



DIOCESI DI CONCORDIA-PORDENONE  
Sezione Amministrativa

Questa sintetica relazione vuole offrire una ragionata interpretazione della normativa che disciplina l'IMU 2012 vigente alla data del 18 dicembre 2012.

Per evidenti motivi l'attenzione è rivolta anzitutto all'Ente Ecclesiastico civilmente riconosciuto, quale è, tipicamente, la Parrocchia.

Le conclusioni e i suggerimenti sono stati elaborati assumendo come primi riferimenti le norme statali e la disciplina canonica, nonché degli orientamenti giurisprudenziali elaborati in riferimento all'ICI vigente fino all'anno 2011, nella misura in cui le norme IMU riflettono analoghe disposizioni relative all'ICI.

Si consiglia la lettura dell'intera relazione per non cadere in errore circa la corretta qualificazione dei diversi tipi di utilizzo degli immobili da parte degli Enti Ecclesiastici che ne sono titolari.

Le note qui raccolte sono tratte dall'elaborato dell'Avvocatura dell'Arcidiocesi di Milano, in particolare a cura di don Lorenzo Simonelli e di Patrizia Clementi.

La nostra, come le altre Diocesi, sono estremamente grate a queste persone per la loro appassionata dedizione e competenza, e per la grande disponibilità nel mettere a disposizione di tutti il loro lavoro.

L'art. 13, comma 2 del DL n. 201 del 6 dicembre 2011 recita: «L'imposta municipale propria [IMU] ha per presupposto il possesso di immobili, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa».

La **Regola generale** è che chi possiede immobili **paga l'IMU**

Sono previste però delle **eccezioni** sotto forma di "agevolazioni" e di "esenzioni".

**La normalità è quindi il pagamento dell'imposta, mentre le agevolazioni e le esenzioni sono eccezioni, per godere delle quali necessita la rigorosa applicazione delle condizioni richieste.**

**Come interpretare le deroghe alla norma generale?**

«La previsione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7 in quanto stabilisce delle esenzioni alla regola generale posta dalla predetta legge in ordine alla tassazione degli immobili, ha natura speciale e derogatoria ed è, pertanto, di stretta interpretazione; ne discende che essa **non può trovare applicazione al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative indicate dalla legge**, atteso il divieto non solo di interpretazione analogica - a cui sostanzialmente si perverrebbe aderendo alla tesi del contribuente - ma anche di interpretazione estensiva posto dall'art. 14 preleggi con riferimento alla legge speciale» (Cass. n. 6627 del 2009)

### **CHI È TENUTO AL PAGAMENTO DELL'IMPOSTA:**

il soggetto passivo, ovvero chi detiene un diritto reale sull'immobile (Art. 9, c. 1, D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011)

- proprietà
- diritto di superficie, di usufrutto, d'uso, di abitazione, enfiteusi
- concessione di aree demaniali
- locatario di immobili in locazione finanziaria

**Non** quindi chi ha diritto d'uso derivante da locazione immobiliare o comodato.

### **SU QUALI IMMOBILI SI PAGA:**

**fabbricati** (unità immobiliare iscritta o iscrivibile in catasto, compresa l'area occupata dal fabbricato e quella che ne costituisce pertinenza)

**aree edificabili** (area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali; no senza indici di edificabilità; no se coltivata professionalmente; gli immobili in costruzione, demolizione, oggetto di interventi di recupero sono considerati area edificabile)

**terreni agricoli** (tutti, compresi quelli incolti)

L'art. 13, comma 2 del DL n. 201 del 6 dicembre 2011 (integrato dal D.L. 16/2012) precisa che:

L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili, [...]; restano ferme le definizioni di cui all'art. 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504:

1) per **fabbricato** si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero [...] dalla data in cui è comunque utilizzato;

2) per **area fabbricabile** si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione [...]. Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e

condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 9, [...]. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera;

3) per **terreno agricolo** si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile.

**(Cfr. le precisazioni della Circolare n. 3DF/2012)**

### **BASE IMPONIBILE**

**fabbricati:** rendita catastale vigente al 1° gennaio rivalutata del 5% e moltiplicata per i moltiplicatori stabiliti a seconda della categoria catastale

**aree edificabili:** valore venale al 1° gennaio

**terreni agricoli:** reddito dominicale vigente al 1° gennaio rivalutato del 25% e moltiplicato per i moltiplicatori stabiliti a seconda dei soggetti proprietari

#### **Art. 13, comma 3 del DL n. 201 del 6 dicembre 2011**

“La **base imponibile** dell'imposta municipale propria è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'*articolo 5, commi 1, 3, 5 e 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504*, e dei commi 4 e 5 del presente articolo.

#### **Art. 5, 1-3-5-6 co., D.Lgs. n. 504/1992**

1. Base imponibile dell'imposta è il valore degli immobili [...].

3. Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, [...].

