di culto organizzate da un ente diverso dall'ente ecclesiastico che le ospita.
3. Attività commerciale caratterizzata dall'assenza di ogni legame con attività di religione e di culto. Si pensi alle forme di ricettività in località turistiche o comunque nell'ambito delle quali sono assenti elementi e contenuti caratterizzanti l'ambito della sfera di religione e culto; in pratica, non è sufficiente che nella struttura sia presente e a disposizione degli ospiti una cappella, ma è invece necessario che l'ospitalità sia in qualche modo “accessoria” all'attività svolta nella struttura di accoglienza.



### **L'attività ricettiva - Avvertenza**

Si precisa che le tre diverse ipotesi potrebbero non distinguersi sotto il profilo amministrativo dal momento che esse potrebbero essere collocate, nella maggior parte dei casi, nella “ricettività complementare” come disciplinata dalla legislazione regionale che denomina in genere questa tipologia di strutture “case per ferie” (solo in qualche caso distinguendo le “case per esercizi spirituali”).



## **Il bar parrocchiale**

*«Possono altresì fruire dell'agevolazione Ires i proventi derivanti dalla gestione di bar parrocchiali o dell'oratorio, ubicati in locali interni alla struttura dell'ente religioso privi di accesso diretto da strada, aventi finalità di aggregazione sociale in continuità con l'azione di educazione e formazione cristiana».*

Circolare 35, p. 14



### **Sale della comunità**

La Circolare 35 (p. 14) riconosce il nesso di strumentalità ai cinema parrocchiali nei casi di programmazione a tema religioso o comunque connesso con il fine di religione o di culto. A questo proposito potrà essere rilevante l'associazione all'ACEC.



### E l'attività scolastica?

Le Circolari non la citano mai.

Ci sono molte ragioni che indurrebbero a riconoscere il nesso di strumentalità diretta e immediata anche per l'attività scolastica.

La prassi dell'Agenzia delle entrate è di non riconoscere questo nesso per le scuole parrocchiale e quindi applicano ai relativi redditi **l'aliquota piena.**



### **Alcune avvertenze in tema di rendiconto**

- Il rendiconto canonico è un documento che può essere utilizzato dall’Agenzia delle entrate per il controllo circa la correttezza dei comportamenti fiscali delle parrocchie:
  - rispettare i criteri illustrati nelle istruzioni alla compilazione ed evitare le «libere interpretazioni»;
  - evitare linguaggio che possa essere equivocado dal verificatore fiscale;
  - controllare che le voci del rendiconto che costituiscono redditi fiscalmente rilevanti siano nella dichiarazione;
  - per questo motivo, a prescindere dalla circostanza che il rendiconto viene elaborato in parrocchia, occorre fornirne copia al commercialista.



### Il principio di divisione contabile

- Principio generale da rispettare sempre è la divisione tra attività istituzionale; attività commerciale soggetta ad aliquota IRES agevolata, attività commerciale con aliquota IRES non agevolata e locazioni di immobili.
- A ciascuno di questi ambiti devono corrispondere differenti conti correnti:
  - Attività istituzionale. È possibile tenere un conto corrente separato per l'oratorio o per la Caritas, purché essi non afferiscano anche ad altre attività (ad esempio il conto corrente per le attività di oratorio non deve essere usato per il bar dell'oratorio, che è attività commerciale);
  - Attività commerciali agevolate (come cinema e bar parrocchiale). I proventi di tali attività potranno essere reinvestiti nella stesse o utilizzate per attività istituzionali;
  - Attività commerciali non agevolate, conto corrente su cui, per godere delle altre agevolazioni, non devono confluire proventi di altra natura. Tali proventi potranno essere utilizzati per qualsiasi attività parrocchiale;
  - Mero godimento del patrimonio immobiliare (come già specificato nelle slide precedenti).

# IMU e gli enti ecclesiastici

Le slide seguenti, redatte da Patrizia Clementi e pubblicate sul sito dell'Avvocatura negli anni passati, sono state aggiornate a seguito della Legge di Bilancio 2024



---

# LA DICHIARAZIONE IMU DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

---

## MODULISTICA E TERMINI DI PRESENTAZIONE

### Dichiarazione - Modello IMU-TASI ENC

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



# LA DICHIARAZIONE IMU DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

## MODULISTICA E TERMINI DI PRESENTAZIONE

### Dichiarazione - Presentazione annuale

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

È vero che l'obbligo di dichiarazione annuale sarebbe comprensibile se fosse limitato agli immobili esenti sulla base di un requisito variabile, cioè quelli destinati ad attività socialmente rilevanti che possono godere di un'esenzione parziale in caso di uso promiscuo a condizione di individuare la percentuale da assoggettare a tassazione, mentre non sembra avere giustificazione nel caso di enti possessori di soli immobili imponibili e/o rientranti tra le altre ipotesi di esenzione (come, ad esempio, gli edifici di culto e le relative pertinenze). Tuttavia,

