

Corte di giustizia tributaria di secondo grado Toscana  
Firenze, Sez. IV, Sent., (data ud. 18/04/2024) 18/04/2024,  
n. 510

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DELLA TOSCANA

QUARTA SEZIONE/COLLEGIO

Sentenza

## Svolgimento del processo

Oggetto del presente procedimento sono una serie di accertamenti IMU per varie annualità e sopra meglio individuati, effettuati nei confronti del M. della SS A. Il Comune di Prato, ente impositore essendo in quel territorio collocati gli immobili oggetto dell'imposta, riteneva che nella specie non potesse essere accordata esenzione in ragione delle disposizioni di cui agli artt. 9 D.Lgs. n. 23 del 2011 e 7 D.Lgs. n. 504 del 1992 perché difettante il requisito oggettivo che vuole una coincidenza tra ente titolare del bene ed ente utilizzatore del medesimo. In effetti, nella specie, gli immobili de quibus, già utilizzati dal M. per attività didattiche e di istruzione, erano stati concessi, nei periodi di interesse, in comodato gratuito ed infine ceduti alla F. che li aveva adibiti alle medesime finalità.

Il ricorso del contribuente trovava accoglimento in due sentenze della CTP di Prato con le quali, pur nella consapevolezza di diverso orientamento del giudice di legittimità, si riteneva nondimeno che l'esenzione non potesse venire meno per effetto della ricorrenza fattuale di una serie di circostanze secondo le quali: gli enti interessati sono entrambi non commerciali; hanno medesime finalità istituzionali che rientrano nelle categorie ritenute meritevoli di esenzione; sono strettamente collegati tra loro oltre ad avere un comune interesse educativo; non sono legati da alcun rapporto di interesse economico essendo l'immobile concesso in comodato gratuito.

Contro le sentenze in questione proponeva ricorso in appello l'ente locale che insisteva per la insussistenza del presupposto applicativo dell'esenzione richiamandosi alla giurisprudenza di legittimità cui sopra si faceva riferimento; parte convenuta insisteva invece nella conferma delle sentenze impugnate richiamando il mutato quadro normativo. Avendo gli appelli ad oggetto la medesima questione, seppur riferita a diverse annualità, ed intercorrendo tra le stesse parti, se ne disponeva - nulla obiettando le parti in causala riunione in unico giudizio.

## Motivi della decisione

Il punto centrale della controversia in oggetto appare, come agevolmente ricavabile dalla pur sintetica ricostruzione delle vicende processuali, legato alla necessità di stabilire se, in tema di esenzione IMU, sia imprescindibile requisito la necessità che titolare ed utilizzatore del bene siano soggetti fisici o enti coincidenti.

Per vero, la norma fondamentale in materia, ossia l' art. 7 comma 1 lett. i) del D.lgs. n. 504 del 1992 , nel tracciare i confini della esenzione, fa riferimento all'oggetto (il bene) piuttosto che al soggetto (che invece viene in gioco con riferimento alla destinazione del bene stesso) che intanto può usufruire del beneficio in quanto sia utilizzato per finalità di riconosciuto rilievo sociale. E tuttavia, sulla base di quel dato normativo, si è sviluppata una giurisprudenza di legittimità attenta a valorizzare il portato normativo in funzione presumibilmente antielusiva, che pertanto richiedeva la coincidenza tra soggetto titolare del bene e soggetto utilizzatore del medesimo. Non senza contrasti, evidentemente: le sentenze impugnate, in effetti, costituiscono plastico esempio del tentativo di coniugare in termini diversi le due esigenze presidiate dalle disposizioni in materia, ossia non penalizzare attività di rilievo sociale ma prive di "contenuto economico" evitando al contempo che l'apertura si trasformi in più o meno agevoli attività elusive. Sulla materia, peraltro, e verosimilmente anche a fronte di simili differenti atteggiamenti giurisprudenziali, è intervenuto di recente il legislatore che, con la legge di bilancio 2024 (L. 30 dicembre 2023, n. 213) ha stabilito, all'art. 1 comma 71, che "L' articolo 1, comma 759, lettera g), della L. 27 dicembre 2019, n. 160 , nonché le norme da questo richiamate o sostituite si interpretano, per gli effetti di cui all' articolo 1, comma 2, della L. 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che:

- a) gli immobili si intendono posseduti anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un soggetto di cui all' articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi , di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , 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 D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , con modalità non commerciali;
- b) gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni di cui all' articolo 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992 , anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità".

In definitiva, la norma di interpretazione autentica varata dal legislatore, sembra chiarire in modo inequivocabile che, ai fini del beneficio che qui interessa, la coincidenza soggettiva tra titolare ed utilizzatore non sia assolutamente indispensabile al ricorrere delle condizioni normativamente previste.

innegabile per che la suddetta disposizione interpretativa si riferisca, nel vorticoso gioco di rinvii, ad altra norma contenuta nella finanziaria, stavolta, del 2020 (art. 1 comma 759 lett g L. n. 160 del 2019 ) e non direttamente all' art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992 cit., ma non è men vero che la prima norma richiama la seconda quanto ai "soggetti", che quest'ultima - concentrata in realtà sugli "immobili utilizzati" - individua attraverso un ulteriore richiamo all' art. 73 comma 1 lett c del TUIR (insomma, gli enti non commerciali). Difficile, in definitiva, inferirne che l'effetto di interpretazione autentica debba arrestarsi a fronte di quel dato formale e non invece coinvolgere la materia oggi oggetto di esame, tantopiù che le finalità perseguite dal legislatore sono, come abbiam visto piuttosto chiare e mirate a soddisfare le due esigenze cui sopra si faceva riferimento. Alla luce di tale quadro normativo, in definitiva, non può negarsi che, ricorrendo le condizioni richieste dalla norma e rientrando le attività del contribuente in quelle socialmente apprezzabili come fondamento dell'esenzione, questa debba essere nella specie sicuramente riconosciuta.

Le ragioni che precedono impongono, pertanto, di respingere gli appelli riuniti e confermare le decisioni impugnate. L'evoluzione normativa sopra riassunta e le oscillazioni giurisprudenziali registrate in materia consentono la compensazione delle spese.

## **P.Q.M.**

la Corte di giustizia tributaria di appello della Toscana, Sez. IV, conferma le decisioni impugnate nell'appello riunito e compensa le spese di giudizio.

## **Conclusione**

Firenze il 18 aprile 2024.