5. Per le **aree fabbricabili**, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

6. In caso di **utilizzo edificatorio dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero** a norma dell'articolo 31, comma 1, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile [...], fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione [...].

#### **Moltiplicatori fabbricati:**

- 160 per i fabbricati del gruppo catastale A (escluso A/10) e per le categorie C/2, C/6 e C/7;

- 80 per i fabbricati A/10 (uffici e studi privati);

- 140 per i fabbricati del gruppo B e per le categorie C/3, C/4 e C/5;

- 55 per la categoria C/1 (negozi e botteghe);

- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;

- 60 per i fabbricati del gruppo D (es. opifici), ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5 (il moltiplicatore sarà aumentato a 65 a decorrere dall'1.1.2013)

#### **Moltiplicatori terreni agricoli:**

- 110 per i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli, con franchigia per la parte di valore imponibile non eccedente 6.000 euro e con riduzioni dell'imposta a scaglioni fino a 35.500 di valore imponibile

- 135 per tutti gli altri terreni

**(Art. 13, c. 4 e c. 8-bis, D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011)**

## TABELLA DELLE CATEGORIE CATASTALI

### I - IMMOBILI A DESTINAZIONE ORDINARIA

#### GRUPPO A

|      |   |
|------|---|
| A/1  | Abitazioni di tipo signorile                            |
| A/2  | Abitazioni di tipo civile                               |
| A/3  | Abitazioni di tipo economico                            |
| A/4  | Abitazioni di tipo popolare                             |
| A/5  | Abitazioni di tipo ultrapopolare                        |
| A/6  | Abitazioni di tipo rurale                               |
| A/7  | Abitazioni in villini                                   |
| A/8  | Abitazioni in ville                                     |
| A/9  | Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici |
| A/10 | Uffici e studi privati                                  |
| A/11 | Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi                 |

#### GRUPPO B

|                |  |
|----------------|--|
| B/1            | Collegi e convitti, educandati; ricoveri; orfanotrofi; ospizi; conventi; seminari; caserme             |
| B/2            | Case di cura ed ospedali (senza fine di lucro)   |
| B/3            | Prigioni e riformatori   |
| B/4            | Uffici pubblici  |
| B/5            | Scuole e laboratori scientifici  |
| B/6            | Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie che non hanno sede in edifici della categoria A/9 |
| <del>B/7</del> | <del>Cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico del culto</del>                          |
| <del>B/8</del> | <del>Magazzini sotterranei per depositi di derrate</del>   |

#### GRUPPO C

|     |   |
|-----|---|
| C/1 | Negozi e botteghe   |
| C/2 | Magazzini e locali di deposito                                  |
| C/3 | Laboratori per arti e mestieri                                  |
| C/4 | Fabbricati e locali per esercizi sportivi (senza fine di lucro) |
| C/5 | Stabilimenti balneari e di acque curative (senza fine di lucro) |
| C/6 | Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse (senza fine di lucro)    |
| C/7 | Tettoie chiuse od aperte  |

### II - IMMOBILI A DESTINAZIONE SPECIALE

#### GRUPPO D

|      |   |
|------|---|
| D/1  | Opifici   |
| D/2  | Alberghi e pensioni (con fine di lucro)   |
| D/3  | Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili (con fine di lucro)  |
| D/4  | Case di cura ed ospedali (con fine di lucro)  |
| D/5  | Istituto di credito, cambio e assicurazione (con fine di lucro)   |
| D/6  | Fabbricati e locali per esercizi sportivi (con fine di lucro)   |
| D/7  | Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni. |
| D/8  | Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni. |
| D/9  | Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio.   |
| D/10 | Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole.   |

### III - IMMOBILI A DESTINAZIONE PARTICOLARE

| GRUPPO E |  |
|----------|--|
| E/1      | Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei.                              |
| E/2      | Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio.  |
| E/3      | Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche                                       |
| E/4      | Recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche.  |
| E/5      | Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze.                                       |
| E/6      | Fari, semafori, torri per rendere d'uso pubblico l'orologio comunale                           |
| E/7      | Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti.   |
| E/8      | Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia. |
| E/9      | Edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E.       |

## ALIQUOTE

### ALIQUOTE NAZIONALI

- Aliquota base: 7,6‰
- Aliquota per abitazione principale e pertinenze: 4‰
- Aliquota per fabbricati rurali ad uso strumentale: 2‰

### ALIQUOTE COMUNALI

I comuni possono, con regolamento:

- **modificare l'aliquota base in  $\pm$  fino a 0,3 punti percentuali l'aliquota base** (*«il comune può manovrare le aliquote, differenziandole sia nell'ambito della stessa fattispecie impositiva, sia all'interno del gruppo catastale, con riferimento alle singole categorie... la manovrabilità delle aliquote deve sempre essere esercitata nel rispetto dei criteri generali di ragionevolezza e non discriminazione»* Circ. 3/DF/2012)
- **modificare l'aliquota base in  $\pm$  fino a 0,2 punti percentuali l'aliquota agevolata prima casa**
- **ridurre l'aliquota allo 0,1‰ per i fabbricati rurali ad uso strumentale**
- **ridurre l'aliquota fino al 3,8‰ l'aliquota base** per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, e comunque per un periodo non superiore a tre anni dall'ultimazione dei lavori

**Il comune deve comunque rinunciare al 50% dell'aliquota base**

**Art. 13, cc. 6-9-bis, D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011**

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento Finanze ha predisposto un servizio per facilitare la ricerca dei Regolamenti Comunali relativi all'IMU:

<http://www.finanze.it/dipartimentopolitichefiscali/fiscalitalocale/imu2012/sceltaregione.htm>

## VERSAMENTI

*«L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria».*

**Art. 9, c. 2, D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011**

Il versamento si deve effettuare:





| Descrizione  | Codice Tributo |
|--|----------------|
| IMU - imposta municipale propria su abitazione principale e relative pertinenze - articolo 13, c. 7, d.l. 201/2011 - <b>comune</b> | 3912           |
| IMU - imposta municipale propria per fabbricati rurali ad uso strumentale - <b>comune</b>  | 3913           |
| IMU - imposta municipale propria per i terreni - <b>comune</b>   | 3914           |
| IMU - imposta municipale propria per i terreni - <b>stato</b>  | 3915           |
| IMU - imposta municipale propria per le aree fabbricabili - <b>comune</b>  | 3916           |
| IMU - imposta municipale propria per le aree fabbricabili - <b>stato</b>   | 3917           |
| IMU - imposta municipale propria per gli altri fabbricati - <b>comune</b>  | 3918           |
| IMU - imposta municipale propria per gli altri fabbricati - <b>stato</b>   | 3919           |

### AGEVOLAZIONI

**L'imponibile è ridotto al 50%** per i fabbricati:

- dichiarati **inagibili** e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale si trovano in queste condizioni. L'inagibilità deve essere accertata dall'ufficio tecnico del comune con perizia a carico del proprietario o con dichiarazione sostitutiva. I comuni possono disciplinare per via regolamentare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.
- di **interesse storico artistico** di cui all'articolo 10 del D.Lgs. 42/2004 (invece del più agevolato trattamento valido ai fini ICI) Prudenza dell'applicazione dell'agevolazione, che si riferisce al vincolo "diretto": **vincolo esplicito o almeno un'autorizzazione ad effettuare i lavori**

## ESENZIONI (DLgs 504/1992)

| ICI | IMU           |
|-----|---------------|
| a)  | a)            |
| b)  | b)            |
| c)  | c)            |
| d)  | d)            |
| e)  | e)            |
| f)  | f)            |
| g)  | <del>g)</del> |
| h)  | h)            |
| i)  | i)            |

### Esenzioni che interessano gli enti ecclesiastici:

**b)** i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;

**d)** edifici di culto e pertinenze;

**h)** i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina individuati da specifico decreto

**i)** gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 [ora 73], comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della

Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, estinati esclusivamente allo svolgimento **con modalità non commerciali** di attività assistenziali,

previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui **all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.**

### Attenzione al comma 2 dell'articolo 7:

«2. L'esenzione spetta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte»

Lo stesso immobile può essere esente solo per una parte dell'anno.

Gli enti proprietari degli immobili devono, dunque, prestare attenzione al periodo durante il quale si realizzano le condizioni per l'esenzione.

Per esempio: se una parrocchia utilizza un salone per le riunioni parrocchiali da gennaio a giugno e dal 1° luglio al 31 agosto lo cede in uso (comodato o locazione) ad un altro soggetto, per poi riutilizzarlo dal 1° settembre al 31 dicembre, l'esenzione spetta per 10/12 mentre è persa per 2/12 in quanto per quei mesi l'utilizzatore non è il proprietario.

Gli enti proprietari degli immobili devono, dunque, prestare attenzione al periodo durante il quale si realizzano le condizioni per l'esenzione.

### Nessuna novità per gli immobili utilizzati per attività istituzionali:

**lettera d): edifici di culto e pertinenze**

**lettera i): immobili utilizzati dagli enti non commerciali, destinati esclusivamente** [allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché] **delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222**

### EDIFICI DI CULTO E PERTINENZE

(art. 817 cod. civ.: "Sono **pertinenze** le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima")

Tutti gli **immobili parrocchiali** utilizzati direttamente per attività *pastorali* (che non siano attività commerciali) abitazione dei sacerdoti che prestano ufficialmente servizio in parrocchia, abitazioni delle suore che operano nella pastorale parrocchiale in forza di convenzione, spazi per l'oratorio (fabbricati e aree scoperte), sale riunioni, ufficio parrocchiale, aule catechesi, alloggio di servizio del sacrestano a contratto.

