

Civile Sent. Sez. 5 Num. 33588 Anno 2025

Presidente: STALLA GIACOMO MARIA

Relatore: LO SARDO GIUSEPPE

Data pubblicazione: 22/12/2025

ICI IMU
ACCERTAMENTO
ESENZIONE
ENTI NON LUCRATIVI
SCUOLA PARITARIA

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 25635/2024 R.G., proposto

DA

"*Fondazione Collegio Nazareno*", con sede in Roma, in persona del presidente del consiglio di amministrazione *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. Massimo Merlini, con studio in Roma, ove elettivamente domiciliato (indirizzo pec per notifiche e comunicazioni: *segreteria@merliniepartners.it*), giusta procura in calce al ricorso introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTE

CONTRO

Roma Capitale, in persona del Sindaco *pro tempore*, autorizzata a resistere nel presente procedimento in virtù di determinazione resa dal Capo dell'Avvocatura Capitolina il 24 dicembre 2024, n. 3299, rappresentata e difesa dall'Avv. Domenico Rossi, con studio in Roma (presso gli Uffici dell'Avvocatura Capitolina), ove elettivamente domiciliata (indirizzo pec per notifiche e comunicazioni:

domenico.rossi04@pec.comune.roma.it), giusta procura in calce al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

CONTRORICORRENTE

avverso la sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio il 16 aprile 2024, n. 2527/1/2024; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12 novembre 2025 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

udito il P.M., nella persona del Sostituto Procuratore Generale, Dott.ssa Rosa Maria Dell’Erba, che ha concluso per l’accoglimento del quarto motivo, nonché per il rigetto dei restanti motivi di ricorso;

udito, per il ricorrente, l’Avv. Massimo Merlini, che ha concluso per l’accoglimento del ricorso;

udito, per la controricorrente, l’Avv. Domenico Rossi, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. La “*Fondazione Collegio Nazareno*” ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio il 16 aprile 2024, n. 2527/1/2024, la quale, in controversia su impugnazione degli avvisi di accertamento nn. 11201/2019 e 5159/2019 del 27 novembre 2019 da parte di Roma Capitale, per il tramite della “*Aequa Roma S.p.A.*”, per omessa dichiarazione ed omesso/tardivo versamento, rispettivamente, dell’IMU relativa all’anno 2014, nella misura complessiva di € 70.718,77, e della TASI relativa all’anno 2014, nella misura complessiva di € 7.456,39, in relazione a sei immobili ubicati in Roma al Largo del Nazareno nn. 23/25, alla Via del Nazareno n. 1 e alla Via Sant’Andrea Le Fratte n. 16, dei quali la “*Fondazione Collegio Nazareno*” era proprietaria, ha rigettato l’appello proposto dalla

“Fondazione Collegio Nazareno” nei confronti di Roma Capitale avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Roma il 17 dicembre 2021, n. 14179/30/2021, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha confermato la decisione di prime cure – che aveva rigettato il ricorso originario della contribuente – sul rilievo che i presupposti per il riconoscimento al contribuente dell’esenzione da IMU (come da TASI), 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, e dall’art. 1, comma 3, del d.l. 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, non sussistessero in relazione all’anno di riferimento.

3. Roma Capitale ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso è affidato a quattro motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, e 9 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, in relazione all’art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che *«la documentazione versata in atti dall’appellante [non] sia idonea a corroborare l’invocata esenzione in linea con i principi unionali e con la giurisprudenza di legittimità e di merito»* e che *«(g)li immobili destinati a residenza dei religiosi che siano privi di collegamento con l’effettivo svolgimento di attività religiose rientrano nel novero delle private abitazioni e, dunque, non sono assoggettabili ad esenzione di imposta (...)»*.

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 1, commi 1, 2 e 3, della legge 10 marzo 2000, n. 62, 7 e 9 della legge 25 marzo

1985, n. 121, 20 e 33 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per non essere stato tenuto in conto dal giudice di appello che, *«se si dovesse ritenere soggetta ad Ici una scuola paritaria, vista l'esenzione Ici vigente per la scuola statale e considerato che la scuola paritaria costituisce l'altro elemento dell'istruzione nazionale, si genererebbe l'assurdo logico e giuridico che un immobile destinato a scuola statale non pagherebbe l'Ici ed uno destinato a scuola paritaria invece la pagherebbe, violando così il disposto dell'art. 20 Costituzione, in quanto – di fatto – il gravame Ici colpirebbe un'attività, altrimenti esente, per il solo fatto di essere svolta da un ente ecclesiastico»*.

