



Arcidiocesi di Milano



La fiscalità dell'ente ecclesiastico



La Segreteria ricorda che...

- L'inizio degli incontri è sempre alle 10,30. Prima non viene trasmesso nulla.
- L'incontro non è registrato.
- Le slide vengono pubblicate sul sito dell'Avvocatura circa una settimana dopo l'incontro.
- A causa dell'alto numero di iscritti oggi non ci sarà un momento di dibattito. E' possibile scrivere domande nell'apposito box Q&A, in chat e all'indirizzo avvocatura@diocesi.milano.it



Invio dati per richiesta riconoscimento ORE FORMATIVE

Inviare una mail ad avvocatura@diocesi.milano.it indicando:

- 1. COGNOME E NOME**
- 2. CODICE FISCALE**
- 3. ORDINE DI APPARTENENZA**



Sommario

Definizioni

L'Ente Ecclesiastico nell'ordinamento tributario

- **L'IRES**
 - Redditi fondiari
 - Redditi di capitale
 - Redditi di impresa
 - Redditi diversi

- Aliquota IRES
- Credito di imposta su pagamenti elettronici
- IRAP
- L'IMU

Enti del Terzo settore – aspetti fiscali – cenni

- Quadro normativo
- Gli Enti Ecclesiastici
- Abrogazione delle Onlus
- Inquadramento normativo
- La natura fiscale dell'ETS – introduzione
- Test di NON commercialità



DEFINIZIONI

ENTI NON COMMERCIALI



Non esiste una definizione giuridica di «ente non commerciale». Con tale espressione si identificano gli enti che esercitano la propria attività in assenza di **scopo di lucro soggettivo**, ossia senza distribuzione di utili (c.d. «*enti non profit*»). Sono disciplinati dal Libro I c.c. (associazioni, fondazioni e comitati).

ENTI DEL TERZO SETTORE



Non esiste una definizione giuridica di «ente del Terzo Settore». Si tratta di enti non commerciali che perseguono **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**. Il legislatore ha ritenuto tali enti meritevoli di tutela ed ha creato, per loro, un'apposita normativa civilistica e tributaria racchiusa nel Codice del Terzo Settore. Vi rientrano anche le «Imprese Sociali».

ENTI ECCLESIASTICI



Sono enti propri dell'ordinamento canonico che sorgono e sono regolati dalle norme dell'ordinamento della Chiesa. Sorgono, quindi, con un **atto dell'autorità ecclesiastica** e non di un notaio. Il riconoscimento da parte dello Stato avviene attraverso l'iscrizione nel Registro delle Persone Giuridiche curato dalla Prefettura. Sono EECR le Diocesi, le Parrocchie, gli Istituti Religiosi con le relative Case, le Fondazioni canoniche e le Fabbricerie.



L'Ente Ecclesiastico nell'ordinamento tributario

Norme che disciplinano l'Ente Ecclesiastico:

- L. 121/1985 - Accordo di revisione del Concordato Lateranense
- L. 222/1985 - Disposizioni sugli enti e i beni ecclesiastici

Art. 7, comma 3 della L. 121/1985 (Equiparazione concordataria)

«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 (...).».

Art. 2 della L. 222/1985 (fine di religione e culto)

«Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari.

Per le altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta, in conformità alle disposizioni dell'articolo 16.»



FINE DI RELIGIONE E CULTO

**Art. 2 della L.
222/1985**

- Enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa (*CEI, regioni e province ecclesiastiche, diocesi, abbazie e prelatore territoriali, vicariati foranei, capitoli, parrocchie, chiese, cappellanie*),
- gli istituti religiosi,
- i seminari.

- Le altre persone giuridiche canoniche,
- le fondazioni,
- gli enti ecclesiastici che non hanno personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa.

ACCERTATO DI VOLTA IN VOLTA

Per tale accertamento occorre verificare lo svolgimento in concreto delle attività di cui all'art. 16 della L. 222/1985.

PRESUNTO

Si tratta di una presunzione legale che non ammette prova contraria.

Tale presunzione ci consente di operare *ex lege* l'equiparazione tra i suddetti enti e quelli che svolgono attività di beneficenza e istruzione.

Art. 16 della L. 222/1985

Si considerano attività di religione e culto quelle dirette:

- all'esercizio del culto,
- alla cura delle anime,
- alla formazione del clero e dei religiosi,
- a scopi missionari,
- alla catechesi,
- all'educazione cristiana.



ENTI ECCLESIASTICI

«attività diverse»

Art. 15, L. 222/1985

Possono svolgere attività diverse da quelle di religione e culto.

Si tratta delle seguenti attività:

- assistenza,
- beneficenza,
- istruzione,
- educazione,
- cultura,
- attività commerciali (es. bar parrocchiale, attività di affitto spazi).

Regime fiscale delle attività diverse

Articolo 7, comma 3 della L. 121/1985

Le attività diverse da quelle di religione e di culto, (...), 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.



IRES – Imposta sul reddito delle società

Ai fini della tassazione del reddito, agli EE si applicano le norme previste per gli enti non commerciali (artt. 143 – 150 TUIR).

Art. 143, comma 1, TUIR

Il reddito complessivo degli enti non commerciali residenti, è formato dalle seguenti categorie reddituali:

- redditi fondiari;
- redditi di capitale;
- redditi di impresa;
- redditi diversi.

Il reddito complessivo degli enti non commerciali è quindi costituito, in linea generale, dalla sommatoria dei redditi di ciascuna categoria.



REDDITI FONDIARI

Sono produttivi di reddito fondiario tutti i terreni e i fabbricati:

- situati nel territorio dello Stato,
- che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel Catasto dei terreni o nel Catasto edilizio urbano (art. 25, co. 1 del TUIR).

SOGGETTI PASSIVI	SOGGETTI ESCLUSI
▪ Proprietario ▪ Usufruttuario ▪ Titolare di diritto di enfiteusi ▪ Titolare di altro diritto reale di godimento (es. diritto di superficie)	▪ Nudo proprietario ▪ Locatario ▪ Comodatario

Nei casi di contitolarità della proprietà o altro diritto reale sull'immobile o di coesistenza di più diritti reali su di esso, il reddito fondiario concorrerà **pro-quota** alla formazione del reddito di ciascun proprietario o titolare del diritto reale.



REDDITI FONDIARI

REDDITO DEI TERRENI

Il reddito dei terreni si distingue in:

- reddito dominicale (proprietario del fondo),
- reddito agrario (reddito derivante dall'esercizio di attività agricole).

Reddito dominicale

Tale reddito è soltanto "figurativo", in quanto stimato catastalmente, ed è determinato (sulla base delle tariffe d'estimo) in funzione:

- dell'estensione del terreno;
- della zona di ubicazione del terreno;
- della coltura praticatavi.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO DOMINICALE

Rendita catastale	€ 100
Rivalutazione art. 3, co. 50 della L. 662/96	80%
Rendita rivalutata (intermedia)	€ 180
Rivalutazione art. 1, co. 512 della L. 228/2012	30%
Rendita rivalutata (finale)	€ 234



REDDITI FONDIARI

REDDITO DEI FABBRICATI

Il reddito fondiario derivante dal possesso (in capo al proprietario, usufruttuario o titolare di un diritto reale) di unità immobiliari si determina prendendo la rendita catastale risultante in Catasto e rivalutandola del 5%.

**Reddito
fondiario
imponibile**



**Rendita
catastale x 1,05**

UNITA' IMMOBILIARI LOCATE

Ai fini della determinazione del reddito fondiario rileva il canone pattuito nel contratto di locazione e non quello effettivamente percepito.

Se il fabbricato è locato a terzi, il reddito imponibile è dato dal maggiore tra:

- il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto del 5% (eccetto per quel che si dirà con riferimento ai fabbricati di interesse storico-artistico);
- la rendita catastale, opportunamente rivalutata del 5%.