- la legge dispone che: *«Gli enti di cui al comma 759, lettera g), devono presentare la dichiarazione [...] entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta [...] La dichiarazione deve essere presentata ogni anno»* (L. 160/2019, art. 1, c. 770),
- il Ministero delle finanze ha chiarito che: *«in ordine alla dichiarazione dovuta dagli enti non commerciali [...] il comma 770 prevede espressamente che la "dichiarazione deve essere presentata ogni anno"»* (FAQ 8.6.2020),
- le istruzioni al nuovo modello confermano che: *«È bene subito precisare che il comma 770 prevede espressamente che la dichiarazione in argomento **deve essere presentata ogni anno** diversamente quindi da quello che avviene per l'altra tipologia di dichiarazione IMU/IMPi approvata con decreto direttoriale 29 luglio 2022, poiché quest'ultima "ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta" (pag. 2).*

---

# LA DICHIARAZIONE IMU DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

---

## MODULISTICA E TERMINI DI PRESENTAZIONE

### Dichiarazione – Termini di presentazione

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

**Entro il 30 giugno 2024 dovrà essere presentata la dichiarazione IMU relativa al 2023.**

## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

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

## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

### ESENZIONI

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

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

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

## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

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

## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

<b>Fabbricati</b> <b>c. 759</b>	<p>immobili utilizzati e posseduti dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (lett. g)</p>
	<b>ESENZIONI – 2 NOVITA' 2024</b>
	<p>Ai fini dell'esenzione, gli immobili si intendono "posseduti" anche nel caso in cui siano concessi in comodato a 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, residenti nel territorio dello Stato, a condizione che il comodatario 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 <b><u>sia funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente.</u></b></p>
	<p>Gli immobili si intendono "utilizzati" quando strumentali alle destinazioni sopra indicate (vedi art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992) , <b><u>anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse</u></b>, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità</p>

## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

ESENZIONI	
Comodati immobili di cui alla lett. g)	immobili utilizzati e <b>posseduti</b> dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (lett. g)
	NOVITÀ 2024: ai fini dell'esenzione, gli immobili si intendono "posseduti" anche nel caso in cui siano concessi in comodato a un ente pubblico o privato diverso dalle società (..) residenti nel territorio dello Stato, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile – con modalità non commerciali – esclusivamente attività di cui alla lettera g e <b>che sia funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente</b>
	secondo la norma nazionale gli immobili concessi in comodato sono esenti solo in caso di collegamento funzionale o strumentale tra comodante e comodatario
	tuttavia i Comuni, nel loro Regolamento, possono prevedere l'esenzione utilizzando la facoltà prevista dal comma 777 che consente loro di <i>«stabilire l'esenzione dell'immobile dato in comodato gratuito al comune o ad altro ente territoriale, o ad ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutari»</i>
	per sapere se il Comune ha previsto l'esenzione occorre controllare il regolamento comunale



## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

### ESENZIONI

*«si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200»*

**esenzione  
di cui alla lett. g)**

2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. 3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione

con il quale sono definiti i requisiti soggettivi (non lucratività degli enti non commerciali possessori), quelli oggettivi (requisiti per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività) e i criteri di individuazione del rapporto proporzionale per la tassazione degli immobili ad uso promiscuo.

Ufficio Avvocatura

## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

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

<p><b>D.L. 1/2012</b> <b>art. 91-bis, c. 3</b></p>	<p>Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista (parte esente, parte imponibile) e non sia possibile distinguere catastalmente il fabbricato</p> <p><i>«l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione»</i></p>
<p><b>D.M. 200/2012</b> <b>art. 5</b></p>	<p><i>«1. Il rapporto proporzionale di cui al comma 3 dell'articolo 91-bis del citato decreto-legge n. 1 del 2012, è determinato con riferimento allo <b>spazio</b>, al <b>numero</b> dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali e al <b>tempo</b>, secondo quanto indicato nei commi seguenti.</i></p> <p><i>2. Per le unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione di cui al comma 1 è prioritariamente determinata in base alla <b>superficie</b> [...]</i></p> <p><i>3. Per le unità immobiliari che sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione di cui al comma 1 è determinata in base al <b>numero dei soggetti</b> [...]</i></p> <p><i>4. Nel caso in cui l'utilizzazione mista, anche nelle ipotesi disciplinate ai commi 2 e 3, è effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno, la proporzione di cui al comma 1 è determinata in base ai <b>giorni</b> [...]</i>»</p>

