Nota di approfondimento[1]
(aggiornata al 14 maggio 2026)

IMU ED IMMOBILI DEGLI ENTI ECCLESIASTICI: UNA SINTESI PER IL 2026

Indice

1. ***Termine presentazione dichiarazione IMU***
2. ***IMU tra obblighi ed esenzioni per gli enti religiosi***
   - ***2.1 Esercizio del culto e pertinenze***
   - ***2.2 Uso promiscuo degli immobili posseduti e utilizzati da enti non commerciali***
   - ***2.3 Immobili concessi in comodato***
   - ***2.4 IMU e costituzione diritti reali di godimento in favore di ente parrocchia***
3. ***Casi di riduzione della base imponibile IMU***
4. ***Approfondimento IMU-CER***
5. ***Accertamento con adesione e contraddittorio preventivo***

***

Premessa

L'imposta municipale propria (IMU) ha come presupposto il possesso di immobili.
Soggetti passivi dell'imposta[2] sono, infatti, i possessori di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi[3].
Soggetto attivo dell'imposta è il Comune, con riferimento agli immobili la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul suo territorio.
Dal 1° gennaio 2020 l'IMU è regolata dall'articolo 1, commi da 739 a 783, della legge n. 160/2019 e successive modificazioni.

*

1. *Termine presentazione dichiarazione IMU*

Prima di entrare nel dettaglio dei soggetti passivi dell'imposta e delle condizioni che determinano il diritto all'esenzione IMU (ovvero a una riduzione della base imponibile *cfr.* par. 3), vediamo brevemente i termini di presentazione della dichiarazione per i soggetti che vi sono tenuti.
Dunque:

- in generale, **l'art. 1, comma 769 della Legge stabilisce, per le persone fisiche e gli enti commerciali, che le variazioni intervenute sugli immobili, rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, devono essere dichiarate entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello nel quale si sono verificate**. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta;
- in particolare, **l'art. 1, comma 770 della Legge stabilisce che la dichiarazione deve essere presentata ogni anno** e, quindi, indipendentemente dal fatto che si siano o meno

[1] Senza pretesa di esaustività, con la presenta Nota si intende fornire un quadro di riferimento della disciplina in materia IMU per gli enti ecclesiastici, con i principali orientamenti giurisprudenziali e di prassi e le ultime novità legislative introdotte con L. n. 213 del 31.12.2023 e L. n. 199/2025.
[2] In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi e oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni.
[3] Soggetto passivo è anche il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali ed il locatario in caso di locazione finanziaria.

verificate variazioni che comportano un diverso ammontare dell'imposta, nel termine del **30 giugno dell'anno successivo, per quanto riguarda gli immobili posseduti o utilizzati dagli enti non commerciali individuati dall'art. 1, comma 759, lettera g), della medesima Legge**[4]**.**

In base ad una comune interpretazione letterale, deve ritenersi che la presentazione della dichiarazione IMU con cadenza annuale riguardi i soli enti non commerciali indicati alla lett. g) dell'art. 1, comma 759 L. 160/2019: tra questi, per espresso richiamo ivi contenuto all'art. 7, comma 1, lett. i) del D.lgs. n. 504 del 1992, figurano anche gli enti religiosi (enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del T.U.I.R che possiedono gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività di cui all'art. 16, lett. c) della L. n. 222/1985).

Pertanto, per gli enti non commerciali - ad esempio, le parrocchie - è previsto l'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU ogni anno, indipendentemente dal fatto che si siano o meno verificate variazioni che comportano un diverso ammontare dell'imposta.

I termini di presentazione della dichiarazione IMU, come previsti dall'art. 1, comma 769 e 770 della L. n. 160/2019, sono stati oggetto di proroghe nel corso degli ultimi anni[5], per effetto delle quali, gli **enti non commerciali** hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione IMU ENC entro il 30 giugno[6].

Con **Decreto 24 aprile 2024** del Ministero dell'economia e delle finanze sono state approvate le modalità e i termini di presentazione della dichiarazione IMU ENC[7] sulla base del nuovo modello introdotto con D.M. 4 maggio 2023[8].

Si precisa che, in caso di omessa dichiarazione è prevista l'irrogazione di una sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'imposta dovuta, con una sanzione minima di 50 euro (art. 1, comma 775 della L. n. 160/2019[9]).

---

[4] Si tratta degli "*gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del* ***comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504****, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i)"* e cioè "*i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (…), destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali (…) delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".*

[5] Per completezza, si rappresenta che, con l'art. 35, comma 4 del D.L. n. 78/2022 è stato previsto:

- nel testo vigente dal 22.6.2022 al 19.8.2022: che il termine per la presentazione della dichiarazione sull'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, **comma 769**, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa all'anno di imposta 2021, fosse **differito al 31 dicembre 2022**;
- nel testo vigente dal 20.8.2022 al 29.12.2022 (come modificato dalla legge di conversione 4 agosto 2022, n. 122): che il termine per la presentazione della dichiarazione sull'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, **commi 769 e 770**, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa all'anno di imposta 2021, fosse **differito al 31 dicembre 2022**;
- nel testo vigente oggi dal 30.12.2022 (come modificato dall'art. 3, comma 1, D.L. 29 dicembre 2022, n. 198): che il termine per la presentazione della dichiarazione sull'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, **commi 769 e 770**, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa all'anno di imposta 2021, fosse **differito al 30 giugno 2023.**

[6] Si rappresenta che, quanto al termine relativo alle dichiarazioni per gli anni d'imposta 2021 e 2022, gli enti non commerciali avrebbero dovuto presentare **entro il 30 giugno 2023**:

- la dichiarazione dell'anno d'imposta 2021 (per effetto della proroga disposta con L. 198/2022, ove non presentata già entro il termine del 31 dicembre 2022);
- la dichiarazione dell'anno d'imposta 2022 (scadenza ordinaria prevista dal comma 770 dell'art. 1, L. n. 160/2019).

[7] Per l'anno 2026:

- I rata (o acconto): entro il **16 giugno 2026**
- II rata (o saldo): entro il **16 dicembre 2026**

[8] Pubblicato in G.U. n. 121/2023.

[9] *In caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di infedele dichiarazione, si applica la sanzione dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario, si applica la sanzione da euro 100 a euro 500; in caso di risposta*

Secondo un orientamento giurisprudenziale, l'obbligo dichiarativo prescinde dall'obbligo di versamento dell'imposta e, di fatto, si erge a presupposto per la spettanza dell'agevolazione stessa, configurandosi, la sua omissione, alla stregua di una violazione sostanziale. Al riguardo, di recente, la Corte di cassazione, con sentenza n. 24200 del 9 settembre 2024 ha ribadito - come già affermato con sentenza n. 37385 del 21 dicembre 2022 - che la presentazione della dichiarazione è obbligatoria *"anche per gli immobili totalmente esenti"*, per fruire dell'esenzione IMU di cui all'art. 1, comma 759. Lett. g) della L. n. 160/2019, a pena di decadenza.

Secondo la tale orientamento: *"Il riconoscimento del beneficio in esame postula l'assolvimento di un obbligo dichiarativo entro un determinato limite temporale, che l'art. 2, comma 2, comma 5-bis, D.L. 31 agosto 2013, n. 102 ha considerato avente natura decadenziale e che, in ogni caso, va considerato perentorio in ragione dello scopo perseguito e della funzione assolta, anche ove mancasse un'espressa indicazione della norma". (Cfr. Cass. civ., Sez. V, Sent. 08/10/2025, n. 27020).*

La giurisprudenza non è tuttavia univoca, in quanto con alcune pronunce la Cassazione sembrerebbe aver da ultimo ammorbidito le proprie posizioni, aprendo al riconoscimento di una agevolazione anche in caso di omissione dell'obbligo dichiarativo. Sul punto, con la sentenza n. 26921 del 7 ottobre 2025 è stato infatti affermato che "*in omaggio al principio della leale collaborazione e della buona fede, sancito dall'art. 10, comma 1, della legge 7 luglio 2000 n. 212, l'inosservanza di un adempimento che costituisce un presupposto solo formale per il godimento di un'agevolazione non impedisce di riconoscere il diritto al beneficio del contribuente che abbia i requisiti per usufruire dello stesso, tanto più ove essi risultino da documentazione in possesso dell'ente impositore*".

La pronuncia da ultimo citata, pur contenendo utili elementi da poter eventualmente utilizzare in sede contenziosa, da sola non è tuttavia sufficiente a ritenere al momento affermato tale orientamento.

*

2. ***IMU tra obblighi ed esenzioni per gli enti religiosi***

Come detto, in base all'art. 1, comma 770 L. 160/2019, per gli **immobili posseduti o utilizzati** dagli enti non commerciali e individuati dall'art. 1, comma 759, lett. g), L n. 160/2019 come esenti, **la dichiarazione IMU ENC deve essere presentata ogni anno**, indipendentemente dal verificarsi di variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta e, anche se gli immobili posseduti e/o utilizzati sono esenti.

Per comprendere quali siano gli immobili posseduti o utilizzati dagli enti non commerciali per i quali è prevista l'esenzione, occorre prendere in esame:

- **l'art. 1, comma 759, lett. g), L. n. 160/2019** che fa riferimento agli *"Gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i) …*[10]*";*
- **la lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504** che individua come esenti dall'IMU "i*) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni (…), destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222" ;*

oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica, il comune può applicare la sanzione da 50 a 200 euro. Le sanzioni di cui ai periodi precedenti sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi. Resta salva la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale.

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

- il richiamato **art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222** che fa riferimento agli *"immobili utilizzati per le attività di religione o di culto, alla cura delle anime, alla formazione del clero dei religiosi a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana"*.