REDDITI FONDIARI

IMMOBILI ESENTI - Art. 36, comma 3, TUIR

Non si considerano produttive di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, compresi i monasteri di clausura (...) e le loro pertinenze.

EDIFICI DI CULTO

- Vi rientrano sicuramente gli immobili accatastati nella categoria E/7 – «*Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti*».
- L'esenzione prescinde dalla categoria catastale dell'edificio.

PERTINENZA DELL'EDIFICIO DI CULTO

- va intesa in senso civilistico (artt. 817 e 818 c.c.);
- non ha limite numerico;
- non riguarda, né esclude particolari categorie catastali.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, si considerano pertinenze:

- l'abitazione del parroco;
- l'oratorio;
- le altre strutture del complesso parrocchiale in cui la parrocchia svolge direttamente le proprie attività istituzionali e che si pongano con essa in rapporto di strumentalità (es. locali destinati alla catechesi, ad ufficio amministrativo, ecc.).



Gli immobili «pertinenziali» inutilizzati, non essendo impiegati per attività pastorali, non beneficiano dell'esenzione (Vedi IMU).



REDDITI FONDIARI

IMMOBILI DI INTERESSE STORICO-ARTISTICO

BENI IMMOBILI VINCOLATI

(art. 10, co. 1, D. Lgs. N. 42
del 2004)

Codice dei beni culturali e
del paesaggio

Beni immobili (che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico) appartenenti:

- allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali,
- ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro,
- ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

Art. 144, comma 1, TUIR

**Reddito
fondiario
imponibile**



**Rendita
catastale x 1,05**



2



Se il fabbricato è locato a terzi, il reddito imponibile è dato dal maggiore tra:

- il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto del 35%;
- la rendita catastale, opportunamente rivalutata del 5%, ridotta del 50% (Ris. 114/E del 2012).



REDDITI FONDIARI

IMMOBILI DI INTERESSE STORICO-ARTISTICO

VIC obbligatoria ai fini delle agevolazioni fiscali?

La Cassazione, con un orientamento consolidato, ha chiarito che:

- vige una presunzione di interesse storico per i beni che siano opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risalga ad oltre settanta anni [...];
- ai fini dell'applicazione dell'agevolazione non è necessaria la preesistenza di un formale provvedimento emesso dall'autorità amministrativa che riconosca l'interesse culturale (ai sensi del citato art. 13 del D. Lgs. n. 42 del 2004);
- il provvedimento di verifica dell'interesse culturale ha natura ricognitiva destinato all'assolvimento di esigenze di certezza dei rapporti giuridici e, segnatamente, di quelli tributari.

Le agevolazioni fiscali possono essere fruite soltanto se vi è certezza della sussistenza del vincolo (indipendentemente dal provvedimento che lo attesta: VIC).

Tuttavia, in termini prudenziali, suggeriamo di richiedere sempre la VIC prima di beneficiare delle agevolazioni fiscali (IRES e IMU).



REDDITI DI CAPITALE

Si tratta dei proventi derivanti dall'impiego di capitale (es. da titoli e altre forme di investimento del risparmio).

Proponiamo, di seguito, una sintesi delle fattispecie più comuni.

Tipologia	Regime fiscale applicabile all'EE
Interessi e altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti (art. 44 , co. 1 lett. a) del TUIR).	Si applica una ritenuta a titolo di imposta del 26%. Da non riportare in dichiarazione (Unico ENC) in quanto la tassazione avviene ad opera dell'intermediario bancario.
Interessi e altri proventi delle obbligazioni, altri titoli e certificati di massa (art. 44 , co. 1 lett. b) del TUIR).	▪ Si applica una ritenuta a titolo di imposta del 26%; ▪ Titoli di stato (BOT e CCT) si applica un'imposta sostitutiva del 12,5%. Da non riportare in dichiarazione (Unico ENC) in quanto la tassazione avviene ad opera dell'intermediario bancario.
Utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti (art. 44 , co. 1 lett. e) del TUIR).	Tassazione 100% del loro ammontare. Se percepiti nell'ambito dell'attività istituzionale, e se reimpiegati nella stessa, concorrono alla formazione della base imponibile nella misura del 50% del loro ammontare. Devono essere riportati in dichiarazione (Unico ENC) per l'assoggettamento a tassazione.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che - in presenza di tutti i requisiti richiesti dalla Legge (art. 1, commi da 44 a 47, legge 30 dicembre 2020, n. 178) - anche i dividendi possono beneficiare dell'aliquota IRES dimezzata.

Sul punto Circolare 35/E del 2023 par. 4.

2026

Ufficio Advocatura



REDDITI DI IMPRESA

Redditi derivanti dallo svolgimento:

- in modo abituale,
- di attività economiche,
- organizzate in forma di impresa.
- (...).

A titolo esemplificativo e non esaustivo, si considerano attività economiche:

- di istruzione (scuole di ogni ordine e grado, asili),
- culturali (cinema, musei, teatro),
- ricettive (case per ferie e alberghi),
- ricreative (bar oratorio).

Obblighi contabili	Scritture contabili obbligatorie, libro cespiti ammortizzabili e tenuta dei registri IVA.
IVA	Apertura p. IVA e applicazione del regime IVA specifico per settore di attività.
REA	Obbligo di iscrizione al REA.
Obblighi dichiarativi	Unico ENC e IRAP (anche in assenza di reddito imponibile) + IVA
Modelli ISA	Il modello applicabile si individua sulla base del codice ateco dell'attività svolta. In presenza di uno studio approvato, sussiste obbligo di compilazione.



REDDITI DI IMPRESA

Art. 144, TUIR

Stabilisce regole specifiche per gli enti non commerciali che svolgono attività commerciale con riferimento a:

- aspetti contabili (comma 2),
- beni strumentali (comma 3),
- costi promiscui (comma 4).

REGOLE CONTABILI

«Per l'attività commerciale esercitata, gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata».

La separazione tra attività istituzionale e commerciale può essere attuata:

- attraverso l'istituzione di impianti contabili nettamente distinti tra le due attività;
- attraverso l'applicazione di metodi che permettano l'individuazione delle voci riconducibili a ciascuna attività (ris. Agenzia delle Entrate 13.3.2002 n. 86 e Cass. 22.9.2021 n. 25628).

Scelta
raccomandata

REGIME CONTABILE	SEMPLIFICATO	Prestazioni di servizi: ricavi < 500.000 euro
		Altre attività: ricavi < 800.000 euro
	ORDINARIO	Prestazioni di servizi: ricavi > 500.001 euro
		Altre attività: ricavi > 800.001 euro



REDDITI DI IMPRESA

BENI STRUMENTALI

In sintesi, per ciò che ci interessa, sono appartenenti all'impresa i beni iscritti:

- nell'inventario (cfr. art. 2217 c.c.), nel caso di soggetti in contabilità ordinaria;
- nel registro dei beni ammortizzabili, nel caso di soggetti in contabilità semplificata.

Con riferimento all'immobile nel quale si svolge l'attività commerciale, l'Ente può scegliere se inserirlo nella «sfera commerciale» o lasciarlo nella «sfera istituzionale» (Ris. 210/E dell'8/08/2007).

Tale scelta ha precise conseguenze che dipendono dal diverso regime fiscale cui sono assoggettati gli immobili.

IMMOBILI - SFERA COMMERCIALE

No tassazione della rendita

Locazione – tassata come reddito di impresa

Cessione – plusvalenze imponibili / minusvalenze deducibili

IMMOBILI – SFERA ISTITUZIONALE

Tassati in base alla rendita

Locazione – tassata *ex art. 37* del TUIR

Cessione - esente se posseduti da più di 5 anni

Attenzione! Il passaggio di un immobile dalla sfera commerciale alla sfera istituzionale determina l'emersione di plusvalenze imponibili per destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 86, TUIR).



