

SENTENZA

Cassazione civile sez. trib. - 12/03/2024, n. 6501

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. STALLA Giacomo Maria - Presidente
Dott. SOCCI Angelo Matteo - Consigliere
Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere
Dott. LO SARDO Giuseppe - Consigliere relatore
Dott. PENTA Andrea - Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 31984/2021 R.G.,
proposto

DA

l'"Is.Su.", con sede in Napoli, in persona della Madre Superiore pro
tempore, rappresentato e difeso dall'Avv. Adolfo Russo, con studio in
Caserta, ove elettivamente domiciliato (indirizzo p.e.c. per comunicazioni e
notifiche: adolfo.russo@avvocatismcv.it), e comunque presso la
Cancelleria della Corte Suprema di Cassazione, giusta procura in calce al
ricorso introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTE

CONTRO

il Comune di Pollena Trocchia (NA), in persona del Sindaco pro
tempore;

INTIMATO

avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della
Campania il 10 maggio 2021, n. 4135/19/2021; udita la relazione
della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 29 febbraio
2024 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

1. l'"Is.Su." ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Campania il 10 maggio 2021, n. 4135/19/2021, la quale, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento per l'omesso versamento dell'IMU relativa all'anno 2015, per un totale (comprensivo di accessori) di Euro 14.083,00, in relazione a cinque immobili ubicati in Pollena Trocchia (NA) al Largo Sant'Angelo e destinati a scuola paritaria, ha rigettato l'appello proposto dal medesimo nei confronti del Comune di Pollena Trocchia (NA) avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli il 19 novembre 2019, n. 12826/04/2019;
2. il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure - che aveva respinto il ricorso originario - sul rilievo che i presupposti per il riconoscimento al contribuente dell'esenzione da IMU, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, quale richiamato dall'art. 9 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, non sussistessero in relazione all'anno di riferimento;
3. il Comune di Pollena Trocchia (NA) è rimasto intimato;
4. il ricorrente ha depositato memoria;

CONSIDERATO CHE:

1. il ricorso principale è affidato a quattro motivi.
 - 1.1 con il primo motivo, si denuncia violazione dell'art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, quale richiamato dall'art. 9 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, per essere stata erroneamente ritenuta dal giudice di secondo grado l'insussistenza delle condizioni minimali per l'esenzione da IMU nella specificazione fattane dal D.M. 19 novembre 2012, n. 200;
 - 1.2 con il secondo motivo, si denuncia violazione dell'art. 115 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per essere stato respinto l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione carente, insufficiente o apparente, senza aver acquisito la documentazione eventualmente necessaria;
 - 1.3 con il terzo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 111, sesto comma, Cost., 132 cod. proc. civ., 36, comma 2, n. 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 o (in subordine) n. 5, cod. proc. civ., per essere stato respinto l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione carente, insufficiente o apparente in relazione alla legittimità della pretesa impositiva;

1.4 con il quarto motivo, si denuncia violazione dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'avviso di accertamento fosse stato adeguatamente motivato, posto "che la motivazione indicata dal Comune di Pollena Trocchia non rende edotto il contribuente circa i motivi di fatto e sulle ragioni giuridiche che hanno determinato la rettifica dell'imposta dovuta violando, così, il diritto di difesa";

2. ragioni di pregiudizialità logico-giuridica suggeriscono di esaminare in via prioritaria ed in sequenza il secondo motivo, il terzo motivo ed il quarto motivo, derogando all'ordine di prospettazione in ricorso;

2.1 il secondo motivo è inammissibile;

2.2 in primo luogo, in seguito alla riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (tra le tante: Cass., Sez. 1, 3, marzo 2018, n. 7090; Cass., Sez. 1, 6 dicembre 2022, n. 35815; Cass., Sez. 1, 9 maggio 2023, n. 12340);

2.3 in secondo luogo, la deduzione del vizio ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. impinge nella preclusione della c.d. "doppia conforme"; difatti, in siffatta ipotesi, prevista dall'art. 348-ter, quinto comma, cod. proc. civ. (applicabile, ai sensi dell'art. 54, comma 2, del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, ai giudizi d'appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione dal giorno 11 settembre 2012), il ricorrente in cassazione - per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. (nel testo riformulato dall'art. 54, comma 3, del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 ed applicabile alle sentenze pubblicate dall'11 settembre 2012) - deve indicare le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (tra le tante: Cass., Sez. 1, 22 dicembre 2016, n. 26774; Cass., Sez. Lav., 6 agosto 2019, n. 20994; Cass., Sez. 5, 12 luglio 2021, n. 19760; Cass., Sez. 5, 1 aprile 2022, n. 10644; Cass., Sez. 5, 11 aprile 2022, n. 11707; Cass., Sez. 6-5, 28 aprile 2022, n. 13260); nella specie, però, a fronte della soccombenza nel doppio grado di merito, il ricorrente non ha indicato le ragioni di fatto differenti a seconda del giudizio; ne discende

che le questioni sono state esaminate e decise in modo uniforme dai giudici del doppio grado di merito, per cui non ne è possibile alcun sindacato da parte del giudice di legittimità in relazione alla violazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. (art. 348-ter, quinto comma, cod. proc. civ.).

3. il terzo motivo è infondato;

3.1 come è noto l'art. 36, comma 2, n. 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sulla falsariga dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. (nel testo antecedente alla modifica apportata dall'art. 45, comma 17, della legge 18 giugno 2009, n. 69), dispone che: "La sentenza deve contenere: (...) 4) la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto; (...)";

3.2 per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza impugnata, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la *ratio decidendi* posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5, 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6-5, 15 aprile 2021, n. 9975; Cass., Sez. 5, 20 dicembre 2022, n. 37344; Cass., Sez. 5, 18 aprile 2023, n. 10354);

3.3 peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorché la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2022, n. 6184; Cass., Sez. 5, 18 aprile 2023, n. 10354; Cass., Sez. 5, 19 gennaio 2024, n. 2029);

3.4 nella specie, però, si può ritenere che la sentenza impugnata sia sufficiente o coerente sul piano della logica giuridica, contenendo un'adeguata illustrazione delle ragioni sottese al rigetto dell'appello, che è stato idoneamente giustificato con un'analisi in punto di diritto sull'evoluzione della disciplina normativa (anche in relazione alla relativa compatibilità col diritto euro-unitario) sull'essenzione ed una valutazione in fatto circa l'insussistenza dei requisiti imprescindibili (soggettivo ed oggettivo) sulla scorta delle risultanze probatorie; nello specifico, a tale proposito, la sentenza impugnata ha rilevato che: "In particolare, il corrispettivo annuo dichiarato per studente, pari ad euro 1.900,00, non è di natura meramente simbolica. Il che esclude la sussistenza dell'essenzione";

4. il quarto motivo è inammissibile;

4.1 il ricorrente lamenta che: "la motivazione indicata dal Comune di Pollena Trocchia non rende edotto il contribuente

circa i motivi di fatto e sulle ragioni giuridiche che hanno determinato la rettifica dell'imposta dovuta violando, così, il diritto di difesa";

4.2 invero, secondo l'orientamento costante di questa Corte, nel giudizio tributario, in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 cod. proc. civ., qualora il ricorrente censuri la sentenza di un giudice tributario sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento è necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso ne riporti testualmente i passi che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentirne la verifica esclusivamente in base al ricorso medesimo, essendo il predetto avviso non un atto processuale, bensì amministrativo, la cui legittimità è necessariamente integrata dalla motivazione dei presupposti di fatto e dalle ragioni giuridiche poste a suo fondamento (tra le tante: Cass., Sez. 5, 13 agosto 2004, n. 15867; Cass., Sez. 5, 4 aprile 2013, n. 8312; Cass., Sez. 5, 19 aprile 2013, n. 9536; Cass., Sez. 5, 28 giugno 2017, n. 16147; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9630; Cass., Sez. 5, 8 luglio 2021, n. 19395; Cass., Sez. 6-5, 8 settembre 2021, n. 24247; Cass., Sez. 6-5, 27 ottobre 2021, n. 30215; Cass., Sez. 5, 4 gennaio 2022, n. 29; Cass., Sez. 5, 11 agosto 2023, n. 24547).

4.3 nel caso di specie, in mancanza di trascrizione dell'impugnato avviso di accertamento nel corpo del ricorso, non è concessa a questa Corte la possibilità di verificare la corrispondenza del contenuto dell'atto impositivo rispetto a quanto asserito dalla contribuente; ciò comporta il radicale impedimento di ogni attività nomofilattica, la quale presuppone appunto la certa conoscenza del tenore dell'atto impositivo;

4.4 in ogni caso, la censura deve essere disattesa, alla luce dell'accertamento fattone dal giudice di appello, a tenore del quale: "(...) è infondata la censura concernente la motivazione dell'avviso di accertamento, il quale, invece, consente al contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, in modo da poterla efficacemente contrastare, poiché contiene la descrizione degli immobili, il relativo classamento, il calcolo dell'imposta e il calcolo automatico e consequenziale delle sanzioni previste dall'art. 14 D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 473"; invero, tale argomentazione è conforme all'orientamento consolidato di questa Corte, secondo cui l'obbligo motivazionale dell'accertamento in materia di ICI (ma le stesse argomentazioni possono valere anche per l'IMU) deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare l'*an* e il *quantum* dell'imposta; in particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta,

soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (Cass., Sez. 5, 8 novembre 2017, n. 26431; Cass., Sez. 5, 26 gennaio 2021, n. 1569; Cass., Sez. 6-5, 3 febbraio 2021, n. 2348; Cass., Sez. 5, 11 giugno 2021, n. 16681; Cass., Sez. 5, 24 agosto 2021, n. 23386; Cass., Sez. 5, 18 novembre 2022, n. 34014; Cass., Sez. 5, 17 ottobre 2023, n. 28758; Cass., Sez. 5, 31 gennaio 2024, n. 2929), nonché la specifica indicazione del presupposto cui ricondurre la modifica del valore dell'immobile con riferimento ai parametri indicati dall'art. 5 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (Cass., Sez. 6-5, 17 giugno 2016, n. 12658; Cass., Sez. 5, 30 gennaio 2019, n. 2555; Cass., Sez. 5, 26 gennaio 2021, nn. 1569 e 1570);

5. da ultimo, anche il primo motivo è infondato;

5.1 secondo il costante orientamento di questa Corte (vedansi, in motivazione: Cass., Sez. 5, 27 giugno 2019, n. 17256; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6795; Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28578; Cass., Sez. 6-5, 6 aprile 2021, n. 9211; Cass., Sez. 6-5, 15 aprile 2021, n. 9967; Cass., Sez. 6-5, 25 maggio 2021, nn. 14316 e 14317; Cass., Sez. 6-5, 13 maggio 2022, n. 15364; Cass., Sez. 5, 14 febbraio 2023, n. 4579; Cass., Sez. 5, 16 febbraio 2023, nn. 4872, 4946 e 4952; Cass., Sez. 5, 15 giugno 2023, n. 17142), l'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nel testo vigente dall'1 gennaio 2003 al 3 ottobre 2005, disponeva l'esenzione dall'ICI per "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive";

5.2 tale disposizione è stata, in seguito, integrata e modificata dall'art. 7, comma 2-bis, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 281, che ha esteso l'esenzione alle attività indicate dalla medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse; un'ulteriore modifica è, poi, intervenuta con l'art. 39 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248, che, sostituendo il comma 2-bis del citato art. 7 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 281, ha stabilito che l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera "che non abbiano esclusivamente natura commerciale";

5.3 occorre precisare, inoltre, che le condizioni dell'esenzione sono cumulative, nel senso che è richiesta la coesistenza, sia del requisito soggettivo riguardante la natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo in forza del quale l'attività svolta

nell'immobile deve rientrare tra quelle previste dall'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; deve trattarsi, in particolare, di immobili destinati direttamente ed esclusivamente allo svolgimento di determinate attività, tra le quali quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana (Cass., Sez. 5, 8 luglio 2016, n. 13966);

5.4 dunque, l'esenzione è subordinata alla compresenza di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma 1, lett. c, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, rinvia), e di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, il cui accertamento deve essere operato in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (Cass., Sez. 5, 21 marzo 2012, n. 4502; Cass., Sez. 5, 8 luglio 2015, n. 14226; Cass., Sez. 5, 8 luglio 2016, n. 13966, 13967, 13969, 13970 e 13971; Cass., Sez. 5, 30 maggio 2017, n. 13574; Cass., Sez. 6-5, 3 giugno 2018, n. 15564; Cass., Sez. 5, 11 aprile 2019, nn. 10123 e 10124; Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34602; Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28578; Cass., Sez. 5, 10 febbraio 2021, nn. 3244, 2345, 3248 e 3249; Cass., Sez. 5, 9 giugno 2021, n. 16262; Cass., Sez. 5, 14 settembre 2021, n. 24655 e 24644; Cass., Sez. 5, 7 novembre 2022, nn. 32742 e 32765; Cass., Sez. 5, 7 dicembre 2022, nn. 36028 e 36032; Cass., Sez. 5, 16 febbraio 2023, n. 4915 e 4917; Cass., Sez. 5, 15 giugno 2023, n. 17108);

5.5 sotto il profilo della distribuzione degli oneri probatori è stato affermato, ed è un principio del tutto condiviso da questo collegio, che "il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale" (Cass., Sez. 5, 2 aprile 2015, n.6711; Cass., Sez. 6-5, 16 luglio 2019, n. 19072);

5.6 sul diverso versante della compatibilità della norma in esame con il diritto dell'Unione Europea, da tempo si è affermato un orientamento di legittimità secondo cui, dovendo tenersi conto della decisione adottata dalla Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dall'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea solo qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica nei termini sopra precisati: cioè, quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (Cass., Sez. 5, 12 febbraio 2019, n. 4066; Cass., Sez. 5, 12 aprile 2019, n. 10288; Cass., Sez. 6, 10 settembre 2020, n. 18831; Cass., Se. 5, 11 febbraio 2021, nn.

3443, 3444 e 3446; Cass., Sez. 6-5, 13 maggio 2022, n. 15364; Cass., Sez. 5, 25 settembre 2022, n. 34766; Cass., Sez. 5, 14 febbraio 2023, n. 4579);

5.7 sul punto, questa Corte ha verificato se l'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in tema di esenzione da ICI, nelle sue diverse formulazioni succedutesi nel tempo, concretizzasse una forma di aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione Europea, in particolare con l'art. 107, paragrafo 1, del Trattato, secondo il quale: "sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza";

5.8 è stato, poi, precisato che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato; la finalità sociale dell'attività svolta non è, dunque, di per sé sufficiente ad escluderne la classificazione in termini di attività economica; per escludere la natura economica dell'attività è necessario che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico;

5.9 né può tenersi conto della circolare emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 26 gennaio 2009, n. 2/F, nella parte esplicativa dei criteri utili per stabilire quando le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, debbano essere considerate di natura "non esclusivamente commerciale";

5.10 la Commissione dell'Unione Europea ha ritenuto, infatti, che l'applicazione dei criteri di cui alla citata circolare non vale ad escludere la natura economica delle attività interessate ed ha concluso nel senso che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 costituisce aiuto di Stato (in quella ipotesi, tuttavia, non è stato ritenuto possibile ordinare il recupero delle somme);

5.11 tale ultimo aspetto è stato affrontato e risolto dalla sentenza depositata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea il 6 novembre 2018, cause riunite C-622/16 P - C-623/16 P, C-624/16, Scuola Elementare Maria Montessori Srl vs. Commissione Europea ed altri, con la quale è stato chiarito che l'ordine di recupero di un aiuto illegale è la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalità e che diversamente si farebbero perdurare gli effetti anticoncorrenziali della misura; in questo senso è stato precisato che le decisioni della Commissione dell'Unione Europea volte ad autorizzare o vietare un regime nazionale hanno portata generale;

5.12 se ne è concluso, quindi, dando seguito al più recente orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. 5, 12 febbraio 2019, n. 4066; Cass., Sez. 5, 12 aprile 2019, n. 10288; Cass., Sez. 6, 10 settembre 2020, n. 18831; Cass., Sez. 5, 11 febbraio 2021, nn. 3443, 3444 e 3446; Cass., Sez. 6-5, 13 maggio 2022, n. 15364; Cass.,

Sez. 5, 15 giugno 2023, n. 17142), che l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dall'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea soltanto qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica nei termini sopra precisati: cioè, quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico;

5.13 ed è questa la disposizione normativa (nell'interpretazione "europeisticamente" orientata di questa Corte) da applicare *ratione temporis* alla fattispecie in esame, con riguardo al pagamento dell'ICI per gli anni 2009, 2010 e 2011, prima delle modifiche apportate dall'art. 91-bis del D.L. 24 gennaio 2012, n.1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'art. 11-bis del D.L. 28 dicembre 2013, n. 149, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 13;

5.14 ora, con particolare riguardo alle attività didattiche, la Commissione dell'Unione Europea ha stabilito che "queste si ritengono svolte con modalità non commerciali se sono soddisfatte alcune condizioni specifiche. In particolare, l'attività deve essere paritaria rispetto all'istruzione pubblica e la scuola deve garantire la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; la scuola deve inoltre accogliere gli alunni portatori di handicap, applicare la contrattazione collettiva, avere strutture adeguate agli standard previsti e prevedere la pubblicazione del bilancio. Oltre a ciò, l'attività deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso. Al riguardo, la Commissione ricorda che, conformemente alla giurisprudenza, non costituiscono attività economica i corsi offerti da determinati stabilimenti che formano parte del sistema dell'istruzione pubblica e sono finanziati, del tutto o prevalentemente, con fondi pubblici. La natura non economica dell'istruzione pubblica non viene in linea di principio contraddetta dal fatto che talvolta gli alunni o i loro genitori debbano versare tasse scolastiche o di iscrizione, che contribuiscono ai costi di esercizio del sistema scolastico, purché tali contributi finanziari coprano solo una frazione del costo effettivo del servizio e non possano pertanto considerarsi una retribuzione del servizio prestato. Come anche la Commissione ha riconosciuto nella comunicazione sull'applicazione delle norme dell'Unione Europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, tali principi riguardano la formazione professionale, la scuola elementare e gli asili nido privati e pubblici, l'attività d'insegnamento esercitata in via accessoria nelle università, nonché l'offerta di istruzione universitaria. Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che le rette di importo simbolico cui si riferisce il decreto non possano essere considerate una remunerazione del servizio fornito. Pertanto, nella fattispecie, considerati i requisiti generali e soggettivi di cui agli articoli 1 e 3 del regolamento e i requisiti oggettivi specifici di cui all'articolo 4, la

Commissione ritiene che il servizio didattico fornito dagli enti in questione non possa essere considerato un'attività economica";

5.15 per sfuggire ad un assai probabile procedimento per infrazione, il legislatore nazionale ha successivamente provveduto ad abrogare l'ICI e ad introdurre l'IMU sulla componente immobiliare; in particolare, il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha introdotto nel nostro ordinamento l'IMU con decorrenza dall'anno 2014 (artt. 7 e 8) ed ha confermato anche per essa le esenzioni previste per l'ICI dall'art. 7, comma 1, lett. d e lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (art. 9, comma 8); peraltro, il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che ha modificato alcuni aspetti dell'imposta rispetto alla sua concezione originaria, ha poi ritenuto opportuno anticipare in via sperimentale l'applicazione della nuova imposta già con decorrenza dall'anno 2012 (art. 13), senza, comunque, intervenire sull'esenzione per gli immobili di cui al ricordato art. 7, comma 1, lett. d e lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504;

5.16 in seguito, l'art. 91-bis, comma 1, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, che, con decorrenza dall'1 gennaio 2013 (quindi, esulante dalla fattispecie in esame), ha modificato il testo dell'art. 7, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che è stato così riformulato: "Sono esenti dall'imposta: (...) i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 (ora 73), comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con 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, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222";

5.17 l'esenzione dall'IMU è attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente due requisiti: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo; ai fini dell'esenzione, gli immobili gravati dal tributo devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ed ivi svolgano, effettivamente, con modalità non

commerciali, attività "assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché (quelle) di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222";

5.18 con tale disposizione, dunque, il legislatore nazionale ha riformulato l'esenzione (ora riferita all'IMU), introducendo l'ulteriore requisito secondo cui l'attività agevolata deve svolgersi con modalità "non commerciali"; pertanto, ai requisiti oggettivo e soggettivo già vigenti si affianca ora il riferimento alle concrete modalità di esercizio dell'attività che deve svolgersi nell'immobile perché l'esenzione possa applicarsi;

5.19 l'art. 9, comma 6, del D.L. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012 n. 213, ha poi aggiunto un ulteriore periodo all'art. 91-bis, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, prevedendo che, con successivo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, siano stabiliti anche "i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali";

5.20 in ossequio alla previsione dell'art. 91-bis, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, l'art. 4, comma 3, del D.M. 19 novembre 2012, n. 200 (portante regolamento in materia di IMU per gli enti non commerciali) ha previsto che: "3. 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 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";

5.21 inoltre, l'art. 1, lett. p, del D.M. 19 novembre 2012, n. 200 sancisce che le "modalità non commerciali" sono le "modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà";

5.22 l'art. 3 del D.M. 19 novembre 2012, n. 200, elenca i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, che sono: "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'analogha attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge";

5.23 in relazione a tale regolamento, la Commissione dell'Unione Europea ha stabilito, con particolare riguardo alle attività didattiche, che: "queste si ritengono svolte con modalità non commerciali se sono soddisfatte alcune condizioni specifiche. In particolare, l'attività deve essere paritaria rispetto all'istruzione pubblica e la scuola deve garantire la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; la scuola deve inoltre accogliere gli alunni portatori di handicap, applicare la contrattazione collettiva, avere strutture adeguate agli standard previsti e prevedere la pubblicazione del bilancio. Oltre a ciò, l'attività deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso. Al riguardo, la Commissione ricorda che, conformemente alla giurisprudenza, non costituiscono attività economica i corsi offerti da determinati stabilimenti che formano parte del sistema dell'istruzione pubblica e sono finanziati, del tutto o prevalentemente, con fondi pubblici. La natura non economica dell'istruzione pubblica non viene in linea di principio contraddetta dal fatto che talvolta gli alunni o i loro genitori debbano versare tasse scolastiche o di iscrizione, che contribuiscono ai costi di esercizio del sistema scolastico, purché tali contributi finanziari coprano solo una frazione del costo effettivo del servizio e non possano pertanto considerarsi una retribuzione del servizio prestato. Come anche la Commissione ha riconosciuto nella comunicazione sull'applicazione delle norme dell'Unione Europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, tali principi riguardano la formazione professionale, la scuola elementare gli asili nido privati e pubblici, l'attività d'insegnamento esercitata in via accessoria nelle università, nonché l'offerta di istruzione universitaria. Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che le rette di importo simbolico cui si riferisce il decreto non possano essere considerate una remunerazione del servizio fornito. Pertanto, nella fattispecie considerati i requisiti generali e soggettivi di cui agli articoli 1 e 3 del regolamento e i requisiti oggettivi specifici di cui all'articolo 4, la Commissione ritiene che il servizio didattico fornito dagli enti in questione non possa essere considerata un'attività economica" (paragrafo 172);

5.24 in definitiva, con decorrenza dall'anno 2013, le condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione da IMU sono le seguenti: 1) gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali (medesimo requisito soggettivo); 2) devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto); 3) le attività tassativamente indicate devono essere svolte con modalità non commerciali (novità) (Cass. Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28578);

5.25 il modello di dichiarazione in esame è stato approvato con l'art. 1 del D.M. 26 giugno 2014. Inoltre, l'art. 5 del D.M. 26 giugno 2014 ha stabilito che: "La dichiarazione relativa agli anni 2012 e 2013 deve essere presentata entro il 30 settembre 2014"; da ultimo, l'art.

1 del D.M. 23 settembre 2014 ha disposto che: "Il termine del 30 settembre 2014 previsto dal comma 2 dell'art. 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014 per la presentazione della dichiarazione "IMU TASI ENC", relativa agli anni 2012 e 2013, è differito al 30 novembre 2014"; dunque, quest'ultima era la disciplina applicabile alla fattispecie in decisione (vedasi anche: Cass., Sez. 5, 7 novembre 2022, n. 32742);

5.26 si tratta, dunque, di controllare se il giudice di merito, nell'accertamento dei vari requisiti, abbia correttamente applicato l'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nel testo novellato, dapprima, dall'art. 7, comma 2-bis, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 281, dall'art. 39 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nell'accezione compatibile con la decisione adottata dalla Commissione Europea il 19 dicembre 2012 e con la sentenza resa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea il 6 novembre 2018, cause riunite C-622/16 P - C-623/16 P, C-624/16, Scuola Elementare Maria Montessori Srl vs. Commissione Europea ed altri, verificando che l'attività didattica fosse stata svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un importo simbolico a copertura di una sola frazione del costo effettivo del servizio;

5.27 nella specie, a ben vedere, il giudice di appello ha fatto corretta applicazione del principio enunciato, valutando che la corresponsione di una retta annuale per studente di Euro 1.900,00 bastasse ad escludere, a monte, per l'oggettiva consistenza, l'irrisorietà o la simbolicità del corrispettivo ricavato dall'esercizio dell'attività didattica e giustificasse il diniego dell'esenzione da IMU;

5.28 neppure si può invocare - come pure è stato fatto dal ricorrente - la rispondenza della retta scolastica in questione ai limiti fissati in materia di "costo medio per studente" per l'anno di riferimento secondo la tabella redatta dal Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, sulla base delle istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione a fini dell'IMU per gli enti non commerciali in allegato al D.M. 26 giugno 2014;

5.29 le superiori considerazioni consentono di definire il significato e la portata dei i criteri stabiliti dal D.M. 19 novembre 2012, n. 200, e dal D.M. 26 giugno 2014, che devono essere applicati in armonia con quanto stabilito dalla decisione adottata dalla Commissione Europea il 19 dicembre, secondo i principi posti dalla giurisprudenza nazionale; il testo di entrambi i decreti è chiaro nel ricordare che per beneficiare della esenzione in parola le attività devono essere svolte gratuitamente o dietro versamento di corrispettivo di importo simbolico; in particolare, il D.M. 26 giugno 2014 e il relativo allegato, ribadendo la regola del corrispettivo simbolico, richiamano la decisione della Commissione Europea, laddove si stabilisce che per avere natura simbolica il compenso non deve essere commisurato al costo del servizio e che il limite della metà del prezzo medio può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione, ma non implica a contrario che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite; pertanto,

la circostanza che la parte possa avere dichiarato un CM (corrispettivo medio) inferiore al CMS (costo medio per studente sopportato dallo Stato) non dà automaticamente diritto alla esenzione perché non incide sul potere del Comune di eseguire un controllo e una valutazione (nei termini di cui sopra si è detto) né sul potere del giudice di merito di operare un accertamento - che costituisce giudizio di fatto e quindi sottratto al controllo di legittimità - sulla effettiva sussistenza delle modalità non commerciali; tanto è chiarito nello stesso allegato al D.M. 26 giugno 2014, laddove si precisa che: "sulla base degli anzidetti principi enucleati dalla decisione della Commissione europea spetta quindi al comune in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente commerciale non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico perché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione"; per cui, il ricorrente cade in errore quando afferma che, secondo il decreto in questione, l'esenzione in questione spetti ogni qualvolta i corrispettivi versati per il servizio da parte degli utenti siano pari o inferiori alla spesa annua per studente come individuato dal Ministero dell'Università e della Ricerca, nessun automatismo - se non quello di escludere la applicabilità della esenzione - è legato al rapporto tra corrispettivo e costo medio; vero è che le istruzioni allegate al decreto del 2014 tendono a semplificare - come è per certi versi insito nella natura di istruzioni per la compilazione di un modello - la questione, ma in ogni caso, deve qui affermarsi la natura non vincolante delle predette istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni IMU, posto che esse non possono derogare né alla normativa primaria, da interpretarsi in senso conforme alla citata decisione della Commissione Europea, né alla stessa normativa secondaria alla quale accedono, laddove si ribadisce il criterio del corrispettivo simbolico (in termini: Cass., Sez. 5, 29 novembre 2022, 35123; v. anche Cass. 17490/23);

6. pertanto, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi l'infondatezza del primo motivo e del terzo motivo, nonché l'inammissibilità del secondo motivo e del quarto motivo, il ricorso deve essere rigettato;

7. non vi è luogo alla regolamentazione delle spese giudiziali, non essendosi costituita la parte vittoriosa nel presente procedimento;

8. ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto;

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Così deciso a Roma il 29 febbraio 2024.

Depositata in Cancelleria il 12 marzo 2024.