In base all'art. 1, co. 759, L. n. 160/2019 sono inoltre esenti:

- Lett. b): *i fabbricati classificati o classificabili nelle* ***categorie catastali da E/1 a E/9***; [tra cui gli edifici di culto, rientranti nella categoria E/7];
- Lett. d): ***fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto****, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione,* ***e le loro pertinenze****;*
- Lett. i): *«gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, (…) destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali (…) delle* ***attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*** [cioè le predette attività di religione o di culto]».

Se, dunque, con riguardo all'edificio **chiesa,** non sussistono dubbi con riguardo all'esenzione dal pagamento dell'imposta nella misura in cui è:
– accatastato con categoria E/7 (*lett. b*),
– un edificio di culto (*lett. d*),
– un edificio ove si svolge l'attività di religione e culto (*lett. i*)
una più approfondita valutazione va invece fatta, ad esempio, per la **casa canonica** e i **locali parrocchiali** genericamente intesi.
Nei paragrafi che seguono, dunque, si propone un breve approfondimento dei concetti di *"esercizio del culto", "attività di culto"* e di *"pertinenzialità"* e, da ultimo – visti gli interventi interpretativi ad opera della Legge di Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 (n. 213 del 30.12.2023) - di "*utilizzo*".

*

2.1 Esercizio del culto e pertinenze

Dunque, l'art. 1, comma 759, lett. d) della legge n. 160/2019 prevede l'esenzione dall'imposta (per il periodo dell'anno in cui sussistono le condizioni prescritte) **per i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze**.

In tale contesto, per poter chiarire cosa si intende per fabbricato destinato all'esercizio del culto, occorre previamente accertare cosa si intende per "esercizio del culto" e, quindi, per "attività di culto".

A tale riguardo, occorre sottolineare che:

- l'art. 2 della legge 20/5/1985 n. 222 dispone che
  - «*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****.*
  - *L'accertamento di cui al comma precedente è diretto a verificare che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico.*

- l'art. 16 della legge n. 222/1985 dispone che
    - «*Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:*
        a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana;
        b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro».

In tale prospettiva, quindi, devono considerarsi attività di religione o di culto:

- quelle svolte dagli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari (art. 2, legge n. 222/1985),
- quelle, ai sensi dell'art. 16, lettera a) della legge n. 222/1985, le attività di culto vero e proprio e, quindi, dove vengono svolte le funzioni liturgiche e quelle:
    - rivolte alla cura delle anime;
    - rivolte alla formazione del clero;
    - rivolte alla formazione dei religiosi;
    - rivolte a scopi missionari;
    - rivolte alla catechesi;
    - rivolte all'educazione cristiana.

Da questa breve disamina di quelle che possono definirsi le **attività di culto**, occorre stabilire cosa debba intendersi per **edificio di culto e quali siano le pertinenze**.

Al riguardo, occorre rilevare che – nel corso degli anni – la nozione giuridica di "**edificio di culto**" si è andata ampliando fino a ricomprendere non solo l'edificio in cui vengono svolte le funzioni liturgiche – la Chiesa – ma anche tutti quegli immobili ad esso annessi o collegati, anche solo funzionalmente, e le loro relative **pertinenze**.

A tale proposito, infatti, si deve rilevare come l'edificio di culto deve rispondere a quelle esigenze proprie della comunità di afferenza alla quale è destinato, ed avere quelle caratteristiche che vengono stabilite dalle esigenze stesse della confessione religiosa di riferimento. In altri termini, è l'autorità ecclesiastica che stabilisce i criteri ai quali deve rispondere l'edificio di culto e gli immobili ad esso funzionali e collegati; in tal senso, peraltro, si pone – ad esempio – l'art. 5, comma 3 dell'Accordo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede del 18 febbraio 1984, ai cui sensi «*L'autorità civile terrà conto delle esigenze religiose delle popolazioni, fatte presenti dalla competente autorità ecclesiastica, per quanto concerne la costruzione di nuovi edifici di culto cattolico e delle pertinenti opere parrocchiali*».

In tale prospettiva, **possono essere ricondotti nella nozione più ampia di edificio di culto anche le pertinenze della Chiesa, quale edificio di culto principale**.

Quanto alla definizione di "pertinenza" può genericamente affermarsi che:

- va assunto in senso civilistico;
- non ha limite numerico;
- non riguarda né esclude particolari categorie catastali;
- comprende l'abitazione del parroco e quelle degli altri sacerdoti addetti alla parrocchia, l'oratorio e le altre strutture del complesso parrocchiale in cui la parrocchia svolge direttamente le proprie attività istituzionali e che si ponga con essa in rapporto di strumentalità (si veda Ris. 9/1178 del 12.12.1992; Ris.1/DF/2004);
- non è meramente "nominalistico", ma dipende dall'effettivo utilizzo.

Nel dettaglio, con specifico riferimento alla nozione giuridica di pertinenza, occorre tenere presente:

- la disciplina civilistica e, in particolare,
  - l'**articolo 817 del codice civile**, ai cui sensi «*sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima*».
  - l'**art. 818 del codice civile,** ai cui sensi «*Gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto. Le pertinenze possono formare oggetto di separati atti o rapporti giuridici. La cessazione della qualità di pertinenza non è opponibile ai terzi i quali abbiano anteriormente acquistato diritti sulla cosa principale*».
- quanto stabilito da **Consiglio di Stato**:
  - che ha avuto modo di riconoscere come rientrino nella categoria degli edifici di culto tutti i locali dove sono svolte attività di religione o di culto, intendendosi con essa anche tutte quelle attività che ne rappresentano e ne costituiscono il complemento necessario e il naturale prolungamento, quali tutte quelle attività – ad esempio – pastorali che possono anche essere svolte da operatori non necessariamente appartenenti alla gerarchia ecclesiastica e all'ordine sacro, quali catechesi o gruppi di apostolato che sono inscindibili dal culto strettamente inteso (in tal senso, cfr. Consiglio di Stato n. 1263/1989; n. 5769/2002; n. 5059/2004).
- quanto statuito dalla **Corte di cassazione** con riferimento alla disciplina delle imposte locali, ma con principi che possono essere presi a riferimento per il corretto inquadramento della nozione di pertinenza:
  - il palazzo vescovile è l'immobile «*destinato all'esercizio del ministero proprio del Vescovo diocesano (cann. 381-402 c.j.c.) e delle* ***attività istituzionali della diocesi****, (in particolare attraverso la curia diocesana: cann. 469-494 c.j.c),* ***che sono ex lege definite attività di religione e di culto*** *(art. 2, comma 1, L. n. 222/1985), in quanto esercizio dell'attività tipica di un ente che è parte della costituzione gerarchica della Chiesa. Proprio in ragione di questa peculiare situazione* ***non era necessario nel caso di specie che l'Arcidiocesi desse "prova fattuale"*** *- come opportunamente e correttamente nota la sentenza Impugnata -* ***della destinazione dell'immobile de quo all'esercizio di attività di religione e di culto, essendo presunte tali ex lege le attività ivi svolte quali inerenti l'esercizio del ministero episcopale (governo della diocesi), una volta accertato, come è stato accertato che l'immobile di cui si discute fosse la sede del Vescovo****.* […] ***il fatto che il vescovo "abiti" nel palazzo vescovile, non trasforma in "abitazione privata" del vescovo l'immobile in questione****, che rimane la sede istituzionale del vescovo stesso, il quale vi abita proprio per l'esercizio della sua funzione e della sua missione, anche in adempimento dell'obbligo della residenza personale nella diocesi impostogli dal can. 395 c.d.c.. Il fatto che nel "palazzo vescovile" si trattino gli "affari amministrativi e giudiziari della diocesi" costituisce il normale esercizio della potestà di governo della diocesi, attribuita al vescovo, che è "attività strettamente religiosa", in quanto espressione della potestas iurisdictionis di un ente che fa parte della costituzione gerarchica della Chiesa*» (Cass. 23.3.2005, n. 6316)
  - «*la casa sita nei pressi di una chiesa sia destinata, quale* ***casa canonica****, ad* ***abitazione del parroco addetto alla chiesa****, e costituisca, dunque,* ***pertinenza di questa, senza che assumano rilievo, in senso contrario, né la circostanza che il parroco abbia la residenza anagrafica in altro comune o comunque non risieda, temporaneamente, in quella casa, essendo il vincolo pertinenziale collegato ai***

***beni e non alle persone che si trovano ad operare nei fabbricati in questione (chiesa e casa canonica)**; né la categoria nella quale la casa canonica risulti iscritta in catasto (nella specie, categoria A/4, corrispondente alle abitazioni di tipo popolare), giacché la situazione di fatto prevale rispetto all'accatastamento del bene*». (Cass. 17.10.2005, n. 20033; *Cfr.* anche CGTII Lazio n.472/2025);

In tale prospettiva, quindi, e a mero titolo esemplificativo, si potrebbe concludere che rientrano tra gli edifici di culto diverse tipologie di locali e fabbricati, quali la sacrestia, il battistero, il campanile, i locali adibiti a ufficio o ad abitazione dei sacerdoti o degli addetti di culto, quelli utilizzati per le opere pastorali connesse al culto, come, ad esempio, i locali adibiti a ufficio amministrativo, quelli utilizzati come abitazione del parroco o del rettore, quelli utilizzati per le opere pastorali connesse alla Chiesa e al culto che in essa si celebra, nonché quelli adibiti a sede dei comitati missionari parrocchiali.

Tuttavia, la pronuncia n. 11437 del 12 maggio 2010 della Suprema Corte ci impone un'ulteriore riflessione con riguardo all'ipotesi in cui la casa canonica - destinata ad abitazione del parroco - sia in realtà disabitata da anni e, di fatto, **inutilizzata**.

