



N° 10 / 2025

“Tributi locali in Pillole”

servizio di aggiornamento fiscale in materia di

I.M.U. ed altri Tributi locali

Rassegna giurisprudenziale

a cura di Massimiliano Franchin e Giovanni Chittolina



IMU, le variazioni catastali non hanno effetto retroattivo

La Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 22685/2025 ha ribadito un concetto già affermato in precedenti sentenze ovvero che, ai fini Imu, la variazione di classamento catastale richiesta dal contribuente produce i suoi effetti a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo alla sua annotazione nei registri e quindi non ha valenza retroattiva, anche se la variazione ha lo scopo di ottenere un'esenzione dal versamento del tributo.

La retroattività, ribadisce la Corte, si verifica solamente nei casi eccezionali di correzione di errori di fatto commessi e riconosciuti dall'ufficio.

La vicenda trae origine dall'impugnazione di due avvisi di accertamento Imu che il Comune aveva notificato ad un consorzio chiedendo il versamento dell'Imposta per gli immobili di proprietà del contribuente. Quest'ultimo impugnava gli atti lamentando il diritto all'esenzione dal versamento del tributo.

Mentre le doglianze del consorzio venivano respinte in primo grado, i Giudici di appello rovesciavano la sentenza accogliendo le ragioni del ricorrente. A motivazione della decisione, i Giudici evidenziavano come la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 109407 del 5 marzo 2020 invitata ad inserire gli immobili dei consorzi di bonifica nella categoria catastale "E", esente quindi dal versamento dell'Imu.

Detta circolare e il nuovo classamento hanno, secondo la Ctr, un'efficacia "dichiarativa" e, pertanto, retroattiva così come retroattiva doveva considerarsi l'esenzione dall'Imu.

Il Comune, a questo punto, ricorreva in Cassazione lamentando, tra le altre cose, l'efficacia temporale delle variazioni di classamento catastale. Il nuovo classamento avvenuto nel 2018,

secondo l'Ente, non poteva avere effetti retroattivi per le annualità contestate ovvero il 2013 e 2014 e nessuna deroga poteva trovare fondamento attraverso la circolare sopra menzionata.

La Suprema Corte di Cassazione ha accolto le doglianze del Comune rilevando innanzitutto come la circolare dell'Agenzia delle Entrate citata dai Giudici di appello è un atto di indirizzo che demandava alla competenza dei singoli uffici la verifica della correttezza dei classamenti, sulla base del riscontro specifico della destinazione funzionale delle unità immobiliari alla bonifica idraulica in senso proprio ovvero a servizi di natura industriale, e considerando, ad ogni modo, come fermi ed impregiudicati i classamenti che dovevano ritenersi definitivi. In generale, le circolari sono un mero atto di indirizzo interpretativo, non vincolante né per il contribuente, né per gli uffici, né tantomeno per il giudice. Non ha sicuramente natura dispositiva e non rileva ai fini delle risultanze catastali o in termini di efficacia retroattiva del classamento.

Per quanto concerne l'efficacia temporale delle variazioni catastali la Corte ribadisce il consolidato orientamento giurisprudenziale sancito dall'art. 5, comma 2, del Dlgs n. 504/1992, che è riferito all'Ici ma applicabile anche all'Imu. Il citato articolo recita testualmente “ *Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1 gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'ultimo comma dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131*”. Qualsiasi variazione di rendita, quindi, ha efficacia solo a decorrere dal 1° gennaio dell'anno d'imposta successivo a quello in cui sono state annotate negli atti catastali. Questa regola vale anche per i nuovi classamenti e alle variazioni richieste dal contribuente tramite la procedura Docfa.

La retroattività, prosegue la Corte, si verifica solamente nel caso di correzione di errori formali evidenti ed incontestabili riconosciuti dall'Ufficio (ad esempio mancate trascrizioni, o errori formali nel classamento originale...).

Nel caso al vaglio della Cassazione, era stato il contribuente con una dichiarazione Docfa del 2018 a richiedere la variazione di classamento, seguita da un accordo conciliativo, e quindi non dalla rettifica d'ufficio in seguito ad un proprio errore. Per tale motivo, la variazione, poteva avere effetto solamente a partire dal 1° gennaio 2019. Sempre in riferimento al caso in esame, i Giudici evidenziano come l'esenzione spettante agli immobili di categoria E non può essere

invocata retroattivamente per immobili che lo stesso contribuente aveva iscritto in categorie differenti soggette al versamento dell'Imposta.