(cfr. Risoluzione 1178/92, Risoluzione 1/04, Cassazione 11473/10 e Cassazione 20033/05)



## **IMMOBILI UTILIZZATI PER LE ATTIVITÀ DI RELIGIONE E CULTO**

Tutti gli **immobili degli altri enti ecclesiastici** utilizzati totalmente per attività di religione e culto (tali sono quelle indicate dalla lett. a, art. 16, L. n. 222/85 “... *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*”: case religiose, monasteri, seminari, episcopi, uffici di curia ... oltre a tutte le strutture delle parrocchie utilizzate per le suddette attività.

(Cassazione n. 6316/05 relativa all'episcopio; Cassazione 26657/09 relativa al monastero).

## **DOPPIO TITOLO DI ESENZIONE**

Se si comparano le ipotesi di esenzione di previste dalla lett. d) e quelle della seconda parte della lett. i) ci si accorge che molti immobili di proprietà delle parrocchie sono esenti:

- sia in quanto “pertinenza dell'edificio di culto” (lett. d),
- sia in quanto utilizzate per attività di religione o culto (lett. i).

Tuttavia non vi è perfetta coincidenza tra le due ipotesi.

**Caso 1:** le abitazioni dei sacerdoti, dei diaconi, delle religiose (che operano in parrocchia in forza di convenzione), del sacrestano sono esenti in quanto “*pertinenza dell'edificio di culto*” e non in quanto immobili destinati esclusivamente ad “*attività di religione o culto*”.

N.B. le unità immobiliari utilizzate come abitazioni non meritano mai l'esenzione di cui alla seconda parte della lett. i) dell'art. 7 (attività di religione o culto).

**Caso 2:** se la parrocchia non ha la proprietà dell'edificio di culto che utilizza ma è proprietaria solo del centro pastorale (oratorio, ufficio parrocchiale, sale riunioni...) e dell'abitazione del sacerdote questi immobili non possono essere considerati pertinenze dell'edificio di culto, in quanto, ai sensi dell'art. 817 del codice civile, tutti i beni devono appartenere al medesimo soggetto.

In questo caso il *centro pastorale* è comunque *esente* ai sensi della lett. i) in quanto gli immobili che costituiscono il centro pastorale sono utilizzati esclusivamente per attività di religione o culto, mentre, come detto, l'abitazione del sacerdote è imponibile

## **IMMOBILI UTILIZZATI DAGLI ENTI NON COMMERCIALI PER ATTIVITÀ SOCIALMENTE RILEVANTI**

Tutti gli **immobili degli enti non commerciali (compresi gli enti ecclesiastici)** utilizzati totalmente per attività previste dalla lettera i) dell'articolo 7 del D.Lgs. 504/1992 (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive): scuole, ospedali, case di cura, case di riposo, case per ferie, case di accoglienza, mense e ricoveri per i poveri...

### **D.M. n. 200 del 19 novembre 2012**

Ora cfr. art. 9, c. 6-ter D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, conv. L. 7 dicembre 2012, n. 213

Al fine di individuare i “*requisiti, generali e di settore per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali*” (co. 3, art. 91-bis del D.L. n.1/2012) è stato emanato il D.M. n. 200 del 19 novembre 2012.

### **Risoluzione n. 1/DF del 3 dicembre 2012**

Il 3 dicembre 2012 è stata emanata la Risoluzione n. 1/DF per chiarire due punti del D.M. 200/2012:

- decorrenza delle disposizioni di cui agli artt. 3 e 4
- enti ecclesiastici e adeguamento dello statuto

In premessa si richiama l'attenzione sui seguenti elementi.

1. Questa esenzione si applica solo agli **enti non commerciali**. Tali enti non devono essere confusi con gli enti "senza scopo di lucro" (cioè quelli che non possono distribuire utili, fondi e avanzi di gestione). Gli enti ecclesiastici sono sempre enti senza scopo di lucro ai sensi dell'art. 149, co. 4, DPR n. 917/86).

N.B. Si deve, invece, prestare molta attenzione riguardo le Fondazioni e le Associazioni (diverse delle ONLUS, dalle OdV, dalle ASD) che svolgono attività commerciale in quanto molto raramente conservano la qualifica di ente non commerciale, pur restando senza scopo di lucro. Quando perdono la qualifica, vien meno comunque il diritto a questa esenzione IMU.

2. Questa esenzione si applica solo se il possessore (proprietario o titolare di diritto reale) è anche il titolare dell'attività svolta in questi immobili.