Al riguardo, la Suprema Corte:

- dopo aver affermato che "*Non è in questione il costante insegnamento di questa corte per cui "al fine della configurabilità del vincolo pertinenziale (art. 817 c.c.) sotto il profilo della durevole destinazione di una cosa al servizio di un'altra, è necessario che l'utilità sia oggettivamente arrecata dalla cosa accessoria a quella principale e non al proprietario di questa, dovendo le pertinenze servire alla utilità della cosa e non anche a quella meramente personale del dominus della stessa" (6671/1984; 12983/2002; 4599/2006)".*
- ha stabilito che "*è incongrua la decisione dei giudici di merito che hanno ritenuto ricorrente nella specie il rapporto di pertinenzialità fra le case di abitazione e la chiesa sulla scorta di un risalente atto di destinazione dell'autorità ecclesiastica senza verificare se negli anni in riferimento quella destinazione fosse stata realizzata. Nella sua assolutezza, l'affermazione che "l'utilizzo o meno della casa canonica come dimora abituale del parroco non è da ritenere rilevante ai fini del rapporto pertinenziale" non è condivisibile, perché il rapporto pertinenziale può essere risolto anche da comportamenti concludenti, ed* ***il fatto che l'abitazione del parroco sia stata trasferita altrove non solo saltuariamente, ma (almeno) per due anni interi, non potrebbe non aver comportato la cessazione della destinazione degli immobili abitativi alla funzionalità dell'edificio di culto*** *se non fosse stata giustificata da circostanze che ne dimostrassero la contingente necessità, e ne escludessero l'implicito significato di negazione della strumentalità verbalmente riaffermata con la contestazione del provvedimento impositivo.* ***Circostanze che, ponendosi come eccezione rispetto alla valenza probatoria implicita nella mancata utilizzazione degli immobili da parte del parroco, spettava alla Parrocchia di dimostrare****".*

Il tema è, a quanto consta, probatorio della destinazione, in concreto, ad abitazione del parroco.

Anche la citata pronuncia della Corte di cassazione 17.10.2005, n. 20033[11], come visto, poneva l'accento sull'aspetto temporale, stabilendo che non assume rilievo, ai fini dell'esenzione, la circostanza che "*il parroco abbia la residenza anagrafica in altro comune o comunque non risieda,* ***temporaneamente****, in quella casa".*

[11] *Cfr.* Cass., Sez. V, 12 maggio 2010, sent. n. 11437; Cass., Sez. V, 12 novembre 2021, sent. n. 33766; CGTII Lazio, sent. n. 5881 del 3 ottobre 2025.

Per cui, ferma restando la sussistenza del vincolo di pertinenzialità come collegamento al bene e non alle persone, i Giudici hanno stabilito che **occorre giustificare quelle situazioni in cui l'allontanamento del parroco dalla casa canonica, per un tempo sensibilmente lungo, non faccia comunque venir meno la strumentalità del bene pertinenziale all'edificio di culto cui la norma dedica espressamente l'esenzione ai fini IMU.** In altri termini, per conservare il diritto all'esenzione occorre provare che il periodo di inutilizzo sia, ad esempio, legato ad una contingente necessità o che sia legato ad un trasferimento momentaneo.

Pertanto, anche alla luce della pronuncia pocanzi commentata, si ritiene che ai fini dell'esenzione dall' IMU ai sensi dell'art. 1, comma 759, lett. d) del d.l. n. 160 del 2019 (l. bilancio 2020):

- il luogo in cui il parroco stabilisce la propria residenza anagrafica è irrilevante (cfr. Cass. 17.10.2005, n. 20033; Cass., Sez. V, 12 maggio 2010, sent. n. 11437; Cass., Sez. V, 12 novembre 2021, sent. n. 33766; CGTII Lazio, sent. n. 5881 del 3 ottobre 2025).
- il luogo in cui il parroco dimora abitualmente può assumere rilevanza in caso di inutilizzo prolungato nel tempo (dunque, non saltuario o momentaneo), non giustificato adeguatamente (per una contingente necessità) e comunque tale da far desumere la perdita del nesso di strumentalità del bene pertinenziale (la casa canonica) alla chiesa e, quindi, all'attività di culto tutelata dalla norma agevolativa.

Ebbene, in linea con tale interpretazione, solo di recente (con il **Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024, all'art. 1, comma 71 della L. n. 213 del 30.12.2023**) è stata introdotta una norma di interpretazione autentica - che, dunque, fornisce un criterio interpretativo valido *ex tunc*, anche per il passato - con cui è stato chiarito che:

a) "*gli immobili si intendono* ***posseduti*** *anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un soggetto di cui all'art.73, comma 1, lettera c) TUIR (d.P.R. 917/1986) funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, con modalità non commerciali"* (come si approfondirà nel succ. par. 2.3)*;*
b) "*gli immobili si intendono* ***utilizzati*** *quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità*."

Tale interpretazione conforta nell'affermare che la strumentalità dell'immobile alla destinazione di cui al predetto art. 7 prescinde da un esercizio attuale delle attività, sempre che tale assenza non sia indicativa di una definitiva perdita di collegamento strumentale.
Pertanto, si può ipotizzare che la strumentalità si perda quando l'immobile subisca trasformazioni così radicali da non poter più essere considerato strumentale alle attività di religione o di culto o alle altre attività che garantiscono l'esenzione quando condotte con modalità non commerciali; oppure quando, già prima del periodo di inutilizzo, lo stesso immobile non fosse più stato usato per le attività che garantiscono l'esenzione (si pensi, ad esempio, ad un immobile in origine usato per attività di catechismo, successivamente locato e poi di fatto non utilizzato, tenuto sfitto).
In ragione di ciò, la strumentalità ricorrerebbe tutte le volte in cui gli immobili parrocchiali siano utilizzati, anche per brevi periodi ma con continuità durante tutto l'anno e, comunque, senza compiere scelte incompatibili con la chiara e dimostrabile volontà di non scindere il legame con la destinazione di religione o di culto che si imprime al bene. Così, ad esempio, anche nel caso in cui, come sovente accade, le canoniche non più abitate da un sacerdote vengano utilizzate come ufficio o archivio parrocchiale o,

ancora, per ospitare ritiri e incontri di catechesi. In questi casi, è sempre richiesta la presentazione annuale della dichiarazione IMU e la conservazione della documentazione utile a provarne l'utilizzo (ad es. bollettini parrocchiali riportanti le attività svolte).
Al riguardo, si rammenta che con **Circolare n. 2DF/2024 del MEF** sono stati forniti interessanti chiarimenti e offerti esempi, anche sulla scorta dell'orientamento giurisprudenziale, relativamente al concetto di utilizzo e possesso degli immobili da parte degli enti non commerciali (ENC).

*

2.2 Uso promiscuo degli immobili posseduti e utilizzati da enti non commerciali

In base all'articolo 91-*bis*, comma 2, del decreto-legge n. 1 del 2012 ed al Regolamento MEF adottato con decreto n. 200 del 2012, qualora l'unità immobiliare abbia un'**utilizzazione mista**, l'esenzione dall' IMU si applica solo alla **frazione di unità** nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge n. 262 del 2006. La legge di Bilancio 2026, n. 199 del 2025, all'art.1, comma 855, ha confermato, ritenendo "*in ogni caso applicabili*", le disposizioni n commento.

Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del predetto comma 2 dell'art. 91bis, il successivo comma 3 stabilisce che l'esenzione si applica **in proporzione all'utilizzazione non commerciale** dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione.

Il rapporto proporzionale è determinato con riferimento:

1. Allo spazio: il criterio della superficie è semplice da applicare, ma solo quando una medesima unità immobiliare è ripartita in più ambienti, ciascuno utilizzato esclusivamente per una attività (o esente o imponibile). Ad esempio, un bar inserito nell'unità immobiliare destinata ad oratorio oppure una sala utilizzata in maniera pressoché esclusiva per usi non esenti (cessioni a terzi a titolo oneroso o gratuito come riunioni di condominio, feste di compleanni e simili). La percentuale di imponibilità si dovrebbe calcolare rapportando lo spazio utilizzato per l'attività non esente rispetto alla superficie totale della unità immobiliare.
2. Al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali: il criterio delle persone è semplice da applicare, ma presuppone che sia possibile contare le persone che partecipano ad attività esenti e a quelle non esenti; per le parrocchie è pressoché inapplicabile. Si pensi, ad esempio: a una piscina utilizzata da un'associazione sportiva dilettantistica per i propri soci e anche per corsi di nuoto a pagamento per non soci. La percentuale di imponibilità si dovrebbe calcolare rapportando il numero dei non soci iscritti ai corsi a pagamento rispetto al numero dei soci.
3. Al tempo: il criterio del tempo considera come unità di misura minima la "giornata". Si pensi, ad esempio a campi sportivi affittati 3 sere della settimana per 35 settimane. La percentuale di imponibilità si dovrebbe calcolare rapportando il totale delle sere in cui i campi sono concessi in affitto (3 x 35 = 105 giorni) rispetto ai giorni dell'anno
4. Il criterio della superficie può essere combinato con quello del tempo. Si pensi, ad esempio, a una sala dell'oratoria utilizzato per usi non esenti 10 serate durante l'anno (cessioni a terzi a titolo oneroso o gratuito come riunioni di condominio, feste di compleanni e simili). La percentuale di

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

Con il **decreto ministeriale n. 200 del 2012** sono state stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività, di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, come svolte con modalità non commerciali[12].

A proposito di commercialità o non commercialità delle attività svolte, si rappresentano alcune novità di rilievo introdotte ad opera della **Legge di Bilancio 2026**, con L. n. 199 del 2025[13], in particolare con riguardo:

i. alla definizione di *"non commercialità"* degli enti presso cui si svolgono attività assistenziali e sanitarie
ii. all'interpretazione di *"attività didattiche"* svolte presso gli immobili posseduti o utilizzati dagli enti non commerciali.