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 22685/2025](#)

La tesi contenuta nella sentenza in commento è una tesi che possiamo ormai considerare consolidata in giurisprudenza, soprattutto nel pensiero dei giudici di legittimità: la retroattività di una rendita errata opera solo nel caso di errore di attribuzione da parte dell'ufficio. Al contrario, quando è il contribuente ad aver errato il classamento di un immobile (come in questo caso, dichiarando una categoria catastale imponibile in luogo della categoria E esente da IMU), la nuova rendita correttiva non può avere effetto retroattivo, ma esplica la propria efficacia solo pro futuro.



Unità collabenti e in corso di costruzione, il trattamento ai fini Imu

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 21749/2025 ha confermato il principio per il quale, ai fini IMU, gli immobili classificati nella categoria catastale F/2 sono esenti dall'Imposta mentre quelli accatastati nella categoria F/3 scontano l'Imposta sul valore dell'area edificabile.

La vicenda arrivata sul tavolo della Corte ha ad oggetto avvisi di accertamento IMU notificati dal Comune a due contribuenti con i quali veniva richiesto il versamento dell'Imu per immobili di categoria F/2 ed F/3. I contribuenti impugnavano gli avvisi in primo grado senza successo mentre i Giudici di appello accoglievano le doglianze dei ricorrenti affermando che *"La tassazione, ai fini IMU, di un immobile soggetto a ristrutturazione edilizia (ex art. 3 co.1 lett. d) del c.d. TUE, D.P.R. 380/2001) o collabente, viene disciplinata dall'art. 13, comma 3 del D.L. 201/11, che richiama le regole Ici dell'art. 5, co. 6 del D.Lgs. 504/92. L'Imu va applicata sul valore dell'area di sedime dei lavori di ristrutturazione, considerata a tutti gli effetti come area edificabile. Sono edificabili, quindi, per definizione, le aree di sedime di fabbricati in corso di costruzione o di ricostruzione"*.

Il Comune impugnava la sentenza di secondo grado innanzi la Suprema Corte di Cassazione.

A motivazione del ricorso il Comune lamentava la violazione dell'art. 5, comma 6, D.Lgs. n. 504/1992 per avere la Corte territoriale determinato la base imponibile ai fini IMU e TASI di due aree utilizzate a scopo edificatorio, considerando solo il valore dell'area di sedime dei realizzandi fabbricati in luogo del valore dell'intera area edificatoria, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera.

Per i Giudici della Cassazione la doglianza è fondata.

La vicenda in esame ha ad oggetto immobili di categoria F/3, ovvero immobili in corso di costruzione ed un immobile di categoria F/2, in altre parole, un'unità collabente.

In riferimento ai fabbricati in corso di costruzione, La Cassazione ha più volte affermato (in tema di Ici ma tesi applicabili anche all'Imu) che *"la disciplina normativa collega la qualifica di "fabbricato" come bene tassabile all'iscrizione catastale o all'obbligo di iscrizione, ponendo l'ultimazione dei lavori o l'utilizzazione antecedente nel ruolo di indici sussidiari, valevoli per l'ipotesi che sia stato omesso il dovuto accatastamento, chiarendo che a questi fini è significativo unicamente l'accatastamento reale, perché l'accatastamento c.d. fittizio - istituzionalmente privo di rendita - non fornisce la base imponibile ex art. 5 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, né evidenzia una fattispecie autonoma per capacità contributiva"*.

In riferimento alla categoria fittizia F/3, unità in corso di costruzione, prosegue la Corte, si può affermare che essa non possiede una capacità contributiva autonoma rispetto a quella evidenziata dalla proprietà del suolo edificabile. Ne consegue, quindi, che in presenza di immobili inquadrati in questa categoria, l'imposta può essere calcolata solamente sull'area edificabile (art. 5, comma 6, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504).

Per quanto riguarda invece i fabbricati collabenti, accatastati nella categoria F/2, la Cassazione ha più volte ribadito che, oltre a non essere tassabili come fabbricati, in quanto privi di rendita, non lo sono neppure come area edificabile, a meno che, l'eventuale demolizione, restituisca autonomia all'area fabbricabile che, solo da quel momento, è soggetta a imposizione come tale, fino al subentro della imposta sul fabbricato ricostruito.