REDDITI DI IMPRESA

COSTI PROMISCUI

Si tratta di costi riferibili contemporaneamente sia all'attività commerciale che a quella istituzionale (es. utenze, pulizie, ecc.).

**CRITERIO DI
RIPARTIZIONE**



Ricavi e proventi commerciali

Ricavi e proventi complessivi



**REDDITI
QUADRO RS**
Prospetti comuni ai quadri
RC, RD, RE, RF, RG, RH
e prospetti vari

PERIODO D'IMPOSTA 2024

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--

**Deducibilità delle
spese e componenti
negativi promiscui**

RS24	Ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa	,00
RS25	Ricavi e proventi, compresi quelli relativi all'attività istituzionale	,00
RS26	Spese e altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività	,00

Sulla base della compilazione del suddetto prospetto, è possibile determinare la variazione in aumento, pari alla quota non deducibile dei costi promiscui, da indicare nel rigo RF27 oppure, per gli enti in contabilità semplificata, nel rigo RG22, col. 11.



REDDITI DI IMPRESA

Art. 145, TUIR – Determinazione forfetaria del reddito

A chi si applica?

Enti non commerciali che adottano il regime di contabilità semplificata (art. 18, DPR 600/1973).

Come?

BASE IMPONIBILE:

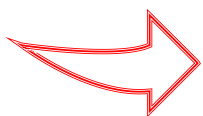
- + % redditività sui ricavi
- + plusvalenze patrimoniali
- + sopravvenienze attive
- + dividendi
- + proventi immobiliari (se conseguiti nell'attività di impresa).

È proprio questo
l'elemento di
forfettizzazione

A chi conviene?

A quegli enti la cui attività commerciale è caratterizzata da:

- forte presenza di costi promiscui,
- bassa incidenza di costi deducibili (es. a causa di una forte presenza di lavoro volontario).



Questo regime forfetario è applicabile dietro l'esercizio di un'apposita opzione, da esercitare nel Modello Unico ENC.



REDDITI DI IMPRESA

Art. 145, TUIR – Determinazione forfetaria del reddito

TIPO DI ATTIVITA'	LIMITE DI RICAVI	COEFFICIENTE	% COSTI
Prestazioni di servizi	Fino a 15.493,71 €	15%	85%
	Da 15.493,72 € a 500.000,00 €	25%	75%
Altre attività	Fino a 25.822,84 €	10%	90%
	Da 25.822,84 € a 800.000,00 €	15%	85%

Esempio: Una Parrocchia svolge l'attività di locazione spazi (prestazione di servizi) realizzando ricavi per 30.000 €. Non vi sono ulteriori componenti positivi (plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e proventi immobiliari) da assoggettare a tassazione.

	RICAVI	COSTI	UTILE FORF.
1° SCAGL.	15.493,71 €	13.169,65 €	2.324,06 €
2° SCAGL.	14.506,29 €	10.879,72 €	3.626,57 €
TOTALE	30.000,00 €	24.049,37 €	5.950,63 €



Esempio di
compilazione

Determinazione del reddito

Ricavi di cui ai commi 1 (lett. a) e b)) e 2 dell'art. 85			Attività in regime forfetario															
RG2	(di cui con emissione di fattura	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	7								
						5	,00	6	,00		,00							
RG3	Altri proventi considerati ricavi										,00							
RG4	Ricavi per la determinazione forfetaria del reddito ai sensi dell'art. 145 del Tuir										1	2	30.000	,00				
RG5	Ricavi non annotati nelle scritture contabili										ISA							
		1	,00							2	,00							
RG6	Plusvalenze patrimoniali										1	,00	2	,00				
RG7	Sopravvenienze attive												,00					
RG10	Altri componenti positivi	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00								
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00								
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00								
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00								
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00								
		31	32	,00							33	,00						
RG12 TOTALE COMPONENTI POSITIVI (sommare gli importi da rigo RG2 a rigo RG10)												30.000	,00					
RG13	Esistenze iniziali										Art. 92		Art. 93		Art. 94			
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00									
RG15	Costi per l'acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci												,00					
RG16	Spese per lavoro dipendente e assimilato e di lavoro autonomo												,00					
RG17	Utili spettanti agli associati in partecipazione												,00					
RG18	Quote di ammortamento												,00					
RG19	Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46												,00					
RG20	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali												,00					
RG21	Costi per attività in regime forfetario										1	,00	2	24.049	,00	3	24.049	,00
RG22	Altri componenti negativi	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00								
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00								
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00								
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00								
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00								
		31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	37	,00						
PATENT BOX										Ruling		Documentazione						
RG23	Reddito detassato										1	,00	2	,00	3	,00		
IMPRESE SOCIALI										Reddito di attività trasferite nel territorio dello Stato								
		4	,00	5	,00	5A	,00	6	,00									
RG24 TOTALE COMPONENTI NEGATIVI (sommare gli importi da rigo RG13 a rigo RG23)												24.049	,00					
RG25 Differenza (Rigo RG12 – RG24)												5.951	,00					



REDDITI DI IMPRESA

POS E PAGAMENTI ELETTRONICI

Che cos'è il POS

Sta per «*Point of sale*».

E' lo strumento attraverso il quale si possono effettuare pagamenti elettronici mediante carte di pagamento (credito/debito).

Obbligo

(Art. 15, comma 4 DL
179/2012)

Con decorrenza 1 gennaio 2014, ha introdotto l'obbligo accettare pagamenti elettronici per coloro che svolgono attività di vendita di prodotti e prestazioni di servizi (anche professionali).

Tale obbligo riguarda anche gli enti ecclesiastici limitatamente all'attività commerciale svolta.

Sanzioni

(Art. 15, comma 4 bis
DL 179/2012, così
come introdotto
dall'art. art. 19-ter
co. 1 lett. b) del DL
152/2021)

A decorrere dal 31.06.2022, in caso di mancata accettazione di pagamenti elettronici è prevista una sanzione pari a 30 euro aumentata del 4% del valore della transazione rifiutata.

L'accertamento delle violazioni compete agli ufficiali e gli agenti di polizia giudiziaria.

L'autorità competente a ricevere il rapporto relativo alle violazioni in questione è il Prefetto della provincia nella quale è stata commessa la violazione.



REDDITI DI IMPRESA

POS E OBBLIGO DI COLLEGAMENTO AI REGISTRATORI DI CASSA

Obbligo

(art. 1 commi 74 e 77
della L. 207/2024 -
legge di bilancio
2025)

È stato introdotto, con decorrenza 1.01.2026, l'obbligo di collegamento tra i registratori telematici e gli strumenti di pagamento elettronico utilizzati (es. *pos*, *satispay* o altre app di pagamento).

Tale obbligo riguarda anche gli enti ecclesiastici limitatamente all'attività commerciale svolta per le quali sussiste l'obbligo di POS (obbligo di accettare pagamenti elettronici).

Modalità

(provvedimento n.
424470/2025)

Il «collegamento» richiesto dalla normativa consiste in una comunicazione all'Agenzia delle entrate attraverso un'apposita funzionalità messa a disposizione all'interno del portale web "*Fatture e Corrispettivi*".

Gli esercenti che utilizzano il registratore telematico (e quelli che adotteranno una soluzione software) devono registrare il collegamento con i POS attraverso la funzionalità web «*Gestione collegamenti*».

In concreto il collegamento avviene tra matricola del RT e il dato identificativo univoco dei POS.

Per ulteriori
dettagli si rinvia
alla Guida
Operativa alla
procedura WEB
19 Febbraio 2026



REDDITI DI IMPRESA

POS E OBBLIGO DI COLLEGAMENTO AI REGISTRATORI DI CASSA

Attività di cine-teatro

Risposta interpello Agenzia Entrate 27.11.2025 n. 298

In caso di attività rientranti tra quelle di cui alla Tabella C allegata al DPR 633/72, i cui corrispettivi sono certificati mediante titoli di accesso ai sensi dell'art. 74-*quater* del medesimo decreto, non sussiste l'obbligo di trasmissione dei corrispettivi, in quanto i relativi dati sono già oggetto di separata trasmissione alla SIAE, che li rende a sua volta disponibili all'Agenzia delle Entrate.

