

## IMU E TRIBUTI LOCALI

---

### ***Imu terzo settore: esenzione solo nel caso di utilizzo diretto***

di **Fabio Garrini**



Master di specializzazione  
**REVISIONE LEGALE**  
Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!  
accedi al sito >

In favore degli **enti non commerciali** che operano in settori meritevoli, la disciplina riguardante i tributi locali ha da sempre riservato un **trattamento di favore**, riconoscendo **l'esenzione dal pagamento dell'Imu** (ed un tempo dell'Ici) a favore degli **immobili destinati allo svolgimento delle attività istituzionali**.

Va però rammentato che tale esenzione deve sottostare al rispetto di specifici **requisiti** che devono essere dimostrati dal **beneficiario dell'agevolazione**; tra questi la giurisprudenza di legittimità ha rimarcato la necessità che vi sia **coincidenza tra possessore dell'immobile ed utilizzatore** dello stesso, indipendentemente dal fatto che l'attività esercitata sia **meritevole** e senza che assuma alcuna rilevanza la **concessione in comodato**, quindi senza alcun fine di lucro.

Senza tale coincidenza l'Imu risulta dovuta.

#### **L'esenzione gli enti non commerciali**

Come detto, sin dall'introduzione dell'Ici, gli immobili impiegati dagli **enti non commerciali** per attività riconosciute di particolare utilità per la collettività sono oggetto di **esenzione** dal pagamento del tributo.

La norma di riferimento è [l'articolo 7, lett. i\), D.Lgs. 504/1992](#), richiamata anche dalla disciplina Imu, tanto quella previgente ([articolo 9, comma 8, D.Lgs. 23/2011](#)) così come dalla disciplina riguardante la **nuova Imu** vigente dal 2020.

[L'articolo 1, comma 759, lettera g\), L. 160/2019](#) afferma infatti che sono **esenti** "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)**. Tale disposizione rende inoltre applicabili le disposizioni di cui all'[articolo 91-bis D.L. 1/2012](#) che circostanzia l'applicazione di tale esenzione, nonché il [D.M. attuativo 200/2012](#).

Nella sostanza, il trattamento di tali immobili non ha subito mutazioni nel passaggio da Ici a Imu, ed è subordinato alla verifica dei **due maggiori requisiti**:

- **l'aspetto soggettivo**, che impone che l'immobile sia **posseduto da enti non commerciali**, come individuati dal **Testo Unico delle imposte sui redditi**: l'[articolo 1 D.M. 200/2012](#) li definisce infatti come *“gli enti pubblici e privati diversi dalle società di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), Tuir, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale”*. Pertanto, dall'agevolazione rimangono **esclusi gli immobili delle società, sia commerciali che cooperative, anche se svolgono le attività richieste dalla norma per fruire dell'esenzione**;
- **l'aspetto oggettivo**, ossia la necessità che l'immobile sia destinato allo **svolgimento di determinate attività**. L'elenco di tali attività, contenuto nella lettera i) dell'[articolo 7 D.Lgs. 504/1992](#), assume carattere **tassativo**, per cui **l'agevolazione non può essere estesa, nemmeno per analogia**. Detta attività deve essere valutata in concreto e deve essere svolta con modalità non commerciali, ossia modalità tali da **escludere l'intento lucrativo**.

## Il comodato

Al fine di poter fruire dell'esenzione è necessario che vi sia **identità tra il possessore dell'immobile e l'utilizzatore** di questo; in altre parole, il soggetto che svolge l'attività meritevole di tutela per la quale è stata introdotta l'agevolazione deve essere altresì il **soggetto passivo teoricamente chiamato al pagamento del tributo**.

Sotto tale profilo, mentre è **innegabile l'impossibilità di applicare l'esenzione** nel caso in cui l'immobile sia oggetto di locazione a favore di chi **svolge le attività meritevoli** (sul punto si veda, tra le altre, la sentenza **Cassazione, n. 11427/2005**), si era posto il dubbio se non vi fosse comunque la possibilità di fruire dell'esenzione nel momento in cui detto immobile fosse oggetto di **comodato**, in considerazione del fatto che tale concessione **non evidenzia alcun ritorno economico per il soggetto che mette a disposizione l'immobile**.

Sul punto va però segnalato come **l'orientamento prevalente** dalla giurisprudenza di legittimità sia per la **risposta negativa**.

In particolare, va rammentata la **recentissima sentenza n. 1539 del 25.01.2021** nella quale, in continuità con il prevalente pensiero della Suprema Corte, i giudici affermano che *“L'esenzione non spetta, pertanto, nel caso di **utilizzo indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico***

**interesse**". Tra le molte si ricorda peraltro anche la precedente [sentenza n. 8073 del 21.03.2019](#), del medesimo tenore.

In entrambe queste pronunce viene richiamata una sentenza di parere contrario, che però pare la classica **"eccezione che conferma la regola"**.

Si tratta della [sentenza n. 25508 del 18 dicembre 2015](#) nella quale viene ammessa l'esenzione in capo al possessore, pur essendo in corso un **contratto di comodato** (il possessore era dunque **diverso dall'utilizzatore**); la deroga concessa in tale caso deve ricercarsi nel fatto che tra i due **enti non commerciali** sussisteva *"un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei medesimi fini istituzionali"*, nell'ambito della quale l'attività istituzionale del comodatario è una **diretta attuazione dei compiti istituzionali del comodante**. Secondo la Cassazione l'esenzione è subordinata alla verifica della **"compenetrazione"** tra essi, ma anche della **medesima "architettura strutturale"**.

In maniera **conforme** si era espresso anche il ministero nella **circolare 4/DF/2013**.

Quindi, in definitiva, occorre concludere che, salvo tale ultimo **caso specifico e ben individuato**, **il comodato tra due soggetti provoca l'inapplicabilità dell'esenzione Imu**.