---

## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

---

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

#### a) Criterio della superficie

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

#### *Esempi:*

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

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

---

## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

---

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

#### **b) Criterio delle persone**

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

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

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

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

---

## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

---

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

#### c) Criterio del tempo

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

#### *Esempi:*

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

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

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

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

---

## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

---

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

#### c) Criterio del tempo

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

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

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

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

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

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

---

## RIDUZIONI ED ESENZIONI IMU

---

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

#### 1) Criterio della superficie e del tempo

il criterio della superficie può essere combinato con quello del tempo

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

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

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



***Arcidiocesi di Milano***

*Curia Arcivescovile*

*Avvocatura*

**ALCUNE OSSERVAZIONI  
SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI**



## ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

### LE PERTINENZE DEGLI EDIFICI DI CULTO

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

è il medesimo ai fini:

- IRES
- IMU

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

## ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

### LE PERTINENZE DEGLI EDIFICI DI CULTO

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

## ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

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

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

## ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

### L'IRES SUI FABBRICATI CONCESSI IN COMODATO

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

## ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

### L'IRES SUI FABBRICATI CONCESSI IN COMODATO

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

## ALCUNE OSSERVAZIONI SUL REGIME FISCALE DEGLI IMMOBILI

### L'IRES SUI FABBRICATI INUTILIZZATI

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



# Bonus a cui possono accedere gli enti ecclesiastici nel 2024

- Ecobonus:
  - acquisto e posa di finestre, infissi e schermature solari (bonus 50%);
  - sostituzione di impianti di climatizzazione esistenti con impianti dotati di caldaie a condensazione (di classe energetica pari ad almeno alla A) (50%);
  - acquisto e posa di impianti di climatizzazione invernale con generatori di calore alimentati da biomasse combustibili (50%);
  - la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con apparecchi ibridi o con generatori d'aria calda a condensazione (65%);
  - l'acquisto e la posa di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti (65%);
  - la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione (65%);
  - la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza (65%);
  - la sostituzione di scaldacqua con modelli a pompa di calore (65%);
  - l'installazione di dispositivi per il controllo da remoto del riscaldamento (65%);
  - l'installazione di pannelli solari (65%).



# Bonus a cui possono accedere gli enti ecclesiastici nel 2024

- Abbattimento barriere architettoniche: 75%:
  - Abbattimento barriere verticali (scale, rampe, ascensori, servoscala e piattaforme elevatrici).

Come già previsto dalla normativa precedente, per poter ottenere il bonus barriere architettoniche, gli interventi devono rispettare i requisiti previsti dal DM 236/1989. Nel 2024, il rispetto di tali requisiti deve risultare da asseverazioni rilasciate da tecnici abilitati.

- Sismabonus:
  - interventi di “adeguamento sismico”, “miglioramento sismico” o “locali”. Si tratta in ogni caso di interventi strutturali;
  - 50% con miglioramento dell'unità immobiliare senza ‘salto’ di classe di rischio sismico;
  - 70% con riduzione di una classe di rischio;
  - 80% con riduzione di due classi di rischio.





## **Imposte sugli apparecchi meccanici di intrattenimento senza vincite in denaro (biliardini, biliardi...) [nessuna novità]**

- Imposta sugli intrattenimenti (ISI):
  - 8% dell'imponibile medio forfetario annuo
  - Imponibile medio forfetario annuo (Decreto Direttoriale del 10 marzo 2010):
    - 3.800 euro per i biliardi;
    - 510 euro per apparecchi totalmente meccanici fra cui calciobalilla, biliardini, freccette senza componenti elettronici;
    - 540 euro per jukebox;
    - 1.090 euro per flipper, freccette elettroniche, pugnometro, calciometro e apparecchi a forza muscolare con componenti elettroniche.
- In relazione all'IVA, che si applica con l'aliquota del 20%, il sesto comma dell'articolo 74 prevede per i giochi un regime naturale che si distingue per due caratteristiche:
  - assume la stessa base imponibile stabilita ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti;
  - riconosce un abbattimento forfetario sull'imposta in luogo della detrazione sugli acquisti pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili attive



Grazie.

---