Le suddette attività (elencate nella Tabella C del DPR 633/1972) non rientrano nell'obbligo di collegamento del POS al registratore telematico.

Ricordiamo che tra le attività elencate nella Tabella C del DPR 633/1972 vi rientra quella di cinema e teatro.

L'obbligo, tuttavia, sussiste per le attività accessorie (es. bar) che devono essere documentate da scontrino fiscale.



REDDITI DI IMPRESA

POS E OBBLIGO DI COLLEGAMENTO AI REGISTRATORI DI CASSA

Attività scolastica? Quali conseguenze?

Il corrispettivo per rette scolastiche è esente da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 20 del DPR 633/1972.

Frequentemente, per la gestione dell'attività scolastica si opta per la dispensa degli adempimenti IVA (obbligo di fatturazione e registrazione delle operazioni) ai sensi dell'art. 36 *bis* del DPR 633/1972.

Sebbene la norma faccia riferimento ai soli obblighi di “fatturazione e registrazione”, l'esonero deve considerarsi riferito anche all'emissione della ricevuta o dello scontrino fiscale.

Sul punto il Ministero delle Finanze con la risoluzione n. 320230/85 ha esonerato dall'obbligo di emissione della ricevuta fiscale / emissione dello scontrino una casa di riposo che aveva optato deciso di avvalersi dell'opzione di cui all'art. 36-*bis* del DPR 633/72 (trattandosi di prestazioni esenti ex art. 10 n. 21) del DPR 633/72.



REDDITI DI IMPRESA

POS E OBBLIGO DI COLLEGAMENTO AI REGISTRATORI DI CASSA

Attività scolastica

Risposta interpello Agenzia Entrate 20.2.2026 n. 44

Senza obbligo di collegamento il POS usato solo per vendite esonerate dai corrispettivi. L'obbligo sussiste invece se lo strumento di pagamento è impiegato anche per altre attività.

Laddove vi sia un utilizzo “misto” del POS (sia per incassi relativi ad attività di vendita soggette a trasmissione dei corrispettivi, sia per incassi relativi ad attività esonerate), lo strumento di pagamento elettronico dovrà essere collegato allo strumento utilizzato per la certificazione fiscale.

L'interpello è reso ad una società che svolge attività ricreativa di bowling, sala giochi, ping pong, bar e ristorante.

Bowling -> soggetta all'imposta sugli intrattenimenti e quindi esonerata dall'obbligo di emissione dei corrispettivi.

Sala giochi / Ping pong -> esonero di certificazione corrispettivi specificatamente previsto dal DM 10.05.2019.

Bar Ristorante - > obbligo certificazione corrispettivi e collegamento POS al RT.



REDDITI DIVERSI

Individuati dall'art. 67, TUIR.

L'elencazione, che assume carattere tassativo, ricomprende in via residuale quei redditi che non sono ricompresi in altre categorie del TUIR.

Si propone, di seguito, una sintesi delle fattispecie più comuni.

PLUSVALENZE IMMOBILIARI

- cessione a titolo oneroso di immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni (se l'immobile è ricevuto per donazione il quinquennio decorre dalla data di acquisto del donante);
- cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria (indipendentemente dal periodo di possesso).

OBBLIGHI DI FARE, NON FARE E PERMETTERE

- concessioni di spazi pubblicitari;
- indennità derivanti dalla stipula di accordi transattivi.

REDDITI DERIVANTI DAL GODIMENTO DEI BENI

- da concessione in usufrutto, costituzione degli altri diritti reali di godimento (diritto di superficie).

ATTIVITA' COMMERCIALI OCCASIONALI

- affitto spazi (modalità non abituale).



REDDITI DIVERSI

DIRITTO DI SUPERFICIE

Per effetto delle disposizioni introdotte dalla L. 213/2023, in vigore dagli atti stipulati dall'1.1.2024, occorre distinguere tra:

- ✓ **cessione** del diritto di superficie che si ha «*se il disponente si spoglia contestualmente e integralmente di ogni diritto reale sul bene*»;
- ✓ **costituzione** del diritto di superficie che si ha «*quando il soggetto disponente mantiene un diritto reale sul bene immobile*».

Tali definizioni sono contenute nella norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1 comma 1 bis del DL 84/2025.

La **cessione** del diritto di superficie è, pertanto, regolata ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR: genera un reddito diverso imponibile quando avviene entro 5 anni dalla costruzione o dall'acquisto, si tassa la plusvalenza (cioè la differenza tra corrispettivo percepito e il costo storico di acquisto o costruzione).

La **costituzione** del diritto di superficie è, invece, regolata dall'art. 67, comma 1, lett. h) del TUIR: l'operazione genera sempre un reddito tassabile dato dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla produzione del reddito; non rileva il periodo di possesso dell'immobile.

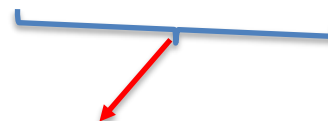
L'atto con cui viene ceduta la sola proprietà superficiaria di un fabbricato già edificato rientra nella lett. h) dell'art. 67 del TUIR, in quanto il *dante causa* mantiene la titolarità del suolo (Interpello Agenzia n. 129/2025).



ALIQUOTA IRES

Si applica al reddito complessivo netto (143, TUIR).

Aliquota ordinaria	24% (art. 77, TUIR)
Aliquota agevolata	12% (art. 6, DPR 601/1973)



DPR 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;
(...).



Si è passati da un'interpretazione soggettiva ad un'interpretazione oggettiva.

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

Successivamente, l'aliquota agevolata è stata applicata solo ad alcuni tipi di redditi.



ALIQUTA IRES

Documenti rilevanti dell'Agenzia delle Entrate

- Circolare 15/E del 17 maggio 2022;
- Circolare 35/E del 28 dicembre 2023.

Circolare 15/E del 17 maggio 2022

Identifica due tipologie di redditi alle quali è riconosciuto il beneficio dell'aliquota ridotta:

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



ALIQUOTA IRES

Le attività commerciali strumentali ai fini di religione o di culto

«Rientrano eccezionalmente nel **regime agevolativo** i 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».

REQUISITI

- Svolgimento in maniera non prevalente e non esclusivo,
- rapporto di strumentalità diretta e immediata con il fine di religione e culto.



DEVONO COESISTERE
CONTEMPORANEAMENTE
(NON SONO ALTERNATIVI
TRA LORO).



Aliquota
12%

Cosa significa «strumentalità diretta e immediata»?

Circolare 35/E del 28 dicembre 2023

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*».



ALiquota IRES

FATTISPECIE AGEVOLABILI

OSPITALITA' RELIGIOSA (struttura ricettiva)

1. esercitata nello svolgimento dell'attività di formazione del clero e dei religiosi, di catechesi e di educazione cristiana dei fedeli, nonché nell'ambito di specifici percorsi religiosi dedicati ai fedeli,
2. riservata ai soli destinatari di dette attività o percorsi,
3. si deve porre in un rapporto strumentale e accessorio alla finalità religiosa.

Ospitalità a gruppi parrocchiali (es. case per ferie o 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. Si ritiene, pertanto, che il reddito derivante dall'attività ricettiva, sia agevolabile in considerazione delle specifiche modalità di accesso al servizio.

Bar Parrocchiali / 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.

Sale della Comunità

- programmazione a tema religioso o comunque connesso con il fine di religione o di culto.



ALiquOTA IRES

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 parrocchiali e quindi si applicano ai relativi redditi **l'aliquota piena**.