La Corte evidenzia inoltre come un fabbricato accatastato come collabente presuppone che lo stesso sia in condizioni di fatiscenza e quindi in una situazione di degrado tale da comportarne l'oggettiva incapacità di produrre reddito. Ed è per questo motivo che l'iscrizione in catasto avviene senza attribuzione di rendita.

Ne consegue che, in assenza di rendita, non vi è la materia necessaria per determinare una base imponibile nonostante siano potenzialmente tassabili le aree circostanti i fabbricati, siano essi tassabili come terreni oppure aree edificabili ma sempre senza tener conto della porzione riguardante il sedime del fabbricato collabente.

La Corte, in conclusione, ritiene che i giudici di appello non si siano attenuti ai principi fin qui esposti e che le doglianze presentate dal Comune meritano accoglimento.

[Corte di Cassazione, ordinanza n. 21749/2025](#)



Imposta sulla Pubblicità, i messaggi affissi sui carrelli della spesa dei supermercati

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 20831/2025, si è pronunciata in merito alla tassabilità dei messaggi pubblicitari affissi sui carrelli della spesa di un supermercato ai fini dell'Imposta sulla pubblicità.

Il concessionario per la riscossione dell'Imposta sulla pubblicità per conto del Comune notificava un avviso di pagamento per l'anno 2016 ad una società la quale impugnava l'atto. Nei primi due gradi di giudizio la ricorrente usciva soccombente.

I Giudici di appello hanno ritenuto congrua la tassazione in relazione al messaggio pubblicitario riferito ai prodotti della società contribuente veicolato dai carrelli della spesa del centro commerciale, per essere l'accesso ed il parcheggio nello spazio adiacente al supermercato accessibile a chiunque.

La società ricorreva in Cassazione.

In prima istanza la ricorrente lamenta che i giudici di appello non hanno considerato correttamente i presupposti per l'applicazione del tributo. E' noto, infatti, che sono esenti dall'imposta *“i messaggi pubblicitari che sono potenzialmente in grado di raggiungere solo i consumatori che si trovano all'interno o nelle immediate adiacenze dei locali di vendita dei beni*

o servizi pubblicizzati, perché essi hanno già deciso di acquistarli”. La motivazione risiede nel fatto che, in questi casi, il messaggio pubblicitario non ha praticamente effetto e non produce alcuna capacità contributiva. Al pari di questi vi sono i messaggi posti all'esterno dei punti di vendita per un periodo temporale ridotto come, a detta della ricorrente, nel caso in esame. I carrelli “incriminati” infatti, vengono ricoverati in modo tale che il messaggio pubblicitario non è praticamente visibile e quindi, come detto in precedenza, non rileva ai fini di una eventuale tassazione.

La ricorrente, inoltre, evidenzia la falsa applicazione dell'art. 5 D.Lgs. 507 del 1993. L'eventuale tassazione di un messaggio pubblicitario è data dal grado di percezione che il consumatore ha del messaggio stesso, percezione che deve essere valutata in base al rapporto tra ubicazione del mezzo ed il luogo in cui il messaggio è percepito nel tempo e nello spazio. Viceversa, nel caso di bassa percepibilità del messaggio, non sussiste il concetto di pubblicità. Nel caso di specie, rileva la ricorrente, il messaggio pubblicitario esposto sui carrelli è percepibile solo occasionalmente dai consumatori che per caso passano vicino al punto di ricovero degli stessi. E ancora, il parcheggio del supermercato è luogo di frequentazione di coloro che hanno già deciso di recarsi nel punto vendita per fare acquisti e non hanno bisogno del messaggio pubblicitario che li inviti ad entrare.

Infine, la ricorrente lamenta l'errata applicazione delle sanzioni di legge in base all'art. 10, comma 2 L. 212 del 2000, secondo il quale non sono irrogate sanzioni al contribuente che si sia conformato ad indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria.

La Corte di Cassazione non è completamente d'accordo con quanto esposto dalla ricorrente. L'affermazione che il parcheggio esterno al centro commerciale, in quanto area pertinenziale, comporti il rientro di detto spazio nel perimetro della struttura commerciale, non è condivisibile. La relazione funzionale tra il supermercato e il parcheggio non presuppone che quest'ultimo venga considerato area interna dell'esercizio commerciale.