Ebbene,

i. quanto alla **non commercialità**, la legge di Bilancio 2026, all'art. 1 comma 853 ha previsto che **le attività assistenziali e sanitarie sono considerate non commerciali se accreditate o convenzionate con lo Stato, le regioni o gli enti locali e svolte in modo complementare o integrativo al servizio pubblico, anche in presenza di quote di partecipazione alla spesa, oppure, se non convenzionate, se svolte gratuitamente o dietro corrispettivi simbolici e comunque inferiori alla metà dei prezzi di mercato**.

   L'esenzione IMU spetta anche se l'utente contribuisce ai costi del servizio, poiché tale contributo è funzionale alla copertura del servizio universale, e non dipende dalla categoria catastale dell'immobile[14], restando applicabili le regole generali in materia.

   Con riguardo agli enti non commerciali, il comma 854 del predetto art. 1 stabilisce che tali soggetti beneficiano dell'esenzione IMU, qualora rispettino i requisiti prescritti dalla norma e indipendentemente da eventuali importi di partecipazione alla spesa da parte dell'utente e/o dei familiari.

---

[12] In particolare, l'articolo 3 definisce i requisiti generali per lo svolgimento con **modalità non commerciali delle attività istituzionali**, ovverosia quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

- **a)** il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;
- **b)** l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;
- **c)** l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

[13] Si segnala, seppur fattispecie relativa a casi specifici, che al comma 580 e 595 della L. n. 199/2025 è prevista la proroga dell'esenzione IMU e TASI per i fabbricati ubicati nei Comuni dell'Italia Centrale interessati dagli eventi sismici del 2016/2017 e per i fabbricati abitativi ubicati nelle Regioni Marche ed Umbria interessati dagli eventi sismici del 2022/2023 fino alla definitiva ricostruzione o agibilità e comunque non oltre il 31.12.2026.

[14] Comma 855: "*Non è rilevante, ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui al comma 853, l'inserimento degli immobili utilizzati per lo svolgimento delle attività assistenziali e delle attività sanitarie in una specifica categoria catastale; si applicano, in ogni caso, le disposizioni di cui all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200.*"

Il successivo comma 855 prevede che, per l'applicazione di tale esenzione, non è rilevante l'inserimento in una specifica **categoria catastale** degli immobili utilizzati per lo svolgimento delle attività assistenziali e delle attività sanitarie;

iii. in merito, poi, alle **attività didattiche** svolte negli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali, con Legge di Bilancio 2026, al comma 856 dell'art. 1 è stato altresì chiarito, con norma di interpretazione autentica, che esse si **intendono svolte con modalità non commerciali quando il loro corrispettivo medio percepito 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[15]; in ogni caso non si dà luogo al rimborso delle somme già versate.

Replicando a una interrogazione a risposta immediata alla Camera dei Deputati il 13 maggio 2026, il Ministro dell'Economia ha dichiarato che «*la disposizione in commento attribuisce veste normativa all'interpretazione già fornita nelle istruzioni della dichiarazione IMU-ENC, di cui al decreto ministeriale del 24 aprile 2024. Pertanto, dal punto di vista tecnico, si ritiene che con tale provvedimento ministeriale siano state già fornite le istruzioni per un'applicazione uniforme ed omogenea dell'esenzione, vieppiù corroborata e confermata dalla norma di interpretazione che abbiamo richiamato, cioè l'articolo 1, comma 856, della legge n. 199, che, a giudizio del Governo, non lascia residui dubbi interpretativi*».

*

2.3 Immobili concessi in comodato

Sulla specifica questione relativa all'esenzione dall' IMU per l'immobile di proprietà di un ente ecclesiastico dato in comodato d'uso gratuito ad altro ente non commerciale - molto comune nella realtà e, dunque, di particolare interesse - si rappresenta, anzitutto, il **comma 777 della Legge di Bilancio 2020[16] (L. n. 160/2019)**, il quale, innovando rispetto alla precedente disciplina, **ha concesso ai singoli Comuni la possibilità di stabilire con proprio regolamento l'esenzione da IMU dell'immobile concesso in comodato d'uso gratuito a un ente non commerciale**.

Sulla base di questa disposizione può disporsi, per regolamento comunale, l'esenzione da imposta anche per gli immobili posseduti da ente non commerciale qualora concessi in comodato d'uso gratuito ad altro Comune o ente non commerciale ed all'interno dei quali vengono svolte attività atte a perseguire esclusivamente gli scopi istituzionali o statutari del comodatario stesso.

Orbene, se finora, al di fuori dell'ipotesi pocanzi descritta, non v'era una disciplina per tutti i casi in cui il regolamento del Comune sul quale insiste il bene immobile nulla disponesse con riguardo al pagamento

---

[15] Si ricorda che, prima dell'entrata in vigore della Legge di Bilancio per il 2026, al riguardo, si faceva pressoché riferimento all'articolo 4, comma 3, del decreto ministeriale n. 200 del 2012, in base al quale 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 e al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;
- **c)** l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

[16] Comma 777: "*Ferme restando le facoltà di regolamentazione del tributo di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, i comuni possono con proprio regolamento:*
e) stabilire l'esenzione dell'immobile dato in comodato gratuito al comune o ad altro ente territoriale, o ad ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutari".

dell' IMU per i beni concessi in comodato, con **Legge Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 (n. 213 del 30.12.2023)** è stata introdotta una norma di interpretazione autentica[17] - che, dunque, fornisce un criterio interpretativo valido *ex tunc*, anche per il passato - che consente altresì di estendere ai possessori degli immobili utilizzati per attività di rilevanza sociale (cioè quelli destinati esclusivamente allo svolgimento - con modalità non commerciali - delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive e di religione e culto) l'esenzione prevista dalla lettera g) del comma 759 della L. 160/2019 **a condizione che il comodatario[18]:**

- sia soggetto "***funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente***"
- "***svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, con modalità non commerciali***".

Occorre, dunque, la dimostrazione del collegamento funzionale o strutturale fra i soggetti tra i quali viene stipulato il contratto di comodato nonché la destinazione dell'immobile alle attività indicate (secondo i criteri individuati nei parr. precedenti).

Al ricorrere di queste condizioni, anche nell'ipotesi di concessione del bene immobile in comodato, l'ente ha diritto all'esenzione IMU (e ciò, evidentemente, a prescindere dal regolamento Comunale)[19].
A titolo di esempio, dunque, si ritiene che l'esenzione sia spettante per gli impianti sportivi di proprietà di una Parrocchia concessi in comodato a una associazione sportiva nata in oratorio e ispirata ai suoi valori (si segnala, al riguardo, l'importanza degli Statuti delle ASD "oratoriane" affinché valorizzino il loro "collegamento funzionale" con la Parrocchia) e per gli immobili concessi in comodato dalla Diocesi a una Parrocchia (e viceversa) o, ancora, dalla Casa generalizia di un Istituto Religioso a una casa provinciale dipendente dalla stessa.
A fornire un chiarimento su cosa debba intendersi per collegamento funzionale o strutturale tra ente comodante ed ente comodatario, è intervenuta la **Circolare n. 2/DF del MEF** che si è espressa:

- sul **collegamento funzionale tra comodante e comodatario,** richiamando, ad esempio, l'ipotesi in cui il comodante detenga, in forza di norma statutaria, la facoltà di nominare i componenti dell'organo di gestione dell'ente comodatario;

---

17 Art. 1, comma 71.

18 Che sia tra i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), ossia "*enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato*".

19 Per quanto riguarda, poi, gli ETS, l'art. 82, comma 6 del Codice del Terzi Settore (CTS) prevede che "***Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 5, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali****, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché* ***delle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504****, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione".* Le nuove disposizioni richiedono che l'immobile sia «posseduto e utilizzato» dall'ente non commerciale e destinato esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività di culto (secondo i criteri del Dm 200/2012): è espressamente prevista, quindi, in linea con la maggioritaria giurisprudenza, la coincidenza tra possessore dell'immobile e soggetto che lo utilizza (va, in ogni caso, considerata l'efficacia temporale delle nuove disposizioni del CTS).

- sul **collegamento strutturale tra comodatario e comodante,** facendo proprie le indicazioni fornite dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione in merito alle condizioni che possono consentire il mantenimento dell'esenzione IMU laddove si tratti di utilizzo del bene da parte del comodatario, ossia quando *"il comodatario sostanzialmente utilizzi il bene in attuazione dei compiti istituzionali dell'ente concedente, con il quale sussista uno stretto rapporto di strumentalità che potrebbe definirsi «compenetrante», ovverosia il caso «in cui 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".*[20]
- sul **rapporto di strumentalità** nei seguenti termini: "*Alla luce di quanto statuito dalla Corte di Cassazione*[21]*,* ***il collegamento funzionale può ritenersi sussistente ove le attività svolte dal comodatario nell'immobile rientrino nel novero di quelle agevolate, siano esercitate con modalità non commerciali e, al contempo, siano accessorie o integrative rispetto alle attività istituzionali dell'ente comodante, ponendosi con le finalità istituzionali di quest'ultimo in rapporto di diretta strumentalità****. Si ritiene che tale nesso di strumentalità sussista qualora l'attività non commerciale svolta nell'immobile concesso in comodato sia legata alle finalità e alle attività istituzionali del concedente e* ***risulti coerente e funzionale rispetto agli scopi*** *dello stesso ente concedente. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui il comodante svolga un'attività didattica e l'immobile concesso in comodato sia utilizzato dal comodatario per lo svolgimento, sempre con modalità non commerciali, di altre attività didattiche o assistenziali ricomprese tra quelle agevolate e funzionali a quella didattica del concedente"*[22].