ATTIVITA' SCOLASTICA
(scuole di ogni ordine e grado)



Aliquota
24%



ALiquota IRES

Redditi derivanti dal «mero godimento» del patrimonio immobiliare

L'Agenzia delle Entrate parte dal presupposto che «*l'attività istituzionale degli enti religiosi, ossia quella di "religione o di culto", è per sua natura connotata dalla "gratuità", caratteristica "intrinseca" dei "fini di religione o di culto"*».

Pertanto, riconosce che l'Ente ecclesiastico debba procacciarsi i mezzi economici destinati al sostentamento dell'attività di religione e culto e, tale circostanza, giustifica l'applicazione dell'aliquota agevolata.

**Redditi derivanti
dall'attività di
mero godimento
del patrimonio
immobiliare**



Dalla lettura delle Circolari emergono due requisiti imprescindibili:

1. deve trattarsi di redditi derivanti dall'utilizzo non «imprenditoriale» del patrimonio immobiliare;
2. i proventi realizzati dall'attività di mero godimento del patrimonio immobiliare devono essere impiegati nell'attività istituzionale (criterio finanziario).

L'Agenzia delle Entrate non fornisce una definizione generale di questi redditi.

Sono sicuramente ricompresi in tale categoria:

- redditi derivanti dalla locazione di immobili (purché svolti in modalità non imprenditoriale);
- redditi derivanti dalla cessione degli immobili oggetto di mero godimento.



ALIQUTA IRES

GESTIONE STATICO-CONSERVATIVA DEL PATRIMONIO

Cosa significa che l'attività deve essere svolta in modalità non imprenditoriale?

Significa che l'attività deve essere svolta in assenza di un'organizzazione di impresa, cioè **senza l'impiego di «strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, ovvero che non si avvalga di altri strumenti propri degli operatori di mercato».**

Esempi tratti dalla Circolare 35/E del 28 dicembre 2023

ESEMPIO 1

Si potrebbe incorrere in una gestione degli immobili di tipo commerciale nel caso in cui l'ente disponga di una pluralità di immobili che concede in locazione per brevi periodi di tempo, pubblicizzando gli annunci relativi alla locazione dei propri immobili anche attraverso portali telematici, e assicurando una determinata gamma di servizi accessori (fornitura di pasti, auto, guide turistiche o altri servizi collaterali) che implichi l'adozione di un sistema organizzativo complesso.

ESEMPIO 2

*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.*



ALiquota IRES

ALTRI REDDITI AGEVOLABILI

Sebbene l'Agenzia delle Entrate faccia riferimento esclusivamente ai redditi da locazione ed alla cessione di immobili oggetto del mero godimento, riteniamo che i chiarimenti forniti possano applicarsi anche ad ulteriori fattispecie:

- redditi fondiari derivanti dall'affitto di terreni agricoli da dichiarare nel Quadro RA;
- 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 di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli (art. 67, c. 1, lett. e);
 - i redditi derivanti da beni immobili situati all'estero (art. 67, c. 1, lett. f);
 - i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto di beni immobili e dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento (art. 67, c. 1, lett. h).

Fattispecie introdotta dalla
Legge di Bilancio 2024 (L.
30.12.2023 n. 213)



ALiquota IRES

DESTINAZIONE DEI PROVENTI AGEVOLATI ALLE ATTIVITA' ISTITUZIONALI

Aliquota IRES agevolata



I proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare devono essere effettivamente impiegati nell'attività istituzionale dell'ente (Circolare 15/E 2022).

Il suddetto principio, viene chiarito, a titolo esemplificativo, dalla Circolare 35/E del 2023. Sono considerati agevolabili i seguenti utilizzi:

- impiego in più anni;
- utilizzo parziale per finanziare un'altra attività parimenti agevolabile, svolta dagli stessi enti religiosi;
- utilizzo interventi manutentivi/risanamento su immobili, ancorché di durata pluriennale;
- accantonati 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;
- impiego in attività finanziarie **prive** di rischio, per un tempo e durata coerenti con il programma di reimpiego dei proventi nell'attività istituzionale (ad esempio in titoli di Stato).

I proventi derivanti dall'investimento finanziario devono anch'essi essere reimpiegati nell'attività istituzionale.

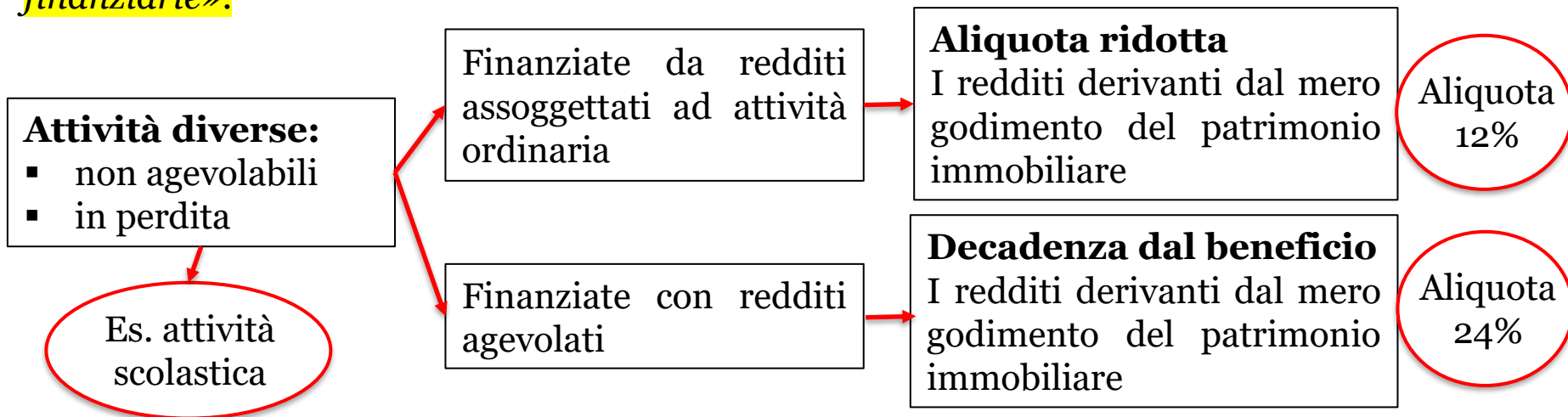




ALiquota IRES

DESTINAZIONE DEI PROVENTI AGEVOLATI ALLE ATTIVITA' DI RELIGIONE E CULTO – ONERE PROBATORIO

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che qualora **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*».



Attenzione alle spese promiscue, cioè riferibili indistintamente ad attività istituzionali e attività diverse non agevolabili! Tali spese devono essere ridotte al minimo e finanziate dall'attività che non beneficia dell'aliquota dimezzata.



ALiquota IRES

DESTINAZIONE DEI PROVENTI ALLE ATTIVITA' DI RELIGIONE E CULTO – ONERE PROBATORIO

La Circolare 35/E del 28 dicembre 2023 ribadisce che «*in base ai principi generali dell'ordinamento giuridico, trattandosi di una agevolazione fiscale, ricade sul **soggetto richiedente** l'onere di provare il mancato trasferimento di fondi dall'attività istituzionale a quella commerciale*» non agevolata.

Documentazione utile ai fini dell'assolvimento dell'onere probatorio:

- il rendiconto istituzionale e commerciale e la documentazione inerente la contabilità separata in caso di svolgimento di attività commerciali;
- 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 (ulteriore 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.



ALiquota IRES

DESTINAZIONE DEI PROVENTI AGEVOLATI ALLE ATTIVITA' DI RELIGIONE E CULTO – ONERE PROBATORIO

Quanti conti correnti è opportuno creare per assolvere efficacemente all'onere probatorio richiesto dall'Agenzia delle Entrate?

