

Imu, per il terzo settore esenzione selettiva sui beni in comodato

Tributi locali

I due enti devono essere collegati e l'attività svolta solo non commerciale

Pasquale Mirto

La manovra 2024 (articolo 1, comma 71, legge 213/2023) contiene una norma d'interpretazione autentica con riferimento all'Imu dovuta per gli immobili posseduti da un ente non commerciale e dati in comodato ad altro ente non commerciale.

Il testo della nuova disposizione appare significativamente diverso dall'emendamento inizialmente proposto, che vedeva – sempre con disposizione retroattiva – il riconoscimento dell'esenzione in tutti i casi di concessione in comodato ad altro ente non commerciale, previsione che, seppur avallata dal Mef con la risoluzione 4/DF del 4 marzo 2013, era stata sempre negata dalla Corte di cassazione, con orientamento consolidato (tra le tante, Cassazione 9444/2023, 15372/2021, 3245/2021, 13691/2019).

La disposizione inserita nella legge di Bilancio 2024 prevede, invece, che l'esenzione si applica anche nel caso di immobili concessi in comodato ad altro Enc «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».

La nuova disposizione recepisce le indicazioni date da tempo dalla Corte di cassazione, e che a buona ragione possono considerarsi diritto vivente, sebbene si registrino alcuni interventi distonici. In particolare, la pietra miliare può considerarsi la Cassazione 25508/2015, che ha riconosciuto l'esenzione nel caso di un bene concesso in como-

dato gratuito ed utilizzato da un altro ente non commerciale, nel caso di enti, però, che erano legati da un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei compiti, che autorizza a ritenere una compenetrazione tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima «architettura strutturale».

Ancor più recentemente, la Cassazione 27761/2023, con ampie argomentazioni e citazioni giurisprudenziali, dopo aver confermato che, in generale, se anche l'utilizzazione indiretta del bene trovi titolo in un contratto di comodato, ciò non è comunque sufficiente a giustificare l'applicazione dell'esenzione, ha pur preso atto che l'agevolazione spetta non soltanto se l'immobile è direttamente utilizzato dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se il bene, concesso in comodato gratuito, sia utilizzato da un altro ente non commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli previste dalla norma agevolativa, al primo strumentalmente collegato ed appartenente alla stessa struttura del concedente.

La legge di Bilancio 2024 precisa inoltre, sempre con norma d'interpretazione autentica, che per gli Enc gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del Dlgs 504/1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità. In questo caso, invero, pare esserci una certa forzatura della norma, in quanto è come se fosse stata riscritta, prevedendo in luogo del requisito «utilizzati» quello del «destinati», così come previsto per gli enti pubblici dalla lettera a) del medesimo comma 759. E tuttavia, occorre pur rilevare che per alcune pronunce di legittimità i due requisiti vanno sostanzialmente equiparati (Cassazione, 9948/2008), sicché anche in questo caso pare esserci un recepimento di principi di derivazione giurisprudenziale.