  La Circolare 2/DF del 2024 chiarisce altresì che: *"L'esenzione non spetta quando l'immobile* ***perda il carattere di strumentalità*** *all'esercizio delle attività considerate...»*[23] *(cfr. Cass. n. 9948/2008)* e che *«il* ***mancato utilizzo effettivo*** *dell'immobile, per essere irrilevante ai fini del riconoscimento dell'esenzione, deve avere una «causa» che ne escluda il possibile significato che sia cessata la strumentalità del bene all'esercizio delle attività protette», così come, «pur essendo vero che la destinazione dell'immobile, per prevalere ai fini del riconoscimento dell'esenzione, non può essere una destinazione che resti concretamente inattuata, è altrettanto vero che non ogni mancato utilizzo sia capace di escludere il diritto al trattamento agevolato, ma solo quello che sia* ***indizio di un mutamento della destinazione o della cessazione della strumentalità del bene****»*[24].

  La Corte di Cassazione, quindi, riconosce l'**irrilevanza del mero inutilizzo temporaneo** del bene per giustificate ragioni, dando piuttosto rilievo, ai fini della perdita del beneficio, al concreto venir meno della strumentalità dell'immobile rispetto alle attività cui era destinato. Infatti, in linea con tale interpretazione, nell'ordinanza n. 9444 del 2023 la Corte ha affermato che *"in tema di ICI l'esenzione dall'imposta prevista dal D.Lgs. 1992, art. 7 comma 1, lett. i) spetta anche ove il bene non sia stato utilizzato, purché ciò sia avvenuto, come accertato dal giudice di merito, per una causa che non abbia comportato la* ***cessazione della sua strumentalità rispetto all'esercizio delle attività protette****,* ***non potendo rilevare****, come elemento ostativo ai fini del riconoscimento del beneficio,* ***un concetto quantitativo di utilizzo****, del tutto estraneo alla previsione normativa (Cass. 12-10-2016 n. 20515)".* Quindi l'inutilizzo del bene non deve essere

[20]Si vedano, tra le altre, Cass. 11 marzo 2020, n. 6795; Cass., 12 maggio 2021, n. 12539; Cass. 16 febbraio 2023, n. 4953

[21]Ordinanza del 2 ottobre 2023, n. 27761

[22] Con riguardo all'ipotesi di un ente religioso civilmente riconosciuto che concede in comodato un immobile di sua proprietà a una fondazione, costituita dal medesimo ente religioso ai fini del miglior perseguimento delle proprie attività di assistenza e beneficenza.

[23]Sentenza n. 27242 del 2022

[24]*Cfr. Cass. n. 20516/2016, ma, nello stesso senso, anche Cass. n. 9100/2020*

idoneo a far venire meno la persistenza del vincolo di strumentalità, il quale, una volta accertato, assicura la continuità del diritto all'esenzione dall'IMU.

La novità legislativa esposta, dunque, non è di poco conto, oltre che di buon senso, se si considera che l'orientamento maggioritario della giurisprudenza di legittimità era stato sinora teso a riconoscere la spettanza dell'esenzione soltanto qualora l'immobile fosse direttamente utilizzato dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali (di recente, cfr. Cass., 14 maggio 2020, n. 8964; Id., 21 maggio 2019, n. 13691).

Per completezza, volendo fornire un *excursus* storico, si rappresenta che con l'**ordinanza n. 12592/2019,** la Corte di cassazione aveva ribadito che l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili prevista in favore degli enti non commerciali competeva solo nel caso di utilizzo diretto da parte dell'ente proprietario dell'immobile, negandola, invece, in caso di utilizzo indiretto, anche se effettuato da soggetti aventi i requisiti soggettivi per lo svolgimento di una delle attività agevolate dalla legge.

Per il vero, in passato, con la **sentenza n. 25508/2015 della Corte di cassazione** si era già registrata un'interpretazione maggiormente permissiva, più in linea (quasi anticipandolo) con l'attuale assetto normativo, laddove i Giudici avevano ritenuto che l'esenzione fosse riconoscibile anche nel caso di comodato in favore di un altro ente non commerciale, purché tra i due enti, comodante e comodatario, sussistesse un rapporto di strumentalità nella realizzazione dei loro fini, tale da configurare una sorta di immedesimazione organica[1].

Ebbene, l'isolato e più concedente orientamento della Suprema Corte nella predetta sentenza n. 25508/2015 appoggiava, confermandole, le indicazioni di contenute nella **risoluzione 4 marzo 2013, n. 4/DF/2013** del MEF in base al quale troverebbe applicazione l'esenzione in commento:

- nell'ipotesi in cui un immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui al comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992;
- nonché, a maggior ragione, nella più particolare ipotesi in cui l'immobile venga concesso in comodato ad un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi del citato art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992.

A tali conclusioni il MEF era giunto dando rilevanza alle conclusioni cui è pervenuta la Corte di cassazione nell'ordinanza n. 11427/2005 nella parte in cui escludeva la possibilità di fruire del beneficio in caso di locazione. Infatti, partendo da questo assunto, nel caso in cui l'ente avesse concesso gratuitamente l'immobile, senza ritrarne alcun reddito, e questo fosse stato utilizzato per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui al predetto art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992, si sarebbe ritenuta spettante l'esenzione. Questa considerazione, come si legge nella Risoluzione n. 4 del 2013, appare coerente con i principi ricavabili dalle sentenze della Corte di cassazione e della Corte costituzionale, *"proprio perché la concessione in comodato, che è un negozio essenzialmente gratuito, non costituisce, chiaramente, una manifestazione di ricchezza e ci capacità economica che avrebbe, al contrario, giustificato, un concreto apporto alla spesa pubblica e, quindi, l'imposizione ai fini IMU".*

Tuttavia, questa apertura non sembrava essere condivisa, tra le altre, dalla **sentenza n. 6843/2019 della Corte di cassazione**, in base alla quale l'agevolazione spetterebbe soltanto ove l'immobile venga impiegato direttamente dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, sicché

l'utilizzazione, in virtù di un contratto di comodato, da parte di un soggetto diverso da quello cui spetta l'esenzione, anche se senza scopo di lucro e con destinazione di pubblico interesse, esclude l'agevolazione, essendo necessario che il bene, oltre ad essere utilizzato, sia anche posseduto dall'ente commerciale che ne fruisce, in ragione di un diritto di proprietà o di un altro diritto reale[25].

Inoltre, sul tema, si rappresenta che anche la Prassi dell'Agenzia delle Entrate non si era adeguata a quella del MEF, come risulta dalla **risposta ad interpello n. 7/2016** in cui si afferma che *"La seconda fattispecie descritta nell'istanza di interpello corrisponde al modello legale delineato dalla Risoluzione n. 4/DF del 4 marzo 2013 emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze che, derogando alla regola dell'utilizzo diretto, estende l'esenzione anche nel caso in cui un ente non commerciale di cui all'articolo 73, comma 1 lett. c) del TUIR non utilizza direttamente ma concede un immobile in comodato d'uso gratuito ad un altro ente non commerciale che svolge al suo interno almeno una delle attività di cui alla lett. i) comma 1 articolo 7 del decreto legislativo n. 504 del 1992, con modalità non commerciali. In tale situazione, pertanto, si precisa che il requisito soggettivo sopra descritto deve essere posseduto da tutti i soggetti sia proprietari sia utilizzatori degli immobili. Tuttavia, la risoluzione del MEF sull'estensione dell'esenzione anche nel caso di uso dell'immobile di soggetto no profit diverso dal proprietario non è condivisa da questo Ufficio in quanto contrastante sia con la normativa tutt'ora vigente sia con il consolidato orientamento della cassazione che ha più volte ribadito il principio dell'utilizzo diretto da parte dell'Ente possessore quale condizione per poter usufruire del trattamento di favore. In altri termini* ***per poter godere dell'esenzione IMU occorre che via coincidenza tra l'Ente proprietario e l'Ente che utilizza l'immobile".***

Pertanto, in forza del richiamo alla costante giurisprudenza sulla questione in commento, l'Agenzia delle entrate non aveva aderito, dunque, all'orientamento proposto dal MEF.

Del pari, anche alcuni Comuni, a quanto consta – fatto salvo il caso dell'adozione di un apposito regolamento che espressamente conceda l'esenzione IMU in caso di comodato ai sensi del comma 777 della l. n. 160/2019 – tendevano, almeno prima dell'entrata in vigore del predetto art. 1, comma 71 della L. n. 213 del 2023, a negare il beneficio in caso di concessione dell'immobile in comodato.

In sintesi, allo stato attuale, può dunque concludersi per un diritto all'esenzione dall'IMU per gli enti ecclesiastici che diano in comodato d'uso gratuito ad altro ente non commerciale un proprio immobile:

- nel caso in cui il Comune[26], con proprio regolamento, lo preveda espressamente (avendone facoltà ai sensi del comma 777 della L. n. 160/2019).
- nel caso in cui il comodatario sia soggetto funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente e svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7, comma 1,

[25] In tal senso, anche le sentenze n. 30820/2017, n. 14912/2016, 10483/2016 e l'ordinanza n. 13542/2016 della Corte di Cassazione. Peraltro, la Suprema Corte affermava che, trattandosi di norma di carattere agevolativo avente natura speciale e derogatoria della norma generale, la stessa è, perciò, di stretta interpretazione, dovendosi applicare soltanto nelle ipotesi tipiche e tassative indicate (ordinanza n. 4047/2019).