ATTIVITA' ISTITUZIONALE	ATTIVITA' COMMERCIALE NON AGEVOLATA (es. affitto spazi parrocchiali, scuola)
ATTIVITA' DI MERO GODIMENTO DEL PATRIMONIO IMMOBILIARE (es. locazione)	ATTIVITA' COMMERCIALE AGEVOLATA (es. bar e sale della comunità)



CREDITO D'IMPOSTA SU PAGAMENTI ELETTRONICI

Art. 22 del DL 124/2019



Disciplina un credito d'imposta per le commissioni addebitate in relazione ai pagamenti elettronici ricevuti da privati.

Soggetti beneficiari



I beneficiari sono gli esercenti attività di impresa, arte o professioni che nell'anno d'imposta precedente abbiano avuto ricavi e compensi non superiori a 400.000 euro.

Ammontare del credito



È riconosciuto nella misura del 30% delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate tramite sistemi di pagamento elettronici (carte di credito, debito, prepagate, ecc.).

Sono agevolabili soltanto le commissioni addebitate per transazioni intercorse con consumatori finali.

Modalità di utilizzo



Può essere utilizzato esclusivamente in compensazione tramite F24 (codice tributo 6916) a decorrere dal mese successivo a quello di sostenimento della spesa (deve essere autoliquidato dal richiedente).



CREDITO D'IMPOSTA SU PAGAMENTI ELETTRONICI

Obbligo di comunicazione

L'Agenzia delle Entrate, per effettuare i controlli sulla spettanza del credito, ha imposto agli operatori che mettono a disposizione i POS, di comunicare periodicamente all'Agenzia delle Entrate le informazioni necessarie a controllare la spettanza del credito di imposta.

Irrilevanza del credito

È irrilevante sotto il profilo IRES e IRAP.

Deve essere iscritto nella contabilità commerciale (come sopravvenienza attiva / contributo a fondo perduto).

Per garantire la neutralità fiscale si dovrà procedere effettuando una variazione in diminuzione di pari importo.

Modalità di compilazione Unico ENC

Il credito d'imposta dovrà essere indicato nel quadro RU (codice credito H3) della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui si può considerare maturato.

Se l'utilizzo del credito maturato in un'annualità si protrae per più periodi di imposta, la parte residuale dovrà essere riportata negli esercizi successivi fino a completo esaurimento.

Conservazione dei documenti

La documentazione contabile comprovante il sostenimento della spesa (es. conto corrente) deve essere conservata per 10 anni dall'anno di utilizzo del credito.



IRAP – Imposta regionale sulle attività produttive D. Lgs. 446/1997

SOGGETTI PASSIVI	D. LGS. 446/1997
Enti commerciali esercenti in via esclusiva o principale attività commerciali.	Art. 3, co. 1 lett. a)
Enti privati non commerciali non esercenti attività commerciali.	Art. 3, co. 1 lett. e)

ENTI CHE SVOLGONO SOLO
ATTIVITA' ISTITUZIONALE



METODO RETRIBUTIVO

- [Art. 10](#), co. 1 del D. Lgs. 446/97 (lavoro dipendente, redditi assimilati a lavoro dipendente, co.co.co, compensi per lavoro autonomo occasionale, obblighi fare non fare e permettere).

ENTI CHE SVOLGONO ATTIVITA'
ISTITUZIONALE E COMMERCIALE



METODO MISTO

- [Art. 5](#) del D. Lgs. 446/97
- [Art. 17](#), co. 2 del D. Lgs. 446/97, nel caso in cui l'ente proceda alla determinazione forfettaria dell'IRES.



IMU – IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA

Art. 1, commi da 739 a 783, della legge n. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) e successive modificazioni.

PRESUPPOSTO



Possesso fabbricati, terreni agricoli e aree fabbricabili su tutto il territorio nazionale.

SOGGETTO PASSIVO



- Proprietario.
- Titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie.
- Concessionario di aree demaniali.

SOGGETTO ATTIVO



Comune con riferimento agli immobili la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul territorio del comune stesso.

BASE IMPONIBILE



Valore degli immobili che viene determinato con regole diverse a seconda che si tratti di fabbricato, area edificabile o terreno agricolo.

TERMINI DI VERSAMENTO PER ENC



- 16 giugno e 16 dicembre: per un importo pari al 50% dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno precedente;
- 16 giugno dell'anno successivo: eventuale conguaglio.



IMU

DICHIARAZIONE IMU



IMPOSTA MUNICIPALE
PROPRIA
ENTI NON
COMMERCIALI
DICHIARAZIONE 20__
PERIODO D'IMPOSTA 20__

SOGGETTI OBBLIGATI (art. 1, co. 770 L. 160/2019)

Enti non commerciali (tra cui anche le Parrocchie e gli altri EE) che possiedono almeno un **immobile esente** in quanto **utilizzato per le proprie attività istituzionali, svolte con modalità non commerciali** (art. 1, co. 759, lett. g) L. 160/2019).

I suddetti enti devono indicare nella Dichiarazione IMU **tutti** gli immobili di cui sono in possesso, siti nel Comune destinatario della dichiarazione.

Pertanto, devono essere inclusi, gli immobili:

- **ESENTI**: utilizzati dall'ente esclusivamente per lo svolgimento delle attività istituzionali;
- **PARZIALMENTE ESENTI**: ad utilizzo "misto", ossia impiegati solo in parte per lo svolgimento delle attività istituzionali con modalità non commerciali;
- **IMPONIBILI**: utilizzati dall'ente per svolgere attività diverse da quelle istituzionali.



IMU

DICHIARAZIONE IMU



IMPOSTA MUNICIPALE
PROPRIA
ENTI NON
COMMERCIALI
DICHIARAZIONE 20__
PERIODO D'IMPOSTA 20__

MODALITA E TERMINI DI PRESENTAZIONE

Enti non commerciali (tra cui anche le Parrocchie e gli altri EE) devono presentare la dichiarazione IMU:

- utilizzando l'apposito modello IMU ENC;
- **ogni anno** (entro il 30 giugno dell'anno successivo al periodo cui si riferisce la dichiarazione), **indipendentemente dal verificarsi di variazioni che influiscano sulla determinazione dell'imposta dovuta;**
- esclusivamente con modalità telematiche (direttamente dal dichiarante o tramite un intermediario abilitato).

L'OBLIGO DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IMU E' TASSATIVO.

(così *ex multis* Cass. 21.12.2022 n. 37385 e Cass. 23.7.2024 n. 20290).

L'omissione è punita con sanzione amministrativa dal 100 al 200 % dell'imposta dovuta, con una sanzione minima di 50 euro (art. 1, comma 775 della L.160/2019).

Secondo un orientamento giurisprudenziale consolidato, l'omessa presentazione della dichiarazione IMU determinerebbe la decadenza del beneficio dell'esenzione.



IMU

DICHIARAZIONE IMU



IMPOSTA MUNICIPALE
PROPRIA
ENTI NON
COMMERCIALI
DICHIARAZIONE 20__
PERIODO D'IMPOSTA 20__

DICHIARAZIONE TARDIVA

Violazioni fino al 31.08.2024

In tema di tributi locali, non esisteva una norma che qualificasse come omesse le dichiarazioni presentate oltre il termine di 90 giorni.

L'art. 2, comma 7 del DPR 322/1998 si applica soltanto alle dichiarazioni dei redditi IRES e IRAP.

Il MEF Videoconferenza del 01.02.2024 ha confermato che, a differenza delle dichiarazioni relative ai redditi IRES e IRAP, **la dichiarazione IMU può essere presentata anche oltre il termine di 90 giorni** dalla scadenza in quanto non esiste, per tale tipologia di adempimento, il discrimine tra dichiarazione tardiva (entro 90 giorni) e dichiarazione omessa (oltre 90 giorni).

Violazioni a decorrere dal 1.09.2024

Art. 13, comma 2-ter, D. Lgs. 472/1997 (introdotto dal D. Lgs. 14.6.2024 n. 87).

La riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a novanta giorni.