Considerando che: *"È soggetto ad imposta sulla pubblicità, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 16 dicembre 1993 n. 507, qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale risulti - indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione - obiettivamente idoneo a far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti cui si rivolge il nome, l'attività' ed il prodotto di una azienda, non implicando la funzione pubblicitaria*

una vera e propria operazione reclamistica o propagandistica", la dimostrazione della potenzialità espositiva di un messaggio pubblicitario non dipende dalla relazione tra la struttura principale e la sua pertinenza ma la peculiarità del luogo, come spazio aperto di passaggio del centro commerciale per coloro che ivi transitano, essi essendo tutti possibili bersagli del messaggio pubblicitario veicolato attraverso i pannelli apposti sui carrelli della spesa all'interno del parcheggio del centro commerciale medesimo.

E' prassi di questa Corte infatti l'indirizzo secondo il quale "In tema d'imposta sulla pubblicità, il presupposto dell'imponibilità va ricercato nell'astratta possibilità del messaggio pubblicitario, in rapporto all'ubicazione del mezzo, di avere un numero indeterminato di destinatari, divenuti tali per il solo fatto di trovarsi in quel luogo, sicché, ai fini dell'applicazione dell'imposta, costituisce luogo aperto al pubblico quello accessibile, sia pure nel rispetto di alcune condizioni, a chiunque si adegui al regolamento che disciplina l'ingresso".

Nel caso in esame, poi, valutando la peculiarità del luogo, emerge che lo spazio adiacente al centro commerciale è aperto e libero all'accesso di chiunque, cosicché tutti coloro che ivi transitano possono essere raggiunti dal messaggio pubblicitario.

In merito alla doglianza riguardante la mera occasionalità e brevità della percezione del messaggio pubblicitario presente sui carrelli, la Corte ricorda innanzitutto che *"In tema di imposta sulla pubblicità, l'esenzione di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 507 del 1993 opera solo al ricorrere della doppia condizione dell'esercizio all'interno dei locali adibiti alla vendita del bene (o alla prestazione del servizio) tanto dell'attività pubblicizzata, quanto dell'attività di pubblicizzazione; condizioni che non ricorrono nel caso di messaggio pubblicitario collocato su carrelli della spesa di un bene in vendita all'interno di un supermercato, ma circolanti anche all'esterno dei relativi locali ed, in particolare, nell'area dell'intero centro commerciale ove esso è ubicato e nel parcheggio di pertinenza, venendo in tali casi in rilievo l'attitudine degli stessi a raggiungere un numero indistinto di potenziali acquirenti"* e ancora, *"il presupposto dell'assoggettamento all'imposta del messaggio pubblicitario non è ancorato alla 'durata' soggettiva della percezione del pubblico del messaggio veicolato attraverso la forma comunicativa prescelta, che ovviamente può variare in modo consistente, a seconda dell'attenzione e dell'interesse di chi lo guarda, ma alla sua capacità diffusiva di richiamo dell'attenzione del pubblico sul prodotto o sul servizio reclamizzato, come potenzialmente*

idoneo a incrementare il risultato positivo dell'attività commerciale del contribuente, in quanto strettamente correlato a un vantaggio immediato e diretto dell'imprenditore beneficiario, rispetto alla risonanza del messaggio pubblicitario nella platea dei consumatori destinatari”.

Infine, la Cassazione, interviene sull'aspetto sanzionatorio rilevato dalla ricorrente asserendo che la stessa fa riferimento a Risoluzioni ministeriali le quali indicano la possibilità di veicolazione esterna ed occasionale del messaggio come ipotesi di esenzione dall'assoggettamento al tributo. Di conseguenza se la società contribuente si è uniformata alla prassi amministrativa, non corrispondendo il tributo per la pubblicità esposta sui carrelli della spesa, sussistono le condizioni per la non applicazione delle sanzioni.

Le circolari ministeriali, conclude la Corte, in materia tributaria, non costituiscono fonte di diritti e obblighi e quindi, laddove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, non è esonerato dall'adempimento dell'obbligazione tributaria bensì dal versamento delle relative sanzioni e degli interessi, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, della L. n. 212 del 2000.