[26] Per completezza, sull'**autonomia degli enti locali**, si segnala l'**art. 1 comma 102 a 110 della L. Bilancio 2026** che ha, altresì, previsto che gli enti locali e le regioni possono **introdurre autonomamente forme di definizione agevolata per i tributi di loro competenza**, prevedendo la riduzione o l'esclusione di interessi e sanzioni, purché i contribuenti regolarizzino, anche parzialmente, le posizioni debitorie entro un termine fissato dall'ente e non inferiore a 60 giorni dalla pubblicazione dell'atto sul sito istituzionale. La definizione agevolata può applicarsi anche a tributi oggetto di accertamento o di controversie tributarie pendenti in cui l'ente è parte. Rientrano nella definizione agevolata i tributi regionali e locali, con esclusione dell'IRAP, delle compartecipazioni e delle addizionali ai tributi erariali. Le relative disposizioni devono riguardare periodi temporali determinati e consentire l'uso di strumenti digitali per l'adempimento. I regolamenti degli enti locali producono effetti dalla pubblicazione sul sito istituzionale e devono essere trasmessi, a fini statistici, al Ministero dell'economia e delle finanze entro 60 giorni. La definizione agevolata può estendersi anche alle entrate di natura patrimoniale.

lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, con modalità non commerciali (come previsto dal comma 71 dell'art. 1 della L. n. 213/2023).

Al di fuori di queste ipotesi disciplinate per legge e chiarite dai documenti di prassi, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità impone cautela, richiedendo, per poter godere dell'esenzione, che vi sia coincidenza tra l'Ente proprietario e l'Ente che utilizza l'immobile.

*

2.4 IMU e costituzione diritti reali di godimento in favore di ente parrocchia

Come detto in premessa, la Legge del 27/12/2019 n. 160, all'art. 1, comma 743 dispone che "*I soggetti passivi dell'imposta sono i possessori di immobili, intendendosi per tali il* ***proprietario*** *ovvero il* ***titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie*** *sugli stessi*".

Pertanto, in caso di usufrutto o diritto di superficie, soggetto passivo dell'imposta è l'usufruttuario o il titolare del diritto di superficie sul bene immobile, non il nudo proprietario del bene.

Tuttavia, nella specifica ipotesi in cui il diritto reale di godimento sia vantato su un **edificio di culto**, è prevista esenzione dal pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 1, comma 759:

- lett. b) se l'immobile è accatastato in E/7;
- lett. d) in quanto il fabbricato è destinato *"esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze"*.

Ne consegue che:

- in astratto, sarebbe tenuto al pagamento dell'IMU l'usufruttuario o il titolare del diritto di superficie;
- nel caso specifico, essendo prevista dalla legge l'esenzione per gli edifici di culto, essa spetta per chiunque la legge individui come soggetto passivo d'imposta, dunque anche per l'usufruttuario o per il titolare del diritto di superficie.

*

3. Casi di riduzione della base imponibile IMU

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

A. i fabbricati di interesse storico o artistico;
B. i fabbricati inagibili o inabitabili (e di fatto inutilizzabili).

*

A) Dunque, per i **fabbricati di interesse storico o artistico**, l'art. 1, comma 747, lettera a), legge n. 160/2019 in materia di IMU, dispone che **la base imponibile dell'imposta è ridotta del 50% per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'art. 10 del Codice dei beni culturali e del paesaggio** (D.Lgs. n. 42/2004).

   Al riguardo, sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico.

   Per i suddetti beni, dunque, vige una "presunzione di interesse storico o artistico" al ricorrere delle condizioni previste dall'art. 12, comma 1 del D.Lgs. n. 42/2004, ossia che:

   - l'autore non sia più vivente;
   - la realizzazione risalga a oltre settant'anni.

Sul punto, è stato chiarito che:

- "***non è necessaria la preesistenza di un formale provvedimento*** *che riconosca l'interesse culturale, emesso dall'autorità amministrativa ai sensi del citato D.Lgs. n. 42 del 2004, art. 13, provvedimento, invece, necessario per i beni privati*: c.d. sistema di tutela reale *(*Cass. Ordinanza 24 settembre 2020, n. 20131, richiami a Cass. *N. 12307 e n. 25947/2017; Cass n. 19878/2016*[27]*)"*;
- i vantaggi previsti per gli immobili di interesse storico vanno riconosciuti esclusivamente a quelli a cui è stato attribuito il **vincolo diretto**[28], previsto appunto dall'articolo 10 D.Lgs. 42/2004 (in tal senso, Cass. sentenza n. 1695 del 24.09.2018, in tema di Ici, ma le stesse conclusioni valgono anche per l'Imu);
- *"la* ***presunzione di culturalità*** *dei suddetti beni (…) può essere definita* ***provvisoria****, in quanto sussiste fino a quando non sia stata effettuata una verifica da parte del Ministero competente, che può avvenire d'ufficio o su istanza dei soggetti a cui le cose appartengono, circa la effettiva sussistenza dell'interesse culturale del bene (D.Lgs. n. 42 del 2004, art. 12, comma 2). Qualora, infatti, all'esito di tale verifica sul bene, non dovesse essere riscontrato alcun interesse culturale, lo stesso non godrebbe affatto delle norme di protezione"* (Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 14/07/2016) 05/10/2016, n. 19878);
- la ratio della agevolazione *"va individuata in una esigenza di* ***equità fiscale****, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico in conseguenza del complesso di vincoli e limiti cui la loro proprietà è sottoposta"* (Corte Cost., sentenza n. 345/2003).

Pertanto, sinteticamente:

- per i beni di proprietà privata è richiesto un **formale provvedimento** che riconosca l'interesse culturale degli stessi (procedura di "dichiarazione" prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 42/2004);
- per i beni di proprietà pubblica e di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, vige una **"presunzione di interesse"** per cui non è necessario un (preventivo) formale provvedimento che riconosca l'interesse culturale ma solo una (successiva) **verifica da parte del Ministero** competente circa la sussistenza dell'interesse culturale stesso.

Ne consegue, con specifico riguardo agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, la possibilità di avvalersi della norma in commento che consente la riduzione della base imponibile dell'imposta nella misura pari al 50% per i fabbricati di interesse storico o artistico - risalenti a oltre 70 anni - tenendo conto che:

- se è vero che, da un lato, tale agevolazione è spettante senza previa autorizzazione, in virtù della presunzione di interesse vigente;
- è altrettanto vero che, dall'altro, tale presunzione di interesse ha natura provvisoria, potendo essere negata a seguito di verifica da parte del Ministero e, in tal caso, generare il recupero della differenza d'imposta dovuta. Si ritiene che si possa accedere al beneficio fiscale qualora eventuali lavori di restauro siano stati autorizzati dalla Soprintendenza, confermando così l'interesse storico-artistico dell'edificio. È però necessario che tale autorizzazione specifichi chiaramente che l'immobile è sottoposto a vincolo "diretto".

[27] Seppur riferito all'applicazione del beneficio fiscale ICI previsto dal D.L. n. 16 del 1993, art. 2 cit., comma 5, ora abrogato.

[28] Il vincolo diretto riguarda il bene stesso, mentre quello indiretto, definito anche zona di rispetto, riguarda le zone vicine ad un bene sottoposto a vincolo diretto o confinanti con esso e dovrebbe custodirne l'immagine e garantire la vista libera. L'art. 45 del D.Lgs. 42/2004 detta le Prescrizioni di tutela indiretta: «1. *Il Ministero ha facoltà di prescrivere le distanze, le misure e le altre norme dirette ad evitare che sia messa in pericolo l'integrità dei beni culturali immobili, ne sia danneggiata la prospettiva o la luce o ne siano alterate le condizioni di ambiente e di decoro. 2. Le prescrizioni di cui al comma 1, adottate e notificate ai sensi degli articoli 46 e 47, sono immediatamente precettive. Gli enti pubblici territoriali interessati recepiscono le prescrizioni medesime nei regolamenti edilizi e negli strumenti urbanistici*».

Dunque, nell'applicare il dimezzamento previsto dalla norma è bene considerare i rischi connessi a possibili future verifiche in ordine alla effettiva spettanza dell'agevolazione in base all'interesse storico o artistico del bene interessato.

*

B) Per quanto riguarda, invece, i **fabbricati inagibili o inabitabili (e di fatto inutilizzabili)**, l'art. 1, comma 747, lettera b, legge n. 160/2019), la base imponibile è ridotta del 50%, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.

Tale condizione è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione.

In alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi D.P.R. n. 445/2000, che attesti la dichiarazione di inagibilità o inabitabilità del fabbricato da parte di un tecnico abilitato. Ai fini dell'applicazione della riduzione in commento, i comuni possono disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione.

Sul tema, nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU[29] *«…Si richiama l'attenzione sulla circostanza che per l'applicabilità della citata riduzione è necessario che sussistano* ***congiuntamente l'inagibilità o l'inabitabilità*** *e l'****assenza di utilizzo*** *dell'immobile»* *e «si precisa che l'inagibilità deve consistere in un degrado fisico sopravvenuto (ad esempio, fabbricato diroccato, pericolante, fatiscente) o in un'obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica, non superabile con interventi di manutenzione».*

Si può affermare che il mero inutilizzo del bene - non dovuto a ragioni di inagibilità/inabitabilità riscontrabili con perizia di un tecnico abilitato - non consente di beneficiare della riduzione della base imponibile IMU al 50 per cento.