Si ritiene che tale previsione si applichi alle generalità dei tributi, inclusi quelli locali.



IMU

ESENZIONI

Art. 1, commi 758 e 759 della L. 160/2019

TERRENI AGRICOLI **Comma 758**

Posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (iscritti alla previdenza agricola) comprese le società agricole, indipendentemente dalla loro ubicazione.	lett. a)
Ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448 (es. Isole Eolie, Isole Egadi, Pantelleria, ecc.).	lett. b)
A immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.	lett. c)
Ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della L. 984/77, sulla base dei criteri individuati dalla CM n. 9 del 14.6.93.	lett. d)



IMU

ESENZIONI - Art. 1, commi 758 e 759 della L.160/2019

FABBRICATI (Comma 759)

Gli immobili posseduti dallo Stato, dai Comuni, dalle Regioni, dalle Province, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dagli enti del Servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

lett. a)

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. b)

I fabbricati destinati ad usi culturali *ex art. 5-bis* del DPR 601/73 (es. musei, biblioteche, archivi, parchi e giardini aperti al pubblico, ecc.).

lett. c)

I fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e le loro pertinenze.

lett. d)

I fabbricati di proprietà della Santa Sede, indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense.

lett. e)

I fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali.

lett. f)

Gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lett. i) del co. 1 dell'art. 7 del D.Lgs. 504/92, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali; previdenziali; sanitarie; di ricerca scientifica; didattiche; ricettive; culturali; ricreative; sportive; **religiose e di culto di cui all'art. 16 della L. 222/85.**

lett. g)

Immobili occupati abusivamente.

lett. h)



IMU

ESENZIONI PER LE PARROCCHIE E PER GLI EE

EDIFICI DI CULTO

Quella degli edifici di culto (E/7) è un'esenzione riconosciuta *ex lege* in funzione della sola categoria catastale e non richiedere ulteriore prova circa l'utilizzo dell'immobile.

PERTINENZE DELL'EDIFICIO DI CULTO

L'esenzione è riconosciuta in funzione dell'utilizzo che si fa del fabbricato, che deve essere connesso all'attività di religione e culto.

Il termine «pertinenza»

- va inteso in senso civilistico (artt. 817 e 818 c.c.);
- non ha limite numerico;
- non riguarda, né esclude particolari categorie catastali.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, si considerano pertinenze:

- l'abitazione del parroco o ausiliari del parroco;
- l'oratorio;
- le altre strutture del complesso parrocchiale in cui la parrocchia svolge direttamente le proprie attività istituzionali e che si pongano con essa in rapporto di strumentalità (es. locali destinati alla catechesi, ad ufficio amministrativo/segreteria parrocchiale ecc.).



IMU

ESENZIONI PER LE PARROCCHIE E PER GLI EE

QUADRO A) – DICHIARAZIONE IMU ENC

È il quadro destinato ad accogliere gli immobili totalmente imponibili o totalmente esenti.

A titolo esemplificativo, gli immobili totalmente imponibili sono:

- immobili locati;
- immobili concessi in comodato per i quali non si applica l'art. 1, comma 71 della L. 30.12.2023 n. 213;
- immobili utilizzati esclusivamente per attività commerciali (bar dell'oratorio).

Come chiarito nelle istruzioni, gli immobili totalmente esenti sono quelli che «godono di esenzioni diverse da quella tipica di cui al citato art. 7, comma 1 lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992», adesso trasfusa nell' art. 1, comma 759 della L. 160/2019.

Per gli immobili totalmente esenti deve essere compilato il campo 14 *Esenzioni*»

A titolo esemplificativo, gli immobili totalmente esenti che rientrano in tale categoria sono:

- edifici di culto (categoria catastale E/7)
- pertinenze degli edifici di culto (utilizzate esclusivamente per attività istituzionali).



IMU

ESENZIONI PER LE PARROCCHIE E PER GLI EE

Quali sono gli immobili che possono godere di esenzioni diverse da quella tipica di cui al citato art. 7, comma 1 lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992 (enti non commerciali che svolgono con modalità non commerciale attività «meritevole»)? Come individuare il corretto riferimento normativo?

L'edificio Chiesa è esente in quanto:

- accatastato con categoria E/7 (art. 1, comma 759, lett. b) della L. 160/2019);
- edificio di culto (art. 1, comma 759, lett. d) della L. 160/2019);
- edificio ove si svolge l'attività di religione e culto (art. 1, comma 759, lett. b) della L. 160/2019 che fa riferimento all'esenzione di cui all'art. 7, comma 1 lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992).

La casa parrocchiale è esente in quanto:

- pertinenza di un edificio di culto (art. 1, comma 759, lett. d) della L. 160/2019).

L'oratorio è esente in quanto:

- pertinenza di un edificio di culto (art. 1, comma 759, lett. d) della L. 160/2019);
- un edificio ove si svolge l'attività di religione e culto (art. 1, comma 759, lett. b) della L. 160/2019 che fa riferimento all'esenzione di cui all'art. 7, comma 1 lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992).



IMU

ESENZIONI PER LE PARROCCHIE E PER GLI EE

QUADRO B) – DICHIARAZIONE IMU ENC

È il quadro destinato agli immobili parzialmente imponibili o totalmente esenti e si compone di tre riquadri riguardanti:

1. identificazione catastale dell'immobile, tipologia di attività in esso svolta: nonché i dati relativi ai casi in cui l'immobile è oggetto di comodato esente ai sensi dell'art. 1, comma 71 della L. 30.12.2023 n. 213;
2. attività didattica;
3. attività diverse da quella didattica.

A titolo esemplificativo, gli immobili parzialmente imponibili sono quelli utilizzati parzialmente per scopi diversi da quelli istituzionali:

- oratorio in cui vengono concessi occasionalmente spazi parrocchiali;
- campo sportivo concesso temporaneamente ad ASD.



IMU

ATTIVITA' DIDATTICA (novità della Legge di bilancio 2026)

Esenzione **Art. 1, comma** **759, lettera g)**

Gli immobili posseduti da Enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività meritevoli (assistenziali; previdenziali; sanitarie; di ricerca scientifica; **didattiche**; ricettive; culturali; ricreative; sportive; religiose e di culto).

Art. 1 comma 856 della L. 199/2025 (legge di bilancio 2026)

Con riferimento agli immobili posseduti da enti non commerciali, l'attività didattica in essi esercitata, si intende svolta con modalità non commerciali quando il corrispettivo medio percepito (CM) è inferiore al costo medio per studente (CMS) pubblicato annualmente dal Ministero dell'istruzione e del merito nonché dal Ministero dell'università e della ricerca.

- Si tratta di una norma di interpretazione autentica.
- Ha effetti sul contenzioso pendente ma, per espressa previsione normativa, non consente di accedere al rimborso delle somme eventualmente versate in eccesso.
- Tale dettato normativo si allinea con quanto previsto dalle istruzioni alla Dichiarazione IMU ENC, pubblicate sul sito del MEF.
- Supera l'orientamento giurisprudenziale secondo cui, ai fini dell'esenzione, l'attività didattica doveva essere esercitata gratuitamente o dietro corrispettivo meramente simbolico (non era sufficiente che il CM fosse inferiore al CMS).



IMU

ATTIVITA' DIDATTICA (novità della Legge di bilancio 2026)

Tutto risolto?

Le istruzioni IMU (DM 24.04.2024) sembrano superare il dettato normativo andando a disciplinare, *ultra vires*, fattispecie non previste dalla normativa primaria.

Corrispettivo medio superiore al costo medio per studente

Secondo le istruzioni (pag. 27), se il corrispettivo medio percepito dall'ente è invece pari o superiore al costo medio per studente, l'esenzione spetta comunque in misura limitata.

La quota esente è determinata in proporzione alla quota di corrispettivo medio percepito che è volta a coprire il costo medio per studente.