[Corte di cassazione, ordinanza n. 20831/2025](#)



IMU, i giardini e i cortili delle case versano l'Imposta

La Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 26673/2025, ha stabilito che, ai fini Imu, aree urbane come cortili e giardini attigui ad abitazioni sono da considerarsi come aree fabbricabili e non come pertinenze dei fabbricati stessi poiché altrimenti, tali aree, non devono essere suscettibili di diversa destinazione, se non attraverso una radicale trasformazione.

In questa sentenza, i Giudici hanno trattato una particolare categoria catastale di immobili che identifica le aree urbane e che non hanno rendita catastale, gli immobili classificati in F/1.

E' annosa la questione riguardante la tassabilità di questi immobili, da una parte chi li considera tassabili come aree fabbricabili e quindi tassabili ai fini Imu e dall'altra chi invece considera tali aree come pertinenziali ai fabbricati principali e quindi esenti da tassazione.

La vicenda al vaglio della Corte nasce dal diniego di un comune alla richiesta di rimborso presentata da un contribuente in merito all'Imu versata per un'area urbana censita al catasto nella categoria F/1.

Il Comune ricorre in Cassazione avverso la sentenza di appello parzialmente a favore del contribuente in merito al riconoscimento del rimborso per l'Imu versata per un immobile di categoria F/1 e rendita pari a zero.

L'Ente, di diverso parere, contesta la decisione dei Giudici di secondo grado per essere stata affermata la spettanza del rimborso sulla base della sola carenza di rendita per l'immobile classificato in categoria F/1, per aver formulato la sentenza con carenze motivazionali e per non aver minimamente considerato la destinazione urbanistica dei terreni oggetto del contendere.

Se per i Giudici della Suprema Corte la sentenza dei giudici di appello non può essere considerata priva di motivazioni, lo stesso non può dirsi per quanto riguarda la trattazione delle altre due doglianze espresse dal Comune.

I Giudici ricordano che, per costante orientamento della Corte, in tema di ICI (come anche di IMU) *“l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, fermo restando che l'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone di tener conto, in concreto, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio”*.

Il principio appena esposto è stato specificamente ribadito dalla giurisprudenza di legittimità anche per le aree classificate in categoria F/1, ritenendosi che l'edificabilità debba essere desunta dalle previsioni della pianificazione urbanistica.

La prassi amministrativa in materia catastale, prosegue la Corte, ha individuato le cosiddette categorie fittizie “F” che sono destinate ad identificare quegli immobili che non producono

reddito, ma che devono essere individuati in catasto per motivi di natura civilistica. Tra queste, appunto la categoria F1 proprie delle aree scoperte in contesti urbani, come giardini, cortili, spazi post demolizione etc., che non producono reddito catastale e svolgono una funzione accessoria o strumentale rispetto ad un'unità immobiliare principale.

Le "aree urbane" F/1 non possono per loro natura essere assimilate ai terreni agricoli poiché esse sono, comunque, il prodotto di una manipolazione dello stato naturale del suolo, che viene ad essere trasformato dall'intervento dell'uomo e non è più suscettibile di sfruttamento agricolo, ma conserva ancora le potenzialità edificatorie secondo i dettami della pianificazione urbanistica.

Ne consegue che, non essendo classificabili come terreni agricoli, né tantomeno come fabbricati, le "aree urbane" devono essere qualificate ai fini dell'IMU come "aree fabbricabili" così come definito dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e successive modificazioni.

Nel caso in esame, inoltre, la difesa non ha mai sollevato la condizione di pertinenzialità delle aree ai fabbricati, limitandosi ad evidenziare la non tassabilità delle stesse a causa della mancanza di rendita e dell'inquadramento catastale nella categoria F/1.

E' noto come ai fini Ici, ma lo stesso può dirsi ai fini Imu, l'esclusione dell'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali (art. 2 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504) trova il suo fondamento sulla verifica tassativa dei presupposti di cui all'art. 817 cod. civ., desumibili da fattori concreti che dimostrino la volontà del proprietario di asservire in maniera durevole tali aree a servizio o ad ornamento del fabbricato principale e che non sia possibile una diversa destinazione senza radicale trasformazione.

Ricordiamo, inoltre, che con la nuova Imu, ai sensi dell'articolo 1, comma 741, lettera a), della legge 160/2019, il riconoscimento della pertinenzialità di un'area rispetto al fabbricato deve soddisfare due requisiti:

- tale qualificazione deve discendere esclusivamente dalla disciplina urbanistica;
- l'area deve essere accatastata unitariamente al fabbricato.

[Corte di Cassazione, sentenza n. 26673/2025](#)

L'approfondimento

a cura di Fabio Garrini

Il decreto correttivo interviene sull'esenzione IMU per ASD e SSD

Il DL 84/25 interviene sul tema dell'esenzione IMU a favore delle associazioni che svolgono attività sportiva, disponendo che i comuni devono individuare i corrispettivi medi da rispettare al fine di designare l'attività come svolta con modalità non commerciali; nell'attesa che siano fissati tali parametri, il requisito per l'esenzione va individuato nell'iscrizione al registro per le attività sportive dilettantistiche.

Tale nuova disposizione pare anche confermare il fatto che l'esenzione, oltre che per le associazioni, spetta anche a favore delle società sportive dilettantistiche.

L'esenzione IMU per le associazioni sportive

Quella relativa agli enti non commerciali è di certo la fattispecie di esenzione più articolata, caratterizzata dalla maggiore difficoltà e complicazione applicativa.

La lettera g), comma 759 della L. 160/2019, nell'ambito dell'attuale assetto IMU introdotto a decorrere dal 2020, stabilisce l'esenzione per:

“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); 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”.

Si tratta di fatto di una fattispecie che ricalca quella previgente.

Tale agevolazione è concessa al soddisfacimento di determinati requisiti: se le condizioni risultano verificate solo per una parte dell'anno, il tributo dovrà essere corrisposto con riferimento alla rimanente parte del periodo d'imposta. L'esenzione va rapportata a mese, considerando che è computato per intero il mese in cui tali condizioni si sono manifestate per almeno quindici giorni.

Con diverse ordinanze (si vedano, ad esempio, ordinanze n. 17954/2019, n. 21105/2019, n. 22223/2019 e n. 32088/2019) la Corte di Cassazione ha ribadito che le condizioni per fruire dell'esenzione Imu sono cumulative: occorre infatti verificare tanto la coesistenza del requisito soggettivo (natura non commerciale dell'ente) quanto di quello oggettivo (la destinazione in via esclusiva allo svolgimento di determinate attività con modalità non commerciali).

Ai fini della verifica della non commercialità, precisa in particolare la pronuncia n. 21105/2019 che poco importa che gli utili ricavati siano destinati al soddisfacimento delle finalità istituzionali dell'ente, assumendo invece rilevanza il fatto che l'attività venga svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di corrispettivi simbolici

Il requisito oggettivo

Il principale elemento da valutare per l'applicazione dei benefici IMU ai soggetti del terzo settore è quello oggettivo, ossia quali attività vengono svolte nell'immobile e con quali modalità.

Ai sensi dell'art. 1 c. 759 lett. g) della L. 160/2019, sono esenti dall'IMU gli immobili posseduti da enti non commerciali ex art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR e destinati allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali elencate all'art. 7 co. 1 lett. i) del DLgs. 504/92: si tratta delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, religiose e di culto di cui all'art. 16 lett. a) della L. 222/85. Per il riconoscimento dell'esenzione, l'ente non commerciale deve svolgere nell'immobile le proprie attività istituzionali con modalità non commerciali.

A tal fine occorre verificare i requisiti generali di cui all'art. 3 del DM 200/2012 (ossia è necessario che l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale contengano determinate previsioni, come il divieto di distribuire utili, l'obbligo di reinvestimento e l'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente), ma soprattutto è necessario rispettare i requisiti di settore, relativi alle modalità con cui deve essere svolta ciascuna tipologia di attività meritevole, a norma del successivo art. 4.

Con riferimento alle attività sportive è previsto che siano tali quelle rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (Coni) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'articolo 90, L. 289/2002. Lo

svolgimento di attività sportive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le medesime attività sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Su questo tema interviene il DL 84/25.

La nuova disposizione a regime

L'art. 6-bis, introdotto in sede di conversione, meglio definisce questo requisito, individuando più precisamente il parametro (o, per meglio dire, stabilendo che sia fissato tale parametro).

Questo il tenore del primo comma del citato art. 6.bis:

“Ai fini dell'esenzione dall'imposta municipale propria di cui all'articolo 1, comma 759, lettera g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, per l'applicazione delle disposizioni riferite allo svolgimento delle attività sportive di cui all'articolo 1, comma 1, lettera m), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200, i comuni individuano, sentite le rappresentanze sportive locali, i corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale per verificare il rispetto delle condizioni di cui all'articolo 4, comma 6, del medesimo regolamento n. 200 del 2012. I corrispettivi medi di cui al primo periodo del presente comma sono individuati annualmente e sono pubblicati da ciascun comune nel proprio sito internet istituzionale. Per ambito territoriale si intende quello comunale e, nel caso in cui non esistano strutture di riferimento all'interno del singolo comune, detto ambito può essere esteso fino a quello regionale.”

In particolare, i Comuni, sono chiamati a determinare annualmente (e pubblicare sul proprio sito istituzionale) i corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, per verificare che l'attività sportiva rispetti le condizioni di cui all'art. 4 co. 6 del DM 200/2012.

La disposizione specifica che, ai fini dell'individuazione dei menzionati corrispettivi medi, deve intendersi come "ambito territoriale" quello comunale; tuttavia, se all'interno del singolo Comune non vi sono altre strutture sportive da prendere a riferimento, detto ambito può essere esteso fino a quello regionale.

L'intento del legislatore è lodevole, ossia dare certezza all'individuazione di tali "corrispettivi medi", ma non si può non osservare come pare davvero problematico per i comuni svolgere tale attività (peraltro da revisionare ogni anno), soprattutto per gli enti locali di minori dimensioni.

Va comunque ricordato che, secondo principi dell'unionali, l'art. 4 co. 6 del DM 200/2012 va interpretato nel senso che il limite della metà del prezzo medio previsto per le analoghe attività svolte con modalità concorrenziali vale solo per escludere, se superato, il diritto all'esenzione. Esso comunque, se rispettato, non dà automaticamente diritto all'esenzione dall'IMU, in quanto occorre comunque valutare se il corrispettivo applicato dall'ente non commerciale si può qualificare di "importo simbolico" (ossia irrisorio e non correlato al costo effettivo del servizio).

La previsione transitoria

Il legislatore, oltre a fissare la nuova modalità di individuazione del parametro di verifica, si è anche premurato di introdurre una disposizione transitoria; disposizione che, per quanto detto (difficoltà per molti comuni di individuare i valori medi dei ricavi), potrebbe trovare applicazione in molti casi per molti anni.

Il c. 2 dell'art. 6-bis del DL 84/2025 aggiunge infatti quanto segue:

“Nelle more dell'attuazione delle disposizioni del comma 1, ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 1, comma 759, lettera g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, per le associazioni sportive dilettantistiche e per le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, rileva la sola iscrizione nel registro nazionale delle attività sportive di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 39, a valere dall'anno di iscrizione nel predetto registro. In ogni caso, non si dà luogo al rimborso delle somme già versate.”

Quindi, nei fatti, sino a quanto non saranno approvati tali valori, per il riconoscimento dell'esenzione sarà sufficiente ottenere l'iscrizione al RASD, quale elemento che di per sé sarà sufficiente ad attribuire a ASD e SSD il diritto a fruire dell'esonero dal pagamento dell'IMU (ovviamente per gli immobili impiegati nelle attività sportive).

Il requisito soggettivo: le SSD

Per poter applicare l'esenzione IMU è necessario che gli immobili siano utilizzati da enti non commerciali, come individuati dal Testo Unico delle imposte sui redditi.

Al riguardo, il decreto 200/2012 (che la norma stesse afferma debba trovare ancora oggi applicazione), all'art. 1 li definisce infatti come *“gli enti pubblici e privati diversi dalle società di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del Tuir, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale”*.

In ambito sportivo, soprattutto in relazione ai soggetti che posseggono immobili impiegati nell'attività, in ragione delle loro dimensioni, sono piuttosto diffuse le società sportive dilettantistiche (note appunto attraverso l'acronimo SSD).

Si tratta di soggetti previsti nell'art. 90 della L. 289/02, che tale disposizione designa come beneficiari delle agevolazioni fiscali che l'ordinamento prevedere a favore delle associazioni sportive dilettantistiche (si pensi, ad esempio, all'applicazione del regime di favore di cui alla L. 398/91, per la tassazione dei proventi commerciali conseguiti da tali soggetti).

Il comma 1 dell'articolo 90 della L. 289/2002 recita:

“Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro”.

Questa previsione ha valenza generale, ma già da subito si erano posti dei dubbi circa la possibilità di applicare l'esenzione prevista ai fini IMU per gli immobili impiegati nelle attività sportive.

Il DM 200/12 non offre particolari spunti interpretativi in merito al requisito soggettivo.

Vale però la pena analizzare la CM 2/DF/09: la disciplina attuale (quella contenuta nel DM 200/12, appunto) è costruita in continuità con le conclusioni contenute nel citato documento, che invece dedica ampia analisi a tale profilo.

In particolare, nel definire gli enti non commerciali, tra quelli privati vengono inclusi gli enti disciplinati dal codice civile (associazioni, fondazioni e comitati) e gli enti disciplinati da specifiche leggi di settore, richiamando peraltro *“le associazioni sportive dilettantistiche (art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)”*.

Ora, malgrado venga richiamato l'art. 90 della L. 289/02 che ha (anche) istituito la forma delle società sportive dilettantistiche (SSD) costituite in società di capitali senza fine di lucro, il documento di prassi si riferisce alle sole associazioni sportive dilettantistiche (ASD); tale osservazione, coordinata con il fatto che ai fini IMU le società sono da sempre state escluse dal

novero dei soggetti titolati a fruire dell'esenzione, letteralmente lasciava poco spazio alla possibilità di applicare le agevolazioni IMU previste per gli enti non commerciali alla categoria delle SSD.

Questo perlomeno dalla lettura della norma, ma la giurisprudenza era parsa di costante tenore contrario.

La Cassazione (sentenza n. 9614/2019 e n. 25621/2021) ha consolidato una interpretazione che al contrario include le SSD nel novero dei soggetti beneficiari, in ragione del fatto che tali società sono fiscalmente equiparate alle associazioni sportive dilettantistiche, in ragione del citato art. 1 c. 1 dell'art. 90 della L. 289/02.

La Cassazione ha quindi sempre preferito una interpretazione più sostanziale che formale, superando l'ostacolo legato alla natura societaria del soggetto, per puntare l'attenzione sulle attività che effettivamente tali soggetti sono chiamati a svolgere.

Questa posizione viene confermata da molte pronunce nel corso del tempo, da ultimo con le ordinanze 17468/24 e 32170/24, nelle quali si rimarca la sostanziale equiparazione che il legislatore ha voluto riconoscere alle associazioni e alle società sportive dilettantistiche, nel presupposto che effettivamente in tali immobili venga svolta attività sportiva in maniera non commerciale e sia stato ottenuto il prescritto riconoscimento da parte del CONI.

Uno sforzo interpretativo lodevole, ma che desta non poche perplessità alla luce del tenore letterale della norma, che esclude le società.

Sul punto occorre registrare il recente intervento del DL 84/25.

Il fatto che l'art. 6-bis, an c. 2 nel definire la disciplina transitoria, stabilisca l'esenzione a favore di ASD e SSD con l'iscrizione al RASD, implicitamente certifica che, al rispetto dei requisiti posti dalla norma, l'esenzione spetta anche a favore delle società.

Notizie Flash

*le ultime novità in materia di Tributi
a cura di Massimiliano Franchin e Paolo Salzano*



Il 14 ottobre scade il termine per la presentazione delle delibere tariffarie

Il 14 ottobre p.v. scade il termine per l'invio al Mef delle delibere tariffarie da parte dei Comuni. In caso contrario, le stesse non avranno efficacia.

Quanto appena citato è disposto dall'art. 13, comma 15-ter del DL 201/2011 e dal comma 767 della legge 160/2019 che prevedono l'invio telematico delle delibere tariffarie Imu e Tari entro il termine perentorio del 14 ottobre. L'efficacia di tali delibere è subordinata alla loro pubblicazione sul portale del federalismo fiscale entro il 28 ottobre.

In caso di omissione della presentazione si aprono due scenari differenti per Imu e Tari. Se nel caso della Tari, l'inefficacia della delibera significherebbe adottare le tariffe del 2024, nel caso dell'Imu la problematica risulta più gravosa poiché si procederebbe con le aliquote di base e non quelle dall'anno di imposta precedente.

Tutto ciò comporterebbe ovviamente un mancato introito da parte degli Enti.

Al fine di evitare interruzioni nel servizio, si ricorda di comunicare eventuali variazioni degli indirizzi di posta elettronica.