Sulla questione, una recente sentenza della Corte di cassazione, 21 gennaio 2021, n. 1263 ha affermato che:

- «*nella ipotesi di immobile inagibile, inabitabile e comunque di fatto inutilizzato, l'imposta va ridotta al 50 per cento, ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 8, comma 1, e* ***qualora dette condizioni*** *di inagibilità o inabitabilità accertabili dall'ente locale o comunque autocertificabili dal contribuente* ***permangano per l'intero anno, il trattamento agevolato deve estendersi a tutto il relativo arco temporale, nonchè per i periodi successivi****, ove sussistano le medesime condizioni di fatto*" (Cass. n.28921/2017, 13053/2017 12015/2015; n. 13230/2005)».
- *«…****quando lo stato di inagibilità è perfettamente noto al Comune è da escludersi il pagamento dell'ICI in misura integrale anche se il contribuente non abbia presentato richiesta*** *di usufruire del beneficio della riduzione del 50% tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente (L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1), di cui è espressione anche la regola secondo la quale al contribuente non può essere richiesta la prova dei fatti documentalmente noti all'ente impositore (L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 4)».*

Sulla scorta di quanto precede - anche in considerazione di quanto detto nel par. 2.1 a proposito dei concetti di "strumentalità" e di "inutilizzo" del bene - si ritiene sostenibile che un immobile (ad esempio, una casa canonica, destinata ad attività di religione o culto) che, di fatto, non venga utilizzato in quanto

[29] Per l'anno di imposta 2012, al punto 1.3.

deteriorato, perda in maniera definitiva la sua strumentalità con le predette finalità tutelate dalla norma - passando quindi da essere esente IMU a essere oggetto di imposizione con base imponibile ridotta al 50% - solo quando il degrado fisico sopravvenuto sia tale da non essere superabile con interventi di manutenzione.
Ne consegue che, l'inutilizzo legato all'inagibilità/inabitabilità, comporta una riduzione della base imponibile IMU del 50% ma l'inutilizzo non legato a ragioni di inagibilità/inabitabilità (ma, ad esempio, ad un cambio di destinazione o inerzia), se prolungato e tale da far desumere con evidenza la mancanza di collegamento con la sua originaria destinazione, comporta la perdita di ogni agevolazione.
Infine, considerata l'ipotesi di un **fabbricato di interesse culturale che, al contempo, versi in stato di inagibilità o inabitabilità,** ci si è chiesti se fosse possibile cumulare le due agevolazioni, con conseguente esenzione totale IMU.
Ebbene, sotto il profilo logico e sistematico, l'interpretazione della norma dovrebbe deporre a favore della tesi della cumulabilità dell'agevolazione in base alla circostanza che l'agevolazione per i fabbricati inagibili oltre ad essere speciale (nel senso di eccezionale) si applica «limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni», tuttavia, *«l'agevolazione prevista per gli immobili di interesse storico ed artistico ha il fine di consentire la conservazione ed il miglioramento del patrimonio artistico della nazione e a compensare i proprietari dei vincoli imposti dalla legge. Pertanto,* ***non appare coerente con la logica della norma prevedere un'ulteriore agevolazione che già appare insita nella norma specificatamente disposta per tali immobili****»* (FAQ Risposte Ministero economia e finanze 31.5.2012).
Pertanto, è consigliato attenersi alle indicazioni del MEF e ritenere non applicabile il cumulo tra le agevolazioni.

*

4. Approfondimento IMU-CER

Tra le tematiche di interesse figura il caso relativo all'installazione di impianti di pannelli fotovoltaici su edifici di possesso/proprietà di enti ecclesiastici, membri di una C.E.R., con specifico riguardo al fatto che questa circostanza possa comportare il rischio di perdere il diritto all'esenzione ai fini IMU.

Senza soffermarci, in questa sede, sulla disciplina delle C.E.R. (su cui c'è un Vademecum realizzato dalla CEI), si rappresenta, che l'art. 31 del D. Lgs. 199/2021 - emanato in attuazione della Direttiva UE 2018/2001 - ha puntualmente previsto che tra i partecipanti delle C.E.R. possono esservi anche gli enti religiosi con il ruolo di soggetti con potere di controllo[30]. La norma consente che tale partecipazione avvenga tanto in quanto *prosumer* (produttore e consumatore di energia elettrica da fonti rinnovabili), quanto di semplice consumatore finale.
Nel primo caso, come *prosumer* può:

- realizzare/far realizzare su edifici di proprietà/possesso un sistema di pannelli fotovoltaici "*direttamente interconnesso all'utenza del cliente finale*" (cfr. art. 30, comma 1, lett. a), n.1 D.lgs n. 199/2021);
- realizzare/far realizzare impianti di pannelli fotovoltaici a distanza "*ubicati presso edifici o in siti diversi da quelli presso il quale l'autoconsumatore opera, fermo restando che tali edifici o siti devono essere nella disponibilità dell'autoconsumatore stesso*" (cfr. art. 30, comma 1, lett. a), n.1 D.lgs n. 199/2021).

[30] Di contro, si ritiene che l'ente ecclesiastico non possa assumere, in quanto tale, la qualifica di CER poiché la sua struttura, definita esclusivamente dall'ordinamento canonico, non è compatibile con il disposto dell'art. 31, laddove prescrive che "*la comunità è un soggetto di diritto autonomo e l'esercizio dei poteri di controllo fa capo esclusivamente a persone fisiche, PMI, enti territoriali, enti di Terzo Settore […]".*

Nel secondo caso, invece, come consumatore:

- può costituire a favore di terzi un diritto (di superficie) su un edificio/terreno di proprietà al fine di consentire ai terzi la realizzazione di un impianto fotovoltaico senza, però, alcun coinvolgimento nel consumo dell'energia elettrica prodotta.

Ebbene, in questa casistica, non può non approfondirsi l'installazione di pannelli fotovoltaici sotto il profilo degli eventuali adempimenti catastali legati all'aggiunta di un impianto ad un edificio o su un terreno.

La questione attinente alla rilevanza catastale degli impianti in parola è stata esaminata dall'Agenzia delle entrate che la attribuisce non tanto al fatto che si tratti di strutture fissate ad un edificio o su un terreno ovvero amovibili, quanto alla capacità reddituale dell'installazione stessa.

Al riguardo, la Circolare n. 36 del dicembre 2013, afferma che *"**ai fini dell'obbligo di accatastamento e della determinazione della rendita catastale di un impianto fotovoltaico**, non **è fondamentale** esclusivamente la facile amovibilità delle sue varie componenti impiantistiche, quanto, piuttosto, il **rapporto di tali componenti con la capacità ordinaria dell'unità immobiliare a cui appartengono di produrre un reddito temporalmente rilevante**. In altri termini, gli Uffici Provinciali – Territorio dell'Agenzia accertano gli immobili che ospitano i medesimi impianti, indagando, ai fini della determinazione della relativa rendita catastale, sulla correlazione che sussiste tra l'immobile e, in generale, quelle componenti impiantistiche rilevanti ai fini della sua funzionalità e capacità reddituale, a prescindere dal mezzo di unione utilizzato".*

Su queste premesse, l'Agenzia delle entrate individua in quali casi sorge l'obbligo di accatastamento dell'impianto ovvero l'obbligo di adeguare la rendita catastale dell'edificio sul quale l'impianto è installato.

In proposito:

a) un primo caso attiene agli impianti che si configurano come vera e propria centrale elettrica da fonti rinnovabili che producono energia destinata alla vendita: in tale ipotesi è necessario l'accatastamento in categoria catastale D/1 (oppure D/10 se ricorrono i caratteri della ruralità);
b) un secondo caso, invece, attiene all'impianto che consente al proprietario di disporre di energia da fonti rinnovabili per le proprie necessità: in tale ipotesi, è assimilato ad un impianto di pertinenza per cui l'Agenzia esclude sorga un obbligo di accatastamento autonomo dell'installazione (al più, un adeguamento della rendita catastale dell'unità immobiliare sul quale è realizzato).

   È ricorrente il caso di contratti con soggetti terzi che realizzano installazioni di impianti fotovoltaici su edifici di proprietà degli enti. Al riguardo:

   i. si resta nell'ambito degli impianti assimilati a quelli di pertinenza degli immobili (dunque, senza obbligo di accatastamento autonomo) in caso di utilizzo di un contratto in forza del quale un soggetto terzo (una ESCO, Energy Service Company, quindi, tipicamente, una società di servizi energetici) realizza una installazione di un impianto fotovoltaico nell'interesse dell'ente ecclesiastico che possiede l'immobile: in tal caso, infatti, l'installazione è di proprietà dell'ente stesso.
   ii. ove il contratto sia riconducibile al genere delle EPC (*Energy Performance Contract*) ai sensi del D.Lgs. n. 102/2014, invece - atteso che la proprietà si trasferisce al committente (ente ecclesiastico) solo allo scadere del termine finale del contratto - gli impianti potrebbero non avere la caratteristica della pertinenzialità rispetto all'edificio asservito e, dunque, dover assumere una distinta rendita catastale. Tale ipotesi non è stata espressamente esaminata dalla prassi citata.

In ogni caso, sempre nella predetta Circolare n. 36, al par. 3, l'Agenzia rappresenta la necessità di adeguare la rendita catastale dell'edificio che accoglie l'impianto qualora l'installazione determini un incremento del

valore capitale dell'edificio pari o superiore al 15% (in base all'art. 2 della Determinazione direttoriale dell'Agenzia del territorio del 16.2.2005), dunque, anche nelle predette ipotesi di pertinenzialità.

Fatto questo sintetico ma doveroso inquadramento delle casistiche e degli adempimenti catastali eventualmente connessi, possiamo ora valutarne la rilevanza ai fini IMU.
Come in precedenza, distinguiamo i casi in cui l'impianto fotovoltaico debba essere accatastato autonomamente da quelli in cui non v'è tale obbligo.
Ebbene, premesso che gli obblighi dichiarativi e di pagamento dell'IMU ricadono sul possessore dell'impianto:

- nel caso sub a) - difronte, quindi, ad una struttura che si configura come centrale elettrica destinata alla produzione e commercializzazione di energia elettrica da fonti rinnovabili, con conseguente accatastamento in D/1 (o D/10) – qualora l'ente ecclesiastico abbia concesso il diritto di superficie (o altro diritto reale) per la realizzazione dell'impianto, tali obblighi ricadono sul superficiario (o titolare di altro diritto reale) che risulta possessore della centrale elettrica[31];
- nel caso sub b) e b) i) - quando, dunque, l'impianto non deve essere accatastato autonomamente - non vi è alcuna rilevanza ai fini IMU, salvo che l'installazione comporti un incremento superiore al 15% del valore capitale dell'edificio.