1.3 Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 14, 106 e 107, nonché, in via subordinata, dell'art. 165, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per non essere stato tenuto in conto dal giudice di appello che *«la scuola paritaria, in quanto (...) componente dell'unico servizio di istruzione nazionale ed in quanto (...) servizio pubblico costituisce (anche quando - come nel caso in specie - vengano corrisposte rette che coprono solo una parte del costo di esercizio, che tant'è chiude in passivo) un "servizio di interesse economico generale" (SIEG) od addirittura un "servizio di interesse generale" (SIG) (...), con la conseguenza che la scuola paritaria non è da ritenersi un'attività commerciale o comunque non avente (ai fini nazionali Ici/Imu) "natura esclusivamente commerciale"»*.

1.4 Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per

non essere stata applicata dal giudice di appello l'esimente dell'incertezza normativa oggettiva con riguardo alle sanzioni amministrative ed agli interessi moratori.

2. Il primo motivo, il secondo motivo ed il terzo motivo – la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta per la comune attinenza alla verifica dei requisiti per beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, quale richiamato, per l'IMU, dall'art. 9 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, e, per la TASI, dall'art. 1, comma 3, terzo periodo, del d.l. 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68 - sono infondati.

2.1 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.

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».

Da ultimo, poi, l'art. 1, comma 3, terzo periodo e quarto periodo, del d.l. 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, ha stabilito, con riguardo alla TASI, che: *«Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), ed i) del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504; ai fini dell'applicazione della lettera i) resta ferma l'applicazione delle 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 e successive modificazioni».*

L'esenzione dall'IMU (e dalla TASI) 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».*

Con tale disposizione, dunque, il legislatore nazionale ha riformulato l'esenzione (ora riferita all'IMU e alla TASI),

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.

Così, la giurisprudenza di legittimità ha ribadito che, in tema di IMU (ma altrettanto dicasi per la TASI), l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, si applica agli immobili di cui all'art. 9, comma 8, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione e di culto), purché essi siano direttamente utilizzati dall'ente possessore e siano destinati esclusivamente ad attività peculiari non produttive di reddito, non spettando il beneficio in caso di utilizzazione indiretta, seppur assistita da finalità di pubblico interesse (Cass., Sez. Trib., 15 giugno 2023, n. 17100; Cass., Sez. Trib., 9 dicembre 2024, n. 31648).

Si pone, quindi, la questione della prova dei requisiti previsti dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per beneficiare dell'esenzione dall'ICI (ma lo stesso dicasi per l'esenzione dall'IMU e dalla TASI, stante l'espresso richiamo a tale agevolazione da parte dell'art. 9, comma 8, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, e 1, comma 3, del d.l. 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68).

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»* (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 2 aprile 2015, n. 6711; Cass., Sez. 6[^]-5, 16 luglio 2019, n. 19072; Cass., Sez. 6[^]-5, 25 maggio 2021, n. 14316; Cass., Sez. Trib., 25 novembre 2022, n. 34766; Cass., Sez. Trib., 17 ottobre 2023, n. 28756; Cass., Sez. Trib., 8 agosto 2024, n. 22565; Cass., Sez. Trib., 11 luglio 2025, n. 18981).

2.2 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»*.

Parimenti, a detta disposizione rinvia l'esenzione prevista, con riferimento alla TASI (il cui presupposto impositivo, a sua volta, si raccorda a quello dell'IMU: art. 1, comma 669, della legge 27 dicembre 2013, n. 147), dall'art. 1, comma 3, del d.l. 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68.

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».

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».

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'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge».

2.3 In relazione a tale regolamento, la decisione n. 2013/284/UE della Commissione Europea del 19 dicembre 2012, 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 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» (par. 172).

In definitiva, con decorrenza dall'anno 2013, le condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione da IMU (e, di riflesso, da TASI) 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).

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. Trib., 7 novembre 2022, n. 32742).

2.4 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, e, poi, dall'art. 39 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, quale richiamato dall'art. 9, comma 8, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, 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 S.r.l. vs. Commissione Europea ed altri*, verificando in concreto che l'attività didattica sia stata svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un

importo simbolico a copertura di una sola frazione del costo effettivo del servizio.

Da ultimo, aggiungasi anche che, ai fini dell'esenzione in parola, non si può attribuire alcun rilievo al fatto che la gestione operi in perdita, giacché anche un imprenditore può operare in un fisiologico stato di eccedenza delle passività sulle attività (Cass., Sez. 5[^], 8 luglio 2015, n. 14226; Cass., Sez. Trib., 14 febbraio 2023, n. 4560; Cass., Sez. Trib., 16 febbraio 2023, nn. 4915 e 4917; Cass., Sez. Trib., 19 giugno 2023, n. 17490), per cui la circostanza di conseguire o meno un guadagno e di pareggiare effettivamente i costi con i proventi risulta irrilevante se l'attività si connota economicamente, e cioè per il fatto che i beni ed i servizi siano offerti al pubblico con prezzi non simbolici (Cass., Sez. Trib., 14 febbraio 2023, n. 4560).

2.5 Le superiori considerazioni consentono di definire il significato e la portata dei criteri stabiliti dal d.m. 19 novembre 2012, n. 200 (così come quelli stabiliti dal d.m. 26 giugno 2014), che devono essere applicati in armonia con quanto stabilito dalla decisione adottata dalla Commissione Europea il 19 dicembre 2012, secondo i principi posti dalla giurisprudenza nazionale.

In proposito, questa Corte ha reiteratamente ritenuto – con orientamento da cui il collegio valuta di non doversi discostare anche in questa sede – che l'osservanza dei requisiti fissati dall'art. 4, comma 2, del d.m. 19 novembre 2012, n. 200, non dà automaticamente diritto all'esenzione, perché essa non incide sul potere dell'ente impositore 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 (vedansi: Cass., Sez. Trib., 29 novembre 2022, n. 35123; Cass., Sez. Trib., 12 marzo 2024, n. 6501; Cass., Sez. Trib., 24 giugno 2024, n. 17327).

Tanto è chiarito nello stesso allegato al d.m. 26 giugno 2014, laddove si precisa *«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»*.

La giurisprudenza di legittimità, in proposito, ha già avuto occasione di affermare 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 (Cass., Sez. Trib., 29 novembre 2022, n. 35123; Cass., Sez. Trib., 12 marzo 2024, n. 6501; Cass., Sez. Trib., 24 giugno 2024, n. 17327).

2.6 Neppure si può invocare – come pure è stato fatto dalla 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.

Le superiori considerazioni consentono di definire il significato e la portata dei 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 2012, 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. Trib., 29 novembre 2022, n. 35123).

2.7 Va, poi, aggiunto che le conclusioni appena esposte vanno senz'altro ribadite (anche) con riguardo al complessivo assetto regolatorio delle scuole paritarie private (legge 10 marzo 2000, n. 62).

Nella ricordata decisione n. 2013/284/UE (par. 172), la Commissione Europea – a proposito dello svolgimento dell'attività didattica da parte di una scuola paritaria – ha

specificamente osservato che: *«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»*; così che *«le rette di importo simbolico cui si riferisce il decreto non possano essere considerate una remunerazione del servizio fornito»*.

Tali considerazioni sulla compatibilità del versamento di tasse scolastiche o di iscrizione si raccorda, poi, agli stessi *dicta* della giurisprudenza della Corte di Giustizia che – riconducendo la nozione di *«impresa»* a qualsiasi entità che, a prescindere dal suo *status* giuridico, eserciti un'attività economica volta ad offrire beni e servizi sul mercato – in tema di attività didattica ha, per l'appunto, rimarcato che non sussiste impresa, e attività economica, *«nel caso dei corsi impartiti da taluni istituti che facciano parte di un sistema di insegnamento pubblico e che siano finanziati, interamente o prevalentemente, mediante fondi pubblici. Infatti, istituendo e mantenendo un siffatto sistema di insegnamento pubblico, finanziato di norma dal bilancio pubblico e non dagli studenti o dai loro genitori, lo Stato non intende impegnarsi in attività remunerate, bensì adempie la propria missione nei settori sociale, culturale e educativo nei confronti della propria popolazione»* (Corte Giust., 27 giugno 2017, causa C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania vs. Ayuntamiento de Getafe*,, punto 50 - vedasi, altresì: Corte Giust., 11 settembre 2007, *H. Schwarz e M. Gootjes-Schwarz vs. Finanzamt Bergisch Gladbach*, causa C-76/05, punto 39).

Come, però, la giurisprudenza nazionale ha in più occasioni rilevato, il finanziamento pubblico delle scuole paritarie (art.1, comma 636, della legge 27 dicembre 2006, n. 296; art. 138 del d.lgs. 31 marzo 1998, n. 112) – scuole che pur concorrono ad integrare il sistema nazionale di istruzione (in base alla legge 10 marzo 2000, n. 62) – in ragione dello stesso testo costituzionale - secondo il quale: *«Enti e privati hanno il diritto di istituire scuole ed istituti di educazione, senza oneri per lo Stato»* (art. 33, terzo comma, Cost.) - non forma oggetto di un diritto soggettivo, in quanto il riconoscimento della parità scolastica *«non può costituire di per sé fondamento sufficiente al fine di estendere alle scuole private paritarie i finanziamenti statali e le provviste di beni e servizi naturalmente diretti agli uffici e alle istituzioni scolastiche statali»*. Così che deve essere ricondotta *«alla (lata) discrezionalità pianificatoria degli enti competenti [...] la definizione delle modalità e la quantificazione delle risorse economiche disponibili (in un quadro finanziario che, per giunta, non può non tenere conto degli stringenti vincoli contabilistici e della scarsità delle risorse pubbliche [...]) per la contribuzione a favore delle scuole non statali.»* (così: Cons. Stato, Sez. 6[^], 18 maggio 2015, n. 2517; Cons. Stato, Sez. 5[^], 19 agosto 2019, n. 5739), per il rilievo che: *«Le provvidenze finanziarie dello Stato, lungi dal risolversi in un trasferimento allo Stato dell'intero costo sostenuto dalla scuola privata (...) rappresentano piuttosto un contributo a parziale copertura di quel costo: un contributo la cui misura è fissata - come stabilisce il d.P.R. n. 23 del 2008 - nel limite dello stanziamento di bilancio sull'apposito capitolo di spesa»* (Cass., Sez. Un., 16 maggio 2014, n. 10821; Cass., Sez. Un., 20 aprile 2017, n. 9966 – si vedano anche: Cass. Sez. Trib., 6

marzo 2025, n. 5966; Cas., Sez. Trib., 10 luglio 2025, n. 18946).

Né l'introduzione di specifici benefici previsti in favore degli studenti, piuttosto che, dunque, delle scuole paritarie, - benefici volti a sostenere i costi del servizio reso dalla scuola paritaria, così rendendo possibile l'esercizio della stessa libertà di scelta della scuola, - è idoneo ad incidere sulla nozione (che qui rileva) di impresa, ove dunque il versamento di rette (pur temperato da provvidenze pubbliche) costituisce pur sempre la remunerazione del servizio reso dalla scuola paritaria (Cass. Sez. Trib., 6 marzo 2025, n. 5966; Cas., Sez. Trib., 10 luglio 2025, n. 18946).

In un siffatto contesto regolatorio, pertanto, e come dalla Corte già rilevato, il criterio qualificatorio rilevante ai fini dell'esenzione - identificato, come anticipato, nel rapporto tra corrispettivo medio (CM) percepito dall'ente e costo medio per studente (CMS) rilevato dal Ministero su base nazionale - non è in alcun modo idoneo a qualificare il presupposto dell'agevolazione (svolgimento di attività con modalità non commerciali) che deve raccordarsi al versamento di un corrispettivo *«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»*.

Il criterio in questione risulta, in effetti, replicato dai decreti ministeriali che (a decorrere dall'anno scolastico 2015/2016) hanno determinato criteri e parametri per l'assegnazione dei contributi alle scuole paritarie (art. 1, comma 636, della legge 27 dicembre 2006, n. 296), criterio assunto (in tesi) in recepimento di quanto statuito dal giudice amministrativo, che aveva annullato, per quanto di ragione, il d. m. 30 gennaio 2013, n. 46 (recante criteri e parametri per l'assegnazione dei

contributi pubblici alle scuole paritarie per l'anno scolastico 2012/2013), rilevando, nello specifico, che doveva ritenersi illegittimo «l'art. 4 del d. m. n. 46 del 2013 nella parte in cui identifica le scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico "senza fini di lucro", quali destinatarie di contributi pubblici in via prioritaria rispetto alle altre scuole paritarie, ai sensi dell'art. 1, comma 636, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 ("legge finanziaria 2007"), con le scuole paritarie "gestite da soggetti giuridici senza fini di lucro", seguendo così il criterio "soggettivo -formale" della natura giuridica dell'ente gestore, anziché fare applicazione del criterio "oggettivo" -coerente con la giurisprudenza eurounitaria in materia di aiuti di Stato, e con la giurisprudenza nazionale, di cui si dirà al p. 4.1., in base al quale il fine di lucro della scuola paritaria va posto in correlazione diretta con le caratteristiche, economico-commerciali, o meno, dell'attività esercitata, e non, come detto, con la natura dell'ente; sicché, diversamente da quanto stabilito nel citato art. 4 del decreto impugnato in primo grado, per scuole paritarie senza scopi di lucro, ai fini dell'erogazione di contributi pubblici in via prioritaria, non devono intendersi quelle gestite da soggetti giuridici senza fini di lucro, e neppure possono essere presi in considerazione gli istituti ammessi a produrre utilità apprezzabili sul piano economico, ossia contrassegnati dalla presenza di "lucro in senso oggettivo" ma assoggettati al divieto di distribuzione degli eventuali utili in favore di amministratori o soci (c. d. "assenza di lucro soggettivo"), ma debbono considerarsi tali le scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico senza corrispettivo, vale a dire a titolo gratuito, o dietro versamento di un corrispettivo solo simbolico per il servizio scolastico prestato, o comunque di un corrispettivo tale da coprire solamente una frazione del

costo effettivo del servizio, dovendo, in questo contesto, il pagamento di rette di importo non minimo essere considerato fatto rivelatore dell'esercizio di un'attività con modalità commerciali» (Cons. Stato, Sez. 6[^], 28 gennaio 2016, n. 292).

Se, allora, il parametro in questione è posto in relazione ai criteri di determinazione dei contributi pubblici previsti per le scuole paritarie – e, dunque, a fondamento di un provvedimento volto ad incidere sulla determinazione della stessa misura dei contributi in questione (art. 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241), secondo una *ratio* di differenziazione dei trattamenti che non mette cura di esaminare in questa sede – ciò non di meno non è utilmente predicabile con riferimento alla normativa primaria volta a disciplinare *«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»* (art. 91-bis, commi 1 e 3, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27; art. 4, comma 3, del d.m. 19 novembre 2012, n. 200).

Sotto questo secondo profilo, difatti, viene in rilievo – piuttosto che la ragione di attribuzione di un vantaggio economico (concesso secondo le effettive disponibilità del bilancio pubblico) – la stretta necessità di raccordare un'agevolazione fiscale (una esenzione dal tributo patrimoniale) al suo presupposto che, come dalla Corte già rilevato, impone la specifica valutazione in concreto delle modalità di svolgimento dell'attività (di natura non commerciale) e, con questa, la sua riconduzione ad un parametro che – indiscussa, come anticipato, la natura di corrispettivo dei versamenti eseguiti per i servizi offerti da una scuola paritaria (servizi suscettibili di essere, a loro volta, ricondotti a prestazione ulteriori rispetto a

quella che ha ad oggetto l'istruzione, e così ad attività di trasporto, ristorazione o anche ricreative) – non può risolversi nel mero confronto (in astratto) tra un corrispettivo medio percepito (CM) ed il costo medio per studente (CMS) siccome quel corrispettivo deve connotarsi come *«simbolico»* perché, ad ogni modo, idoneo a *«coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso»*.

E la verifica di tale connotazione del corrispettivo impone una valutazione puntuale - non predeterminata e riferita alle specifiche condizioni in cui opera il singolo contribuente (vedasi, per tutte: Cass., Sez. Trib., 2 ottobre 2023, n. 27821) – che nella fattispecie, come anticipato, è stata compiutamente e legittimamente eseguita dal giudice del gravame che, nel rilevare l'entità delle rette e delle tariffe percepite e la loro natura corrispettiva del servizio reso, ha, per l'appunto, dato compiuta attuazione ai principi di diritto dalla Corte esposti.

2.8 I rilievi sin qui svolti danno, poi, conto – col rilevato svolgimento di attività didattica di natura commerciale – dell'infondatezza delle censure sollevate dal ricorrente a riguardo della disciplina unionale degli aiuti di Stato che, va ribadito, la stessa citata decisione della Commissione Europea – in una alla giurisprudenza della Corte di Giustizia – correla alla sopra ricostruita nozione di attività economica.

2.9 Un esame a parte meritano gli immobili destinati ad abitazione dei religiosi.

L'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, prevede che: *«Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi,*

a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana (...)».

L'uso di una diversa dizione per indicare i due tipi di attività ammesse all'esenzione denota l'intento del legislatore di considerare che le «attività di religione e di culto» in senso stretto non hanno di per sé natura commerciale, dovendo escludersi *in re ipsa* il perseguimento di una finalità speculativa o lucrativa; ciò in quanto non è logicamente concepibile lo svolgimento di un'attività di religione o di culto con modalità commerciali; nel senso, cioè, che la sussistenza di un profilo remuneratorio esclude, in radice, la stessa configurabilità di una pratica religiosa o culturale.

Non a caso, secondo l'orientamento costante di questa Corte, in tema di ICI (ma anche di IMU), l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, spetta a condizione che gli immobili - appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività ivi contemplate, tra le quali, nel caso degli enti ecclesiastici, anche quelle indicate nel richiamato art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione o di culto, cioè dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana); con la conseguenza che il predetto beneficio non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico, come pure agli enti di istruzione e beneficenza, ai quali quelli ecclesiastici aventi fine di religione o di culto sono equiparati, ai fini tributari, ex art. 7 della legge 25 marzo 1985, n.121, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 11 novembre 2011,

n. 23584; Cass., Sez. 5[^], 13 marzo 2015, n. 5041; Cass., Sez. 5[^], 13 luglio 2017, n. 17272; Cass., Sez. 5[^], 19 settembre 2019, n. 23369; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2021, n. 34451; Cass., Sez. Trib., 15 giugno 2023, n. 17108; Cass., Sez. Trib., 26 giugno 2024, n. 17679).

Oltre agli edifici di culto, quindi, l'esenzione si estende alle relative pertinenze (art. 817 cod. civ.), le quali includono non soltanto l'oratorio e le altre strutture nelle quali vengono svolte le attività di catechesi, gli incontri e le iniziative parrocchiali di carattere non commerciale, ma anche le abitazioni per il clero addetto alla chiesa (cioè: alla parrocchia), quelle dei sacrestani assunti con l'apposito contratto e le abitazioni delle religiose operanti per convenzione anche all'interno della pastorale parrocchiale.

Ed è pacifico che rientrino nella nozione di "*immobili destinati ad attività di religione o di culto*" anche quelli adibiti - in funzione pertinenziale rispetto all'immobile destinato a chiesa parrocchiale - ad abitazione del Parroco (cioè, a "*casa canonica*"). In tal senso, secondo questa Corte, ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. d), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, a favore dei fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e delle loro pertinenze, si deve presumere, in base all'*id quod plerumque accidit* - salva prova contraria, che deve essere fornita dal comune che pretenda di assoggettare l'immobile ad imposizione -, che la casa sita nei pressi di una chiesa sia destinata, quale casa canonica, ad abitazione del parroco addetto alla chiesa, e costituisca, dunque, pertinenza di questa, senza che assumano rilievo, in senso contrario, né la circostanza che il parroco abbia la residenza anagrafica in altro comune o comunque non risieda, temporaneamente, in quella

casa, essendo il vincolo pertinenziale collegato ai beni e non alle persone che si trovano ad operare nei fabbricati in questione (chiesa e casa canonica); né la categoria nella quale la casa canonica risulti iscritta in catasto (Cass., Sez. 5[^], 17 ottobre 2005, n. 20033; Cass., Sez. 5[^], 12 maggio 2010, n. 11437; Cass., Sez. 5[^], 12 novembre 2021, n. 33766; Cass., Sez. Trib., 26 giugno 2024, n. 17679), fermo restando che il rapporto pertinenziale tra la chiesa parrocchiale e la casa adibita ad abitazione del parroco presuppone una verifica in ordine alla persistenza dell'effettiva destinazione, in quanto il rapporto pertinenziale può ben essere risolto anche da comportamenti concludenti (Cass., Sez. 5[^], 12 maggio 2010, n. 11437; Cass., Sez. 5[^], 12 novembre 2021, n. 33766; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2021, n. 34451).

Ed altrettanto dicasi per l'immobile adibito ad abitazione dei collaboratori del Parroco, ove si consideri – stante l'identità di *ratio* – che questa Corte ha ammesso l'astratta riconoscibilità dell'esenzione in relazione ad una pluralità di immobili adibiti ad abitazione di altrettanti Parroci, sempreché si tratti di religiosi a servizio della medesima chiesa parrocchiale (Cass., Sez. 5[^], 12 novembre 2021, n. 33766; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2021, n. 34451); per cui la cooperazione alla celebrazione del culto, alla somministrazione dei sacramenti ed alla gestione delle attività pastorali può valere ad estendere l'esenzione anche ai collaboratori del Parroco.

Parimenti, l'esenzione può spettare anche agli immobili adibiti ad abitazione dei membri di una comunità o congregazione religiosa; invero, questa Corte già in passato ha statuito che l'esenzione in esame, prevista per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività di religione o di culto di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n.

222, spetta ad un ente ecclesiastico in relazione ad un immobile destinato ad abitazione di membri della propria comunità religiosa, con modalità assimilabili all'abitazione di una unità immobiliare da parte del proprietario e dei suoi familiari, comportando tale destinazione lo svolgimento di un'attività non commerciale, ma diretta alla "*formazione del clero e dei religiosi*", espressamente compresa nell'elencazione di cui al citato art. 16, lett. a), ed avente altresì le caratteristiche di attività "*ricettiva*", parimenti inclusa nell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) cit. e da intendersi riferita all'ospitalità ed accoglienza di persone in genere, non necessariamente terze ed estranee all'ente proprietario (Cass., Sez. 5[^], 18 dicembre 2009, n. 26654; Cass., Sez. 5[^], 17 luglio 2019, n. 19180; Cass., Sez. 5[^], 11 marzo 2022, n. 7980; Cass., Sez. Trib., 22 maggio 2025, n. 13727).

2.10 Tuttavia, questo orientamento postula che la destinazione abitativa riguardi un immobile pertinenziale ad immobile principale che sia utilizzato per attività religiose o culturali. Ma non altrettanto può ripetersi allorquando il vincolo pertinenziale attenga ad immobile destinato ad attività didattica, non rilevandone l'imputabilità ai religiosi ospitati nell'immobile gravato da uso abitativo. In tal caso, la presenza degli alloggi dei religiosi è strumentale allo svolgimento *in loco* della prioritaria attività didattica.

Si è detto, infatti, che gli immobili destinati a residenza dei religiosi che siano privi di collegamento con l'effettivo svolgimento di attività religiose (nell'accezione stabilita dall'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222) rientrano nel novero delle private abitazioni e, dunque, non sono assoggettabili ad esenzione di imposta (tra le tante:

Cass., Sez. 6⁻⁵, 3 maggio 2017, n. 10754; Cass., Sez. 5[^], 17 giugno 2021, n. 17297; Cass., Sez. Trib., 23 dicembre 2024, n. 34224).

3. Il quarto motivo è fondato nei limiti specificati in appresso.

3.1 In proposito, si rammenta che l'incertezza normativa oggettiva è prevista, come causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, da varie disposizioni:

a) l'art. 8, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 4, comma 1, lett. a, della legge 31 agosto 2022, n. 130, il quale prevede che: *«La corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce»;*

b) l'art. 6, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per il quale *«Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento»;*

c) l'art. 10, comma 3, della legge 27 agosto 2000, n. 212, come modificato dall'art. 1, comma 1, del d.l. 17 giugno 2005, n. 106, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 luglio 2005, n. 156, secondo cui *«Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non*

determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria».

3.2 Nella specie, è indubbio che la valutazione delle «*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria*» sia una questione di mero diritto, presupponendo l'insorgenza di dubbi o contrasti nella relativa interpretazione (Cass., Sez. 5[^], 8 giugno 2021, n. 15866).

Difatti, secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, alla stregua dell'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e dell'art. 8 del d.l.gs 31 dicembre 1992, n. 546, postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'amministrazione finanziaria, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (tra le tante: Cass., Sez. 6^{^-5}, 11 febbraio 2013, n. 3254; Cass., Sez. 5[^], 22 febbraio 2013, n. 4522; Cass., Sez. 5[^], 23 novembre 2016, n. 23845; Cass., Sez. 5[^], 4 maggio 2018, n. 10662; Cass., Sez. 5[^], 1 febbraio 2019, n. 3108; Cass., Sez. 6^{^-5}, 9 dicembre 2019, n. 32082; Cass., Sez. 5[^], 20 luglio 2021, nn. 20670, 20671, 20672 e 20673; Cass., Sez. 5[^], 17 febbraio 2022, nn. 5162, 5164, 5165, 5166 e 5167; Cass., Sez. 6^{^-Trib.}, 22 febbraio 2023, n. 5530; Cass., Sez. Trib., 9 settembre 2024, n. 24161; Cass., Sez. Trib., 12 gennaio 2025, n. 791).

Più in particolare, in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere distinta dalla ignoranza incolpevole del diritto, come si evince dall'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 - è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "*indici*", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 13 giugno 2018, n. 15452; Cass., Sez. 5[^], 18 gennaio 2021, n. 1893).

3.3 In termini generali, la Corte ha già avuto modo di rilevare l'insussistenza di una obiettiva incertezza normativa (almeno) con decorrenza dall'anno di imposta 2012 (Cass., Sez. Trib., 22 luglio 2024, n. 20236; Cass., Sez. Trib., 14 maggio 2025, n. 12947), atteso che risultava inequivoco che l'esenzione spettasse solo a fronte dello svolgimento di attività [tra quelle assentite dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504] «*con modalità non commerciali*» (art. 91-*bis*, comma 1, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con

modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27; art. 3, del d.m. 19 novembre 2012, n. 200) e che, peraltro, già da tempo risalente la Corte aveva statuito che la sussistenza del requisito oggettivo dell'agevolazione [da identificare con l'effetto svolgimento delle attività assentite dal citato art. 7, comma 1, lett. i)] *«non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare - ed anche sotto questo aspetto l'onere della prova spetta al contribuente - che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale»* (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 26 ottobre 2005, n. 20776; Cass., Sez. 5[^], 29 febbraio 2008, n. 5485; Cass., Sez. 5[^], 21 marzo 2012, n. 4502).

3.4 Nella fattispecie, tale conclusione va pacificamente confermata con riferimento al tributo ed alla sanzione relativi al possesso di immobili destinati ad abitazione dei religiosi.

Invero, secondo l'orientamento costante di questa Corte, in tema di ICI (ma con estensione anche all'IMU), l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, spetta a condizione che gli immobili - appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività ivi contemplate, tra le quali, nel caso degli enti ecclesiastici, anche quelle indicate nel richiamato art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione o di culto, cioè dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana); con la conseguenza che il predetto beneficio non può spettare in relazione agli immobili,

appartenenti ad un ente ecclesiastico, come pure agli enti di istruzione e beneficenza, ai quali quelli ecclesiastici aventi fine di religione o di culto sono equiparati, ai fini tributari, ex art. 7 della legge 25 marzo 1985, n.121 -, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 11 novembre 2011, n. 23584; Cass., Sez. 5[^], 13 marzo 2015, n. 5041; Cass., Sez. 5[^], 13 luglio 2017, n. 17272; Cass., Sez. 5[^], 19 settembre 2019, n. 23369; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2021, n. 34451; Cass., Sez. Trib., 15 giugno 2023, n. 17108; Cass., Sez. Trib., 26 giugno 2024, nn. 17677 e 17679).

Oltre agli edifici di culto, quindi, l'esenzione si estende alle relative pertinenze (art. 817 cod. civ.), le quali includono non soltanto l'oratorio e le altre strutture nelle quali vengono svolte le attività di catechesi, gli incontri e le iniziative parrocchiali di carattere non commerciale, ma anche le abitazioni per il clero addetto alla chiesa (cioè: alla parrocchia), quelle dei sacrestani assunti con l'apposito contratto e le abitazioni delle religiose operanti per convenzione anche all'interno della pastorale parrocchiale. Ed è pacifico che rientrino nella nozione di *"immobili destinati ad attività di religione o di culto"* anche quelli adibiti – in funzione pertinenziale rispetto all'immobile destinato a chiesa parrocchiale - ad abitazione del Parroco (cioè, a *"casa canonica"*); in tal senso, secondo questa Corte, ai fini dell'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. d), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, a favore dei fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e delle loro pertinenze, si deve presumere, in base all'*id quod plerumque accidit* - salva prova contraria, che deve essere fornita dal comune che pretenda di assoggettare l'immobile ad imposizione -, che la casa sita nei pressi di una chiesa sia

destinata, quale casa canonica, ad abitazione del parroco addetto alla chiesa, e costituisca, dunque, pertinenza di questa, senza che assumano rilievo, in senso contrario, né la circostanza che il parroco abbia la residenza anagrafica in altro comune o comunque non risieda, temporaneamente, in quella casa, essendo il vincolo pertinenziale collegato ai beni e non alle persone che si trovano ad operare nei fabbricati in questione (chiesa e casa canonica); né la categoria nella quale la casa canonica risulti iscritta in catasto (Cass., Sez. 5[^], 17 ottobre 2005, n. 20033; Cass., Sez. 5[^], 12 maggio 2010, n. 11437; Cass., Sez. 5[^], 12 novembre 2021, n. 33766), fermo restando che il rapporto pertinenziale tra la chiesa parrocchiale e la casa adibita ad abitazione del parroco presuppone una verifica in ordine alla persistenza dell'effettiva destinazione, in quanto il rapporto pertinenziale può ben essere risolto anche da comportamenti concludenti (Cass., Sez. 5[^], 12 maggio 2010, n. 11437; Cass., Sez. 5[^], 12 novembre 2021, n. 33766; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2021, n. 34451; Cass., Sez. Trib., 26 giugno 2024, nn. 17677 e 17679).

Pertanto, non può esservi luogo al riconoscimento dell'esenzione (come nel caso di specie) allorquando l'abitazione dei religiosi non costituisca pertinenza di un edificio adibito ad attività strettamente ed esclusivamente religiose o culturali.

3.5 Quanto, invece, agli immobili destinati allo svolgimento di attività didattica deve pervenirsi ad una diversa conclusione.

Invero, nella fattispecie, come si è già anticipato, le istruzioni allegate al d.m. 26 giugno 2014 (pag. 25) espressamente precisavano che: *«Se il Cm è inferiore o uguale al Cms, ciò significa che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e, quindi, non è assoggettabile a imposizione»*, e,

dunque, che le modalità non commerciali conseguivano dal risultare il corrispettivo medio praticato dal contribuente inferiore al costo medio per studente rilevato dal Ministero. Né (diversamente) veniva in considerazione la (difforme) indicazione secondo la quale: *«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 non commerciale, non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico, poiché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione»* (vedasi: Cass., Sez. Trib., 29 novembre 2022, n. 35123), indicazione che, in effetti, risultava posta a riguardo di distinte attività e non replicata con riferimento alle attività didattiche (in specie, per le scuole paritarie).

Va, ancora, considerato che il criterio di qualificazione in discorso risultava replicato, come già si è rilevato, negli stessi decreti aventi ad oggetto la determinazione dei contributi pubblici per le scuole paritarie e che lo stesso è stato ritenuto dirimente nelle interpretazioni di alcune pronunce di merito, in difetto di uno specifico intervento chiarificatore della giurisprudenza di legittimità al momento dell'illecito sanzionato. Per di più, va rilevato che le stesse osservazioni svolte nella decisione della Commissione Europea n. 2013/284/UE (par. 172) implicavano un rinvio alla giurisprudenza della Corte di Giustizia relativamente alla nozione di impresa – in ipotesi insussistente *«nel caso dei corsi impartiti da taluni istituti che facciano parte di un sistema di insegnamento pubblico e che siano finanziati, interamente o prevalentemente, mediante fondi pubblici»* - così che

l'espresso riferimento al rapporto tra corrispettivo medio (CM) e costo medio per studente (CMS) implicava un confronto interpretativo che – al di là di una siffatta espressa correlazione tra CM e CMS – doveva prendere in considerazione (anche) le disposizioni nazionali di disciplina dei contributi pubblici previsti per le scuole paritarie (in termini: Cass., Sez. Trib., 6 marzo 2025, n. 5962; Cass., Sez. Trib., 26 marzo 2025, n. 7998).

4. Pertanto, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza per quanto di ragione del quarto motivo e l'infondatezza dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio (ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a, della legge 31 agosto 2022, n. 130), in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo per quanto di ragione e rigetta i restanti motivi di ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità. Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 12 novembre 2025.

IL CONSIGLIERE ESTENSORE

Dott. Giuseppe Lo Sardo

IL PRESIDENTE

Dott. Giacomo Maria Stalla