Le *LINEE GUIDA – Regolamento per l'applicazione dell'Imposta Municipale Propria* – hanno ribadito che «*come chiarito dalla Corte Costituzionale nelle ordinanze n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007, l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, può essere riconosciuta solo a favore dell'ente non commerciale possessore del fabbricato, che ne faccia direttamente uso per lo svolgimento delle attività elencate nella medesima lettera i)*»

Le medesime *LINEE GUIDA – Regolamento per l'applicazione dell'Imposta Municipale Propria* – hanno esplicitamente confermato che i Comuni non hanno più la possibilità di inserire nel Regolamento IMU la previsione che l'esenzione è riconosciuta anche quando l'ente commerciale che utilizza l'immobile non è il proprietario purchè l'uso sia concesso a titolo gratuito:

«**(15.2) Esempio di disposizione regolamentare non corretta**

*L'esenzione dall'IMU di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, spetta anche qualora i fabbricati siano solo utilizzati dall'ente non commerciale e il possessore li abbia concessi in comodato»*

3. L'esenzione "spetta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte" (art. 7, co. 2, D.Lgs. 504/92). Gli enti proprietari degli immobili devono, dunque, prestare attenzione al periodo durante il quale si realizzano le condizioni per l'esenzione.

Per esempio: se una parrocchia concede in comodato o locazione un ambiente a far data dal 1° luglio al 31 agosto, e negli altri mesi ha utilizzato l'immobile solo per attività di religione o culto, l'esenzione spetta per 10/12 mentre è persa per 2/12 in quanto per quei mesi l'utilizzatore non è il proprietario.

4. L'esenzione spetta solo se nella singola unità immobiliare sono svolte solo una o più attività che meritano l'esenzione. Tale condizione si fonda nell'avverbio "esclusivamente" da sempre presente nel testo della lett. i).

Ciò significa che se contemporaneamente ad un uso che merita l'esenzione si realizza un utilizzo che non merita l'esenzione, tutta l'unità immobiliare è imponibile! L'esenzione spetta solo se nella singola unità immobiliare sono svolte solo una o più attività che meritano l'esenzione.

**Caso 1.** Se in un'unità immobiliare è svolta un'attività che non è riconducibile ad una ipotesi della lett. i), si deve pagare l'IMU anche se nella medesima unità immobiliare

si svolgono attività di religione o culto (catechesi, gioco dei ragazzi, incontri formativi, ecc.).

**Caso 2.** Se un'unità immobiliare è utilizzata per alcune ore da un soggetto diverso dalla parrocchia (per es. una Associazione o una ONLUS), si deve pagare l'IMU anche se nella medesima unità immobiliare si svolgono in alcune ore del giorno attività di religione o culto (attività di animazione per i ragazzi che partecipano alla catechesi)

L'esenzione spetta solo se nella singola unità immobiliare sono svolte **solo** una o più attività che meritano l'esenzione. In merito a questi casi si rinvia a successive indicazioni e chiarimenti in quanto SOLO a decorrere dal 1 gennaio 2013 è prevista l'esenzione (o imponibilità) parziale degli immobili che sono usati in modo promiscuo (cioè sia per attività che meritano l'esenzione, sia per attività che non meritano l'esenzione).

Il D.M. 200 del 19 novembre 2012 ha cominciato a disciplinare tali ipotesi; tuttavia si è in attesa di ulteriori chiarimenti per poter godere "in tranquillità" di questa esenzione (o imponibilità) parziale.

Avendo sempre presente quanto premesso ai nn. 1-4 si analizza la norma più volte modificata negli ultimi anni:

**i) gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20.5.1985, n. 222**

**Cosa vuol dire svolgere le attività «con modalità non commerciali»?**

Ritenere che il significato di "non commerciale" debba essere desunto dall'ordinamento tributario che identifica commerciali lo svolgimento di attività con:

- corrispettivi (siano essi rette o contributi pubblici)
- struttura organizzata

**è del tutto illogico e irrazionale**

Infatti:

- una parte delle attività possono essere svolte solo con organizzazione e corrispettivo (es. attività sanitarie e didattiche)
- altre sono commerciali per presunzione di legge (es. attività ricettive)
- il legislatore se avesse voluto avrebbe potuto/dovuto eliminare queste attività e lasciare solo quelle che possono essere svolte in modo "non commerciale" (assistenziali, ricreative, sportive, culturali)

| Testo originario  | Modifica D.L. 203/2005  | Modifica D.L. 1/2012  |
|---|---|---|
| gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali e devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto) | gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali e devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto) | gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali e devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto) |
| <u>nessuna prescrizione</u> circa le modalità di svolgimento dell'attività  | <u>l'esenzione si applica a condizione che le attività non abbiano esclusivamente natura commerciale</u>  | <u>l'esenzione si applica a condizione che le attività siano svolte con modalità non commerciale</u>  |
|   | <del>Circolare 2/DE/2009</del>  | D.M. 19/11/2012, n. 200   |