Per concludere, in ragione di quanto brevemente esposto, si ritiene, in generale, che:

1. l'installazione di impianti fotovoltaici destinati a generare ricavi per la commercializzazione di energia elettrica da fonti rinnovabili, comportando un obbligo di accatastamento autonomo, assumerebbe rilevanza ai fini IMU;
2. parimenti, la concessione a terzi del diritto di superficie su impianti fotovoltaici installati su edifici di proprietà di proprietà altrui assumerebbe rilevanza ai fini IMU trattandosi di struttura che si configura come centrale elettrica destinata alla produzione e commercializzazione di energia elettrica da fonti rinnovabili, autonomamente accatastabile. Tuttavia, in tal caso, gli obblighi dichiarativi e di pagamento ricadrebbero in capo al superficiario.

La valutazione andrà dunque eseguita caso per caso, riscontrando i parametri tecnici al superamento dei quali sorge l'obbligo di un autonomo accatastamento o variazione di rendita che comporta, conseguentemente, la rilevanza ai fini IMU delle installazioni.
Nello specifico, con riguardo agli enti ecclesiastici, si ritiene che occorre una lettura combinata delle disposizioni sui presupposti oggettivi IMU con le previsioni legate agli obblighi catastali. Infatti, l'art. 1, c. 741 della L. n. 160 del 2019 che attualmente disciplina l' IMU, ne identifica come presupposto il "*possesso di fabbricati*" e "*per fabbricati 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*": pertanto, la rilevanza ai fini IMU dei fabbricati non accatastati non dovrebbe riguardare quelli che per scelta legislativa non devono essere accatastati (ma quelli che, benché la legge lo prevedesse, non sono stati accatastati).

*

5. Accertamento con adesione e contraddittorio preventivo.

L'**art. 50 della L. 27 dicembre 1997, n. 449** detta disposizioni in materia di accertamento e definizioni dei tributi locali e, nel riconoscere e ribadire la potestà regolamentare dei Comuni e delle Province

[31] La base imponibile per il calcolo dell'IMU si determina rivalutando la rendita catastale del 5% e applicando il moltiplicatore 65.

stabilisce, altresì, che: *"**Possono prevedere specifiche disposizioni** volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, **introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218**, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'articolo 3, comma 133, lettera l), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in quanto compatibili"*.
Si tratta, in concreto, di una **facoltà** – non di un obbligo – che la legge riconosce ai suddetti Enti. La norma, infatti, utilizza un'espressione chiaramente permissiva *"possono prevedere"*, dalla quale si ricava che gli enti locali non sono tenuti ad adottare l'istituto, né a introdurre misure di semplificazione o di riduzione delle sanzioni, ne hanno tuttavia la facoltà nell'esercizio della loro potestà regolamentare. Ne consegue che l'operatività concreta di tali strumenti dipende dalle scelte effettuate dal singolo Comune, nel caso degli accertamenti IMU, da verificare di volta in volta.

Operativamente, è opportuno verificare se, nell'avviso di accertamento esecutivo emesso dal Comune per il recupero dell'IMU, vi sia un rinvio al **d.lgs. n. 218 del 1997**; diversamente, qualora il Comune abbia previsto una **disciplina autonoma**, l'istituto sarà regolato esclusivamente dalle norme comunali, nei limiti della compatibilità con i principi generali dell'ordinamento.

*

Infine, per completezza, si rappresenta che la **Legge di Bilancio 2026, all'art. 1, commi 102-110** ha previsto la possibilità per gli enti locali e le Regioni di prevedere anche forme di **definizione agevolata** per le proprie entrate (*c.d. rottamazione*). Le definizioni agevolate possono riguardare tutte le entrate, sia tributarie che non tributarie; al riguardo, di grande rilievo è il comma 102 che ha previsto che nella scelta dei crediti agevolabili occorre privilegiare quelli di **difficile esigibilità.**

Facoltà che si aggiunge alla possibilità già prevista per gli enti di introdurre ulteriori misure premiali in materia sanzionatoria, in applicazione del principio della proporzionalità della sanzione[32].

*

Contraddittorio preventivo

Il nuovo **contraddittorio preventivo generalizzato**, introdotto dall'**art. 6-bis della Legge n. 212 del 2000** (Statuto dei diritti del contribuente) consiste nell'obbligo del contraddittorio preventivo e generalizzato tra Amministrazione finanziaria e contribuente, destinato ad applicarsi a tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi di giustizia tributaria, salvo specifiche esclusioni.
Infatti, il comma 1 dell'art. 6-*bis* L. 212/2000 prevede che: *"Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, **a pena di annullabilità**, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo". In base al comma 2 "**Non sussiste** il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo **per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni** individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione"*.

[32] Si ricorda che, per gli enti locali, i Regolamenti adottati dovranno essere pubblicati nel sito istituzionale al fine di acquisire efficacia; ciò in deroga alle previsioni che ne subordinano l'efficacia alla pubblicazione nell'apposito sito del Ministero dell'economia e delle finanze (articolo 13, comma 15, del Dl 201/2011).

Il contraddittorio preventivo opera direttamente e non necessita di recepimento formale da parte degli enti locali; questi ultimi rientrano infatti tra i *"soggetti del rapporto d'imposta"* cui fa riferimento l'art. 1 dello Statuto e nei cui confronti trova applicazione anche l'obbligo di contraddittorio.

Posto, dunque, che le disposizioni in materia di "**contraddittorio preventivo"** sono astrattamente applicabili anche ai **tributi locali**, occorre chiarirne l'ambito operativo, individuando gli atti che devono necessariamente essere preceduti da una "comunicazione di schema d'atto" che garantisca il preventivo contraddittorio da quelli che, invece, non lo richiedono.

Il criterio guida non è la natura del tributo, ma il procedimento di formazione dell'atto impositivo. In particolare, restano esclusi dall'obbligo di contraddittorio preventivo gli **atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni**, per i quali l'art. 6-bis, comma 2, come anzidetto, esclude espressamente il diritto al contraddittorio.
Nella fiscalità locale, molti accertamenti si fondano su dati oggettivi già nella disponibilità dell'ente, spesso provenienti da banche dati, e danno luogo a procedimenti standardizzati nei quali l'apporto del contribuente non incide sulla ricostruzione del presupposto impositivo. Tali ipotesi tendono quindi a collocarsi nell'area di esclusione dal contraddittorio preventivo. Diversamente, rientrano nell'obbligo tutti gli atti che presuppongono valutazioni discrezionali o una ricostruzione del presupposto diversa da quella rappresentata dal contribuente.

In questo contesto, i **regolamenti comunali** assumono una funzione essenziale di armonizzazione, consentendo di individuare con maggiore certezza le fattispecie soggette al contraddittorio e di adattarne le modalità alle peculiarità dell'ente.

Sul piano operativo, l'impatto maggiore si registra proprio negli **accertamenti IMU**. Seguendo un'interpretazione letterale della norma, gli **avvisi di accertamento per omesso o parziale versamento**, quando si limitano a liquidare quanto già dichiarato dal contribuente sulla base di dati certi e predeterminati (avvisi di pagamento, solleciti, importi dovuti), possono essere ricondotti tra gli **atti automatizzati o di pronta liquidazione**. In quanto tali, sarebbero esclusi dal novero di quelli per i quali corre l'obbligo per l'ente di attuare una fase di contraddittorio preventivo ai sensi del comma 2 dell'art. 6-bis[33].

Diversamente potrebbe dirsi con riguardo al caso di **accertamenti IMU per omessa o infedele dichiarazione.** In questi casi l'atto non è il risultato di una mera liquidazione automatica, ma presuppone valutazioni istruttorie, ricostruzioni del presupposto impositivo e apprezzamenti discrezionali[34]. Tali accertamenti potrebbero astrattamente rientrare nell'ambito applicativo del nuovo art. 6-*bis* L. n. 212/2000 che devono quindi essere preceduti da un atto che garantisca l'espletamento del contraddittorio preventivo, concedendo un termine non inferiore a sessanta giorni per le controdeduzioni.
In tal senso, in recepimento delle modifiche alla L. n. 212/2000, il Prototipo di "*Regolamento comunale per l'applicazione dello statuto dei diritti del contribuente (Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219 – Legge 27 luglio 2000, n. 212)"* pubblicato dalla Fondazione ANCI, all'art. 6 comma 7 dedicato al principio del contraddittorio, prevede che: "*Sono soggetti al diritto al contraddittorio, gli atti diversi da quelli di cui ai commi da 2 a 6, mediante i quali l'amministrazione comunale disconosce un'esenzione o un'agevolazione dichiarata dal*

[33] *Cfr.* Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Lecce - Sezione 1, Sentenza del 9/6/2025, n. 1004/2025.
[34] *Cfr*. Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Chieti, sentenza n. 387/1/2025.

contribuente, oppure quando la determinazione della base imponibile non è oggettiva, come ad esempio nelle rettifiche Imu aventi ad oggetto il valore delle aree edificabili".

Con riguardo alla decorrenza dell'applicazione delle novità legislative in materia di contraddittorio preventivo, si segnala che con atto di indirizzo del MEF, Dipartimento delle Finanze, del 29 febbraio 2024, in generale, è stato previsto che "*una lettura interpretativa d'ordine sistematico delle recenti novità normative che si sono susseguite porta a far ritenere che* ***fino al momento dell'emanazione del decreto ministeriale di elencazione delle fattispecie nelle quali il diritto al contraddittorio è assolutamente escluso e, in ogni caso, fino alla predetta data del 30 aprile 2024 nulla sia mutato in ordine alle modalità procedurali di contraddittorio****, occorrenti per far legittimamente valere la pretesa tributaria, tradizionalmente disciplinate nella legislazione ancora vigente".*