Dubbi applicativi

L'art. 1 comma 856 della L. 199/2025 (legge di bilancio 2026) si limita a chiarire che per lo svolgimento con modalità non commerciali dell'attività didattica è sufficiente che il corrispettivo medio (CM) percepito sia inferiore al costo medio per studente (CMS) pubblicato annualmente dai Ministeri.

Un'interpretazione più fedele all'impianto normativo, porterebbe a escludere completamente l'esenzione IMU in caso di CM superiore a CMS.



IMU

ATTIVITA' DIDATTICA (ulteriori requisiti)

Art. 4 DM 19.12.2012 n. 200

Lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

- a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;*
- b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio.*

Attenzione!

E' importante che le scuole adottino il regolamento di cui al punto sub a).

Il mancato rispetto di anche una soltanto delle suddette prescrizioni comporta la decadenza dal beneficio dell'esenzione.



ESENZIONI – IMMOBILI PERTINENZIALI INUTILIZZATI

Gli immobili «pertinenziali» inutilizzati, non essendo impiegati per attività pastorali, non beneficiano dell'esenzione.

Tuttavia, il mancato utilizzo deve essere **durevole nel tempo tale da far perdere il nesso di strumentalità rispetto all'edificio principale** (di culto).

Art. 1, comma 71, L. 30.12.2023 n. 213 → norma di interpretazione autentica

Gli immobili dell'Ente non commerciale impiegati nell'attività istituzionale devono considerarsi utilizzati *«anche in assenza di esercizio attuale delle attività istituzionali, purché detta assenza non determini la cessazione definitiva della strumentalità dell'immobile allo svolgimento delle predette attività»*.

A tal proposito, si ritiene che:

- **il luogo in cui il parroco stabilisce la propria residenza anagrafica è irrilevante ai fini del rapporto di strumentalità, ciò che conta è l'effettiva dimora;**
- **il mancato utilizzo temporaneo (cioè per un periodo di tempo limitato) non determina necessariamente la perdita dell'esenzione (es. il parroco si è trasferito in altro comune per esigenze temporanee).**



IMU

ESENZIONI – IMMOBILI IN COMODATO

Sono esenti dall'IMU gli immobili concessi in comodato d'uso gratuito ad altro ente non commerciale:

- nel caso in cui il Comune, con proprio regolamento, lo preveda espressamente;
- per legge, ove ricorrano le condizioni previste dall'art. 1, comma 71 della L. 30.12.2023 n. 213.

Il comodatario deve essere **funzionalmente o strutturalmente collegato** al concedente e svolgere nell'immobile esclusivamente le attività di rilevanza sociale con modalità non commerciali.

**Collegamento
funzionale**



Le attività svolte dal comodatario nell'immobile devono:

- rientrare nel novero di quelle agevolate,
- essere esercitate con modalità non commerciali,
- essere al contempo, accessorie o integrative rispetto alle attività istituzionali dell'ente comodante, ponendosi in rapporto di diretta strumentalità con le finalità istituzionali di quest'ultimo.



Contratto di comodato deve specificare le attività per le quali è concesso l'utilizzo dell'immobile, evidenziando le caratteristiche del collegamento funzionale delle attività stesse rispetto alle attività e finalità istituzionali del comodante (cfr. Istruzioni Ministeriali della dichiarazione IMU).



IMU

ESENZIONI – IMMOBILI IN COMODATO

Collegamento strutturale



- Il comodatario utilizza il bene in attuazione dei compiti istituzionali dell'ente concedente, con il quale sussiste uno stretto rapporto di strumentalità che potrebbe definirsi «compenetrante»;
- L'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente per lo svolgimento di un'attività meritevole prevista dalla norma agevolativa.

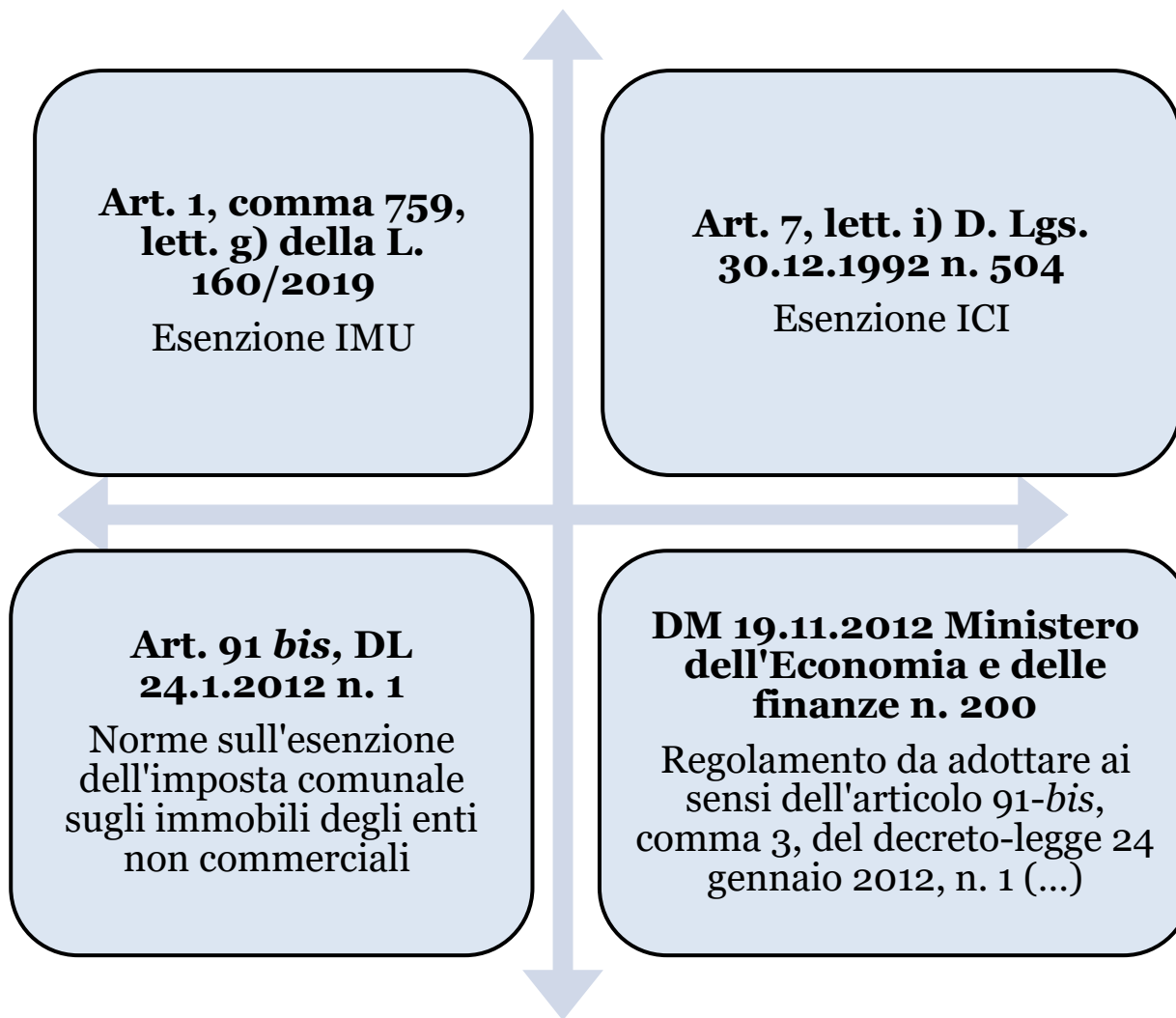


Il collegamento strutturale sussiste:

- tra Diocesi e Parrocchie (e viceversa);
- tra una casa generalizia di un istituto religioso e una casa provinciale dipendente dalla stessa;
- tra la Parrocchia e un'ASD «oratoriana» (è importante che lo statuto della ASD valorizzi il collegamento con la Parrocchia).



ESENZIONI – IMMOBILI AD USO PROMISCOUO





Grazie.