## D.M. 19 NOVEMBRE 2012, N. 200

([www.finanze.gov.it/export/download/Decreti\\_Ministeriali2012/Decreto\\_19\\_novembre\\_2012\\_n.\\_200.pdf](http://www.finanze.gov.it/export/download/Decreti_Ministeriali2012/Decreto_19_novembre_2012_n._200.pdf))

Ora cfr. art. 9, c. 6-ter D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, conv. L. 7 dicembre 2012, n. 213

### Decorrenza

La Risoluzione 1/DF del 3 dicembre 2012 ha chiarito che gli artt. 3 e 4 del D.M. 200/2012 circa i requisiti delle modalità non commerciali si devono applicare già nell'anno 2012 per determinare l'imposta che dovrà essere versata entro il 31 dicembre 2012.

### Art. 3 – Requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali (statuti)

Il Regolamento condiziona l'esenzione al fatto che gli **STATUTI** presentino le seguenti norme a garanzia della non lucratività dell'ente non commerciale:

- divieto di distribuzione degli utili,
- obbligo di reimpiegare gli utili nell'attività,
- obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di estinzione dell'ente

Considerato che le parrocchie, le diocesi, i seminari e altri enti ecclesiastici non sono dotati di statuti, ci si interroga circa l'applicabilità di questa condizione.

Si ritiene che tale requisito non si possa applicare agli enti ecclesiastici in quanto escluso dalla normativa sugli enti ecclesiastici di origine pattizia :

- Accordo di Revisione del Concordato Lateranense (Legge n. 12/1985 e Legge n. 222/1985)
- Commissione Paritetica del 30 aprile 1997

In particolare la Commissione Paritetica del 30 aprile 1997 ha esplicitamente concluso che:

*«Non sono pertanto applicabili agli enti ecclesiastici le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi ad esempio la costituzione per atto pubblico il possesso in ogni caso dello statuto né la conformità del medesimo ove l'ente ne sia dotato alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private».*

Per coerenza anche gli enti ecclesiastici dotati di statuto (fondazioni, istituti di vita consacrata, associazioni pubbliche di fedeli, ecc.) non sono obbligati a introdurre le modifiche richieste dal D.M. 200/2012

La Risoluzione n. 1/DF ha confermato tale interpretazione richiamando quanto precisato dalla Circolare n. 168/E del 26 giugno 1998 *“laddove viene precisato che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non sono applicabili le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private”.*

La Risoluzione chiede però che le condizioni che attestano la non lucratività (divieto di distribuzione degli utili, obbligo di reimpiegare gli utili nell'attività, obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di estinzione dell'ente) siano inserite in un apposito regolamento che tutti gli enti ecclesiastici – che intendono avvalersi dell'esenzione IMU per le attività socialmente rilevanti – dovranno adottare con scrittura privata registrata entro il 31 dicembre 2012, ed essendo un atto registrato non può essere “nascosto” nel cassetto.

**Dunque: in mancanza di Regolamento l'esenzione non è riconosciuta**

Preso atto che la mancanza di Regolamento comporta a priori il venir meno dell'esenzione, si segnala che occorre comunque avere molta prudenza e soppesare adeguatamente da un lato il vantaggio economico (l'esenzione IMU 2012) e dall'altro i vincoli sulla gestione e sulla devoluzione del patrimonio cui ci si assoggetta.

Precisazione:

**Il Regolamento è richiesto solo per le esenzioni previste per le attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive.**

**Non incide invece sulle esenzioni riconosciute agli edifici di culto e loro pertinenze e su quelle riconosciute agli immobili adibiti ad attività di religione o culto**

Poiché ad oggi gli effetti del Regolamento prescritto dalla Risoluzione 1/DF non possono essere compiutamente conosciuti e, quindi, adeguatamente valutati, è necessario essere ancor più prudenti in ordine alla decisione di adottarlo entro così breve termine (il 31 dicembre 2012).

**Si raccomanda a tutti i parroci e agli amministratori degli enti ecclesiastici di soppesare con attenzione l'adozione di detto regolamento.**

Si tenga poi presente che la sola adozione del Regolamento non è condizione sufficiente per godere dell'esenzione; infatti è necessario che l'attività agevolata corrisponda anche agli ulteriori requisiti di cui all'art. 4 del D.M. 200/2012 circa le "modalità non commerciali" di svolgimento della stessa.

In particolare **oggi non è possibile dare generale garanzia in merito alla sussistenza dell'esenzione prevista per gli immobili utilizzati direttamente dagli enti ecclesiastici per l'attività didattica** in quanto la norma richiede anche che l'attività sia resa a fronte di "*corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso*".

**Requisiti per godere dell'esenzione IMU 2012 per ciascuna unità immobiliare:**

| <b>Requisiti per godere dell'esenzione IMU 2012 per ciascuna unità immobiliare:</b>  |          |
|--|----------|
| 1. essere un "ente non commerciale" (l'ente ecclesiastico lo è sempre)   | <b>+</b> |
| 2. svolgere una o più delle seguenti attività: <i>assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive</i> | <b>+</b> |
| 3. svolgere una o più delle attività del n. 2 con "modalità non commerciale" (art. 4 D.M. 200)   | <b>+</b> |
| 4. adottare il Regolamento entro il 31/12/2012 (Risoluzione 1/DF) SOLO dopo aver contattato la Curia Diocesana   | <b>=</b> |
| <b>ESENZIONE</b>   |          |

**Dunque: per godere dell'esenzione è necessario che l'Ente Ecclesiastico verifichi la sussistenza di tutte le condizioni, soprattutto la n. 3 della tabella. Ciò significa in mancanza del requisito 3 della tabella, l'esenzione sarebbe persa anche se si adottasse il Regolamento**



## Art. 4 – Ulteriori requisiti

«Fatti salvi i requisiti enunciati all'articolo 3 [clausole di non lucratività negli statuti], le attività istituzionali di seguito indicate si intendono svolte con modalità non commerciali **solo ove**, in relazione alla loro natura, presentino gli ulteriori requisiti di cui ai commi seguenti»... «attività istituzionali: le attività di cui alle lettere da f) a n) del presente articolo [tutte quelle della lettera i): assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto] volte alla realizzazione di fini di utilità sociale» (art. 1, D.M. 200/2012)

### ATTIVITÀ ASSISTENZIALI

#### AMBITO

Sono **attività assistenziali** quelle riconducibili all'articolo 128 del D.Lgs. 112/1998 (art. 1, D.M. 200/2012) «[...] per «servizi sociali» si intendono tutte le attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia»

### ATTIVITÀ SANITARIE

#### AMBITO

Sono **attività sanitarie** quelle dirette ad assicurare i Livelli Essenziali di Assistenza di cui al DPCM del 29 novembre 2001

### ATTIVITÀ ASSISTENZIALI E ATTIVITÀ SANITARIE MODALITÀ DI SVOLGIMENTO

#### Ipotesi A

Se le attività sono **accreditate, contrattualizzate o convenzionate** con gli enti pubblici, devono essere svolte:

1. secondo la normativa vigente in ogni ambito territoriale (le norme regionali)
2. in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico (è un presupposto dell'accREDITAMENTO)
3. in modo *gratuito*, oppure con *partecipazioni alla spesa* previste dall'ordinamento per la copertura del servizio universale (ticket per le attività sanitarie, rette per le attività assistenziali) Tale ultimo requisito – per le attività *assistenziali* – si dovrebbe ritenere presente quando i contratti con gli enti pubblici prevedono la possibilità di riscuotere rette dagli utenti.

#### Ipotesi B

Se le attività NON sono accreditate, contrattualizzate o convenzionate con gli enti pubblici, devono essere svolte:

1. in modo *gratuito*, oppure
2. verso corrispettivi di importo *simbolico* E COMUNQUE *non superiore alla metà dei corrispettivi medi* previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto conto anche dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Quali sono le attività assistenziali o sanitarie non accreditate?

#### 1. Attività di natura 'caritativa'

- servizi a favore dei poveri (mensa, docce, guardaroba, centro d'ascolto, sportello lavoro, infermeria, dormitorio, ecc.)

- attività a favore dei bambini e ragazzi a rischio di marginalità (doposcuola, centro di animazione giovanile, centri diurni, comunità di accoglienza anche diurna)
- attività a favore di stranieri (scuola di italiano, centri di prima accoglienza, accompagnamento all'integrazione),
- attività a favore di categorie svantaggiate (carcerati, disabili, ecc)

## **2. Attività operanti 'sul mercato'**

case di riposo, centri di riabilitazione, servizi di lungodegenza, cliniche del tutto private, ecc.

Come verificare che il corrispettivo riscosso è *inferiore alla metà* di quelli medi previsti per analoghe attività svolte con *modalità concorrenziali* nello stesso ambito territoriale?

### **1. Attività di natura 'caritativa'**

È assai probabile che per le attività più spiccatamente "caritative" non vi siano "analoghe attività svolte con modalità concorrenziali".

### **2. Attività operanti 'sul mercato'**

Al contrario, per le attività che *operano in ambito di concorrenza* è invece possibile comparare i corrispettivi con quelli degli altri operatori (per es. i *soggetti profit* quali le società)

## **ATTIVITÀ DIDATTICHE**

### **AMBITO**

Sono **attività didattiche** quelle dirette all'istruzione e alla formazione ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53

## **ATTIVITÀ DIDATTICHE MODALITÀ DI SVOLGIMENTO**

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

1. l'attività è paritaria e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni
2. sono comunque osservati gli obblighi di: accoglienza dei portatori di handicap, applicazione dei contratti collettivi del personale, adeguatezza delle strutture, pubblicità del bilancio
3. l'attività è svolta a titolo *gratuito*, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo *simbolico* E TALI da *coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio*, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso

Come verificare se i corrispettivi corrispondono alla richiesta?

Occorre premettere che la questione è delicata e le seguenti indicazioni hanno natura orientativa per gli amministratori degli enti in quanto l'interpretazione della lettera del D.M. 200/2012 è almeno complessa e non può non considerare anche i rilievi del Consiglio di Stato e l'intero sistema delle norme europee citata per estratto nel parere del Consiglio di Stato.

Inoltre si è ancora in attesa della decisione degli Organi della Comunità Europea in merito al sistema delle esenzioni previste dalla lett. i) con riferimento all'ICI.

Per questi motivi i suggerimenti rivolti alle parrocchie sono stati elaborati avendo utilizzato i comuni principi d'interpretazione delle norme giuridiche (in specie tributarie) e un ulteriore criterio prudenziale.

Per applicare l'esenzione le parrocchie – fatta salva la questione del Regolamento prescritto dalla Risoluzione 1/DF del 3 dicembre 2012 (cf slides nn. 51-57) – devono verificare la rispondenza dei corrispettivi richiesti alle famiglie nell'anno 2011 (ultimo bilancio disponibile) al requisito indicato dal D.M. 200/2012 anche tenendo presente i seguenti suggerimenti:

1. la verifica sia condotta considerando solo le somme riscosse dalle famiglie e trascurando i contributi pubblici,
2. si considerino tutti i costi sostenuti per erogare il servizio, non solo quelli fiscali (ad es. le spese rilevanti solo nel bilancio civilistico e le quelle effettuate sull'immobile, che deve rispondere a requisiti precisi di sicurezza e igiene, anche se non è considerato strumentale ai fini fiscali),
3. si ritiene che possano essere inclusi anche i beni e i servizi acquisiti gratuitamente (valorizzazione dei cosiddetti *costi figurativi*): uso gratuito dei beni, volontariato, donazioni di prodotti alimentari e di strumenti didattici...)

**ATTENZIONE:** in questo caso non viene indicato il criterio del corrispettivo *non superiore alla metà*

*Esempio di calcolo dell'incidenza delle entrate dalle rette in rapporto ai costi*

|  |            |                                 |            |
|--|------------|---------------------------------|------------|
| Costi risultati dal bilancio fiscale anno 2011 | 70         | Contributi pubblici             | 40         |
| Costi fiscalmente indeducibili                 | 8          | Liberalità e 5‰                 | 17         |
| Costi figurativi (cf Bilancio Sociale)         | 22         | <b>Rette</b>                    | <b>38</b>  |
|  |            | Copertura perdita da parrocchia | 5          |
| <b>Totale</b>                                  | <b>100</b> | <b>Totale</b>                   | <b>100</b> |

## ATTIVITÀ RICETTIVE

### AMBITO

1. Ricettività (generica):

- accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e
- discontinuità nell'apertura

2. Ricettività sociale

- diretta a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, **oppure**
- oppure svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari

Sempre esclusa ricettività in strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'art. 9 del D.Lgs. 23 maggio 2011, n. 79: (alberghi, residenze turistico alberghiere, alberghi diffusi, bed and breakfast organizzati in forma imprenditoriale ecc.)

### MODALITÀ DI SVOLGIMENTO

Lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se sono svolte:

1.a titolo *gratuito*

2. verso corrispettivi di importo *simbolico* E, **COMUNQUE**, non superiore alla *metà dei corrispettivi medi* previsti per analoghe attività svolte con *modalità concorrenziali*

nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio

## **ATTIVITÀ CULTURALI**

### **AMBITO**

Attività rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte

## **ATTIVITÀ RICREATIVE**

### **AMBITO**

Attività dirette all'animazione del tempo libero

### **MODALITÀ DI SVOLGIMENTO**

Lo svolgimento di attività culturali e ricreative si ritiene effettuato con modalità non commerciali se sono svolte:

1.a titolo *gratuito*

2. verso corrispettivi di importo *simbolico* E, **COMUNQUE**, non superiore alla *metà dei corrispettivi medi* previsti per analoghe attività svolte con *modalità concorrenziali* nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio

## **ATTIVITÀ SPORTIVE**

### **AMBITO**

Attività rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289

### **MODALITÀ DI SVOLGIMENTO**

Lo svolgimento di attività sportive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se sono svolte:

1.a titolo *gratuito*

2. verso corrispettivi di importo *simbolico* E, **COMUNQUE**, non superiore alla *metà dei corrispettivi medi* previsti per analoghe attività svolte con *modalità concorrenziali* nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio