

Esenzioni ICI/IMU più rigorose per le scuole paritarie gestite da enti religiosi

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Paolitto, Est. Russo - Ord. n. 35123 del 4 novembre 2022, dep. il 29 novembre 2022)

ICI/IMU - Scuole paritarie gestite da enti religiosi - Esenzione ICI/IMU - Istruzione scolastica gratuita o con corrispettivo simbolico - Necessità

Le scuole paritarie gestite da enti religiosi rientrano nei regimi di esenzione dell'ICI e dell'IMU allorché l'istruzione scolastica fornita dagli stessi enti non commerciali sia gratuita o l'eventuale corrispettivo sia davvero di importo simbolico, dato che in caso contrario non vi è alcun automatismo in ordine al rapporto tra corrispettivo e costo medio, se non per escludere l'attività dal trattamento di favore.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento ICI/IMU, anni 2010-2015)

Rilevato che

L'Istituto educativo, titolare di una scuola paritaria, ha opposto gli avvisi di accertamento relativi all'ICI/IMU per gli anni 2010-2015, invocando l'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7 lett. i). Il ricorso è stato parzialmente accolto in primo grado escludendo le sanzioni. Hanno proposto appello tanto l'Istituto che il Comune di Carrara ed entrambi gli appelli sono stati rigettati dalla Commissione tributaria regionale della Toscana, la quale ha osservato che manca il requisito (oggettivo) per l'applicazione della chiesta esenzione, posto che è necessario tal fine che le rette scolastiche siano di importo simbolico oppure idonee a coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio scolastico; nel caso di specie la retta applicata agli studenti mediamente supera il 50% del costo del servizio, e quindi può dirsi che si tratti di attività commerciale non esente da imposta comunale. Il giudice d'appello ha inoltre confermato la statuizione del giudice di primo grado in punto di esclusione delle sanzioni, ritenendo sussistenti obiettive condizioni di incertezza tanto da parte del legislatore che da parte della giurisprudenza.

Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso principale l'Istituto affidandosi a cinque motivi. Il Comune di Carrara ha proposto ricorso incidentale, affidandosi a due motivi. La causa è stata trattata all'udienza camerale non partecipata del 4 novembre 2022.

Ritenuto che

1. - Con il primo motivo del ricorso principale si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, la nullità della sentenza impugnata per avere il giudice d'appello omesso di pronunciarsi su una eccezione proposta dalla parte ricorrente nel giudizio di primo grado ed espressamente riproposta in appello. La parte ricorrente lamenta di aver eccepito che gli avvisi

di accertamento erano palesemente immotivati al punto da risultare incomprensibili e apodittici, e che ha riproposto in sede di appello le stesse argomentazioni sui quali tuttavia i giudici di seconda istanza non si sono pronunciati. Il motivo è infondato.

Deve rilevarsi - ed è questa eccezione proposta dal Comune - che la parte omette di trascrivere il motivo d'appello così da non consentire un adeguato controllo su come la censura sia stata prospettata al giudice del merito; sotto questo profilo pertanto il motivo difetta di specificità. Inoltre, si deve qui ricordare che secondo quanto ripetutamente affermato da questa Corte (tra le altre, Cass. n. 24155/2017; Cass. n. 29191/2017; Cass. n. 15255/2019; Cass. n. 2153/2020), non ricorre il vizio di omissione pronuncia ove la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto, e che non è configurabile il vizio di omissione pronuncia quando una domanda, pur non espressamente esaminata, debba ritenersi - anche con pronuncia implicita - rigettata perché indissolubilmente avvinta ad altra domanda, che ne costituise il presupposto e il necessario antecedente logico-giuridico, decisa e rigettata dal giudice (Cass. n. 17580 del 04/08/2014). Il giudice d'appello ha rilevato che può agevolmente individuarsi il punto centrale della controversia alla luce delle allegazioni delle parti e pertanto ha ritenuto implicitamente gli avvisi adeguatamente motivati e idonei a consentire lo sviluppo delle difese.

2.- Con il secondo motivo del ricorso principale si lamenta ai sensi dell'art. 360, n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7 lett. i), ribadendo la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi per fruire dell'agevolazione. La parte deduce che la Commissione regionale ha omesso di verificare in termini rigorosi le caratteristiche dell'attività cui l'immobile è destinato, facendo riferimento ad un accertamento "in via del tutto induttiva ma comunque plausibile" al fine di escluderne la natura non commerciale.

3.- Con il terzo motivo del ricorso principale si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 la violazione e falsa applicazione del D.M. 19 novembre 2012, n. 200, art. 4, comma 3, lett. c). La parte deduce che ha errato il giudice d'appello a valorizzare, ai fini del disconoscimento dell'esenzione per cui è causa, la circostanza che le rette applicate agli studenti mediamente superano il 50% del costo del servizio.

Osserva che la norma in questione dispone che lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se l'attività è svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico, tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio tenendo conto anche dell'assenza di relazione con lo stesso.

Secondo l'Istituto ciò significa che l'ente ben può percepire corrispettivi purché non superiori al costo del servizio, mentre nessun riferimento vi è alle percentuali più o meno elevate di copertura del servizio stesso.

4.- Con il quarto motivo del ricorso principale si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i). La parte deduce che hanno errato i giudici di merito a ritenere la natura commerciale dell'attività svolta dall'Istituto sussistendo invece i requisiti soggettivi e oggettivi della esenzione: in particolare, quanto al requisito oggettivo osserva che gli immobili per i quali si pretende l'imposta sono esclusivamente utilizzati per l'esercizio dell'attività didattica svolta in regime di convenzione con l'ente pubblico e che i corrispettivi sono tali da non coprire neppure i costi sostenuti dall'Istituto per lo svolgimento delle attività poiché i contributi ricevuti dalle famiglie degli alunni sono largamente inferiori ai costi di produzione.

5.- Con il quinto motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 594 del 1992, art. 7, e del D.M. n. 200 del 2012, art. 4, in combinato disposto con il D.M. 26 giugno 2014. La parte osserva di essere in possesso del requisito oggettivo per l'applicazione della esenzione di cui all'art. 7 cit., lett. i), e in particolare osserva che il D.M. 26 giugno 2014, al fine di stabilire i criteri per l'individuazione dello svolgimento con modalità non commerciali delle attività didattiche, ha introdotto i concetti di corrispettivo medio (CM) e costo medio per studente (CMS) ed è si è stabilito che spetta l'esenzione ogni qualvolta i corrispettivi versati da parte degli utenti siano pari o inferiori alla spesa annua per studente come individuato dal MIUR, posto che in tal caso l'attività è svolta con modalità non commerciali.

6.- Questi motivi possono esaminarsi congiuntamente e sono infondati.

L'esenzione invocata dalla ricorrente è stata negata ritenendo insufficiente il requisito oggettivo, pur nella pacifica ricorrenza del requisito soggettivo.

Si tratta nella fattispecie, dell'ICI per gli anni 2010 e 2011 e dell'IMU per gli anni 2012-2015.

Le due imposte presentano un regime normativo, quanto all'esenzione, formulato in termini leggermente differenti, il che tuttavia non ne ha impedito una uniforme interpretazione alla luce dei principi di diritto Eurounitario, e segnatamente del divieto di aiuti di Stato stabilito dall'art. 107 del TFUE, di cui appresso si dirà: la norma del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, comma 2-bis, come modificato dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39, comma 1, dispone che l'esenzione dall'ICI si intende applicabile alle attività indicate che "non abbiano esclusivamente natura commerciale", mentre dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 1 del 2002, convertito con Legge n. 27 del 2012, l'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i),

si applica agli immobili degli enti non commerciali soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con "modalità non commerciali".

In materia, la giurisprudenza di questa Corte si è nel tempo consolidata nell'affermare che l'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), in relazione ai soggetti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87, comma 1, lett. c), (T.U.I.R.), presuppone la ricorrenza cumulativa sia del requisito soggettivo della natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo della diretta destinazione dell'immobile allo svolgimento delle attività previste dal medesimo art. 7, tra cui rientrano quelle volte alla didattica e all'educazione, mentre resta irrilevante la successiva destinazione degli utili, eventualmente ricavati, al perseguimento di fini sociali o religiosi, siccome riguardante un momento successivo alla loro produzione, tale da non far venir meno l'eventuale carattere commerciale dell'attività. L'esenzione è compatibile con il divieto di aiuti di Stato, sancito dalla normativa unionale, soltanto qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, e l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (Cass. 7415/2009; Cass. 22233/2019; Cass. 24044/2022; Cass. 6795/2020; Cass. 13970/2016; Cass. 24500/2009).

Deve tenersi conto infatti della decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, che, nel valutare se tanto l'ICI che l'IMU costituiscano aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione, e segnatamente dell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato, il quale dispone: "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", ha precisato che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato. La Commissione ha osservato che anche laddove un'attività abbia una finalità sociale, questa non basta da sola a escluderne la classificazione di attività economica. È necessario, quindi, al fine dell'esclusione del carattere economico dell'attività, che quest'ultima sia svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico. Con la predetta decisione la Commissione dell'Unione Europea ha valutato la compatibilità delle disposizioni legislative italiane nel tempo susseguitesi e ha osservato che, secondo una giurisprudenza costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo *status* giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (v. CGUE, 1 luglio 2008, procedimento C-49/07, MOTOE, punti 27 e 28; CGUE, 10 gennaio 2006, procedimento C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, punti 107, 108, 122, 123; CGUE, 12 settembre 2000, procedimenti riuniti da C-180/98 a C-184/98, Pavlov e altri, punti 74 e 75): pertanto, anche un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può essere considerato come un'impresa ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato. L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica. Inoltre, osserva la Commissione, l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato.

Rese queste premesse la Commissione ha concluso nel senso che mentre l'esenzione ICI costituisce aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno, non lo è invece l'analogia esenzione IMU, considerando sia la maggiore chiarezza

della norma IMU (che parla di attività non commerciali anziché di attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale) che la norma regolamentare, la quale precisa, da un lato, che per avere natura simbolica il compenso non deve essere commisurato al costo del servizio, e dall'altro, che il limite della metà del prezzo medio, fissato per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione (come indicano le parole "in ogni caso") e non implica *a contrario* che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite.

Inoltre, la Commissione UE, con specifico riferimento alla attività didattica, rimarca che 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.

Da qui poi lo svilupparsi della giurisprudenza nazionale, nei termini sopra indicati. Si è peraltro precisato che non ha rilievo il fatto che la gestione operi in perdita poiché la nozione di imprenditore, ai sensi dell'art. 2082 c.c., va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata ricollegabile ad un dato obiettivo, inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, dovendo essere, invece, escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo gratuito (Cass. 14225/2015).

In altri termini, la circostanza di conseguire o meno un guadagno e di pareggiare effettivamente i costi con i proventi è 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, essendo sufficiente che vi sia l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio.

7.- Le superiori considerazioni consentono anche 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 Commissione UE con decisione 19.12.2012, e 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. 26.6.2014 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 parte cade dunque in errore quando afferma che "nel D.M. in questione è stato previsto che 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 MIUR" poiché 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 indicate 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 UE, né alla stessa normativa secondaria alla quale accedono, laddove si ribadisce il criterio del corrispettivo simbolico.

8.- Ciò premesso si osserva che nella fattispecie la Commissione tributaria regionale, pur con una motivazione connotata da qualche incertezza stilistica e concettuale, poiché ha utilizzato i termini "induttiva" e "plausibile" in modo non del tutto coerente con le modalità dell'accertamento eseguito, ha tuttavia reso un giudizio in fatto, non rivedibile in questa sede, rilevando che le rette applicate negli studenti superano il 50% del costo del servizio sicché si tratta di una attività commerciale non esente da imposta comunale.

Ne consegue il rigetto del ricorso principale.

9.- Con il primo motivo del ricorso incidentale il Comune lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6. Deduce che la sentenza è illegittima laddove ha confermato la non debenza delle sanzioni e nel ritenerne che vi siano delle incertezze normative peraltro con una formula apodittica.

2.- Con il secondo motivo del ricorso incidentale il Comune lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, osservando che la pretesa disapplicazione delle sanzioni costituisce domanda nuova proposta per la prima volta in appello.

Il primo motivo è fondato.

Come questa Corte ha già precisato, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, sussiste incertezza normativa oggettiva, quando è ravvisabile 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 e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accettare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass. n. 3108 del 01/02/2019; Cass. n. 32082 del 09/12/2019) deve inoltre escludersi, a tal fine, la rilevanza di eventuali contrasti interpretativi nella giurisprudenza di merito (Cass. n. 3431 del 06/02/2019).

Nella fattispecie il giudice d'appello ha confermato la decisione del giudice di primo grado genericamente parlando di approssimazione legislativa e di una rassegna giurispru-

denziale versata in atti - di cui non esamina il contenuto - senza tener conto che all'epoca in cui sono stati emessi gli avvisi di accertamento (settembre/ottobre 2016) vi erano due norme (rispettivamente applicabili all'ICI ed all'IMU) sulla cui compatibilità con il diritto Eurounitario era già intervenuta la decisione della Commissione UE di cui sopra si è detto, che orienta la giurisprudenza ad essa successiva, la legislazione secondaria, ed anche l'attività impositiva degli enti locali.

Ne consegue, in accoglimento del primo motivo di ricorso incidentale assorbito il secondo la cassazione sul punto della sentenza impugnata e non essendo necessari accertamenti di fatto può decidersi nel merito rigettando l'originario ricorso del contribuente anche in punto di sanzioni.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo mentre in considerazione della complessiva evoluzione del processo e del progressivo consolidarsi della giurisprudenza, le spese del giu-

dizio del doppio grado di merito possono essere compensate.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale. Accoglie il ricorso incidentale cassa sul punto la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta l'originario ricorso del contribuente. Condanna la parte ricorrente alle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 6.000,00 per compensi euro 200,00 per spese non documentabili oltre spese forfetarie ed accessori di legge. Compensa le spese del doppio grado di merito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-*quater*, inserito dalla Legge n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*, se dovuto.

Commento

di Antonio Piccolo

Con l'ordinanza 29 novembre 2022, n. 35123, in commento, i giudici del Palazzaccio hanno reso più netta la distanza dalla posizione ministeriale in tema di esenzioni ICI e IMU previste per gli enti non commerciali che utilizzano i propri immobili per lo svolgimento delle attività anche didattiche. Infatti, è ancora più rigido il canone interpretativo contenuto nel pronunciamento in esame (1), secondo cui la scuola paritaria gestita da un ente religioso rientra nei regimi di esenzione dell'ICI e dell'IMU soltanto se l'istruzione scolastica fornita dall'ente sia a titolo gratuito oppure a pagamento ma con una retta davvero di importo simbolico. Secondo gli Ermellini, il rapporto tra corrispettivo e costo medio è un automatismo previsto soltanto per escludere l'attività dall'agevolazione e non quindi per usufruirne. Quest'ultimo rappresenta un nuovo aspetto interpretativo, a quanto ci consta, che renderebbe ancora più difficoltosa l'applicazione del trattamento di favore. Poiché nel caso di specie l'ente ecclesiastico ha impugnato sei avvisi di accertamento relativi alle annualità dal 2010 al 2015, di cui due per l'ICI e gli altri per la vecchia IMU, è opportuno ricordare le rispettive e specifiche discipline esonerative. Il D.Lgs. n. 504/1992, dando attuazione ai principi e criteri direttivi stabiliti dall'art. 4, comma 1, lett. a), della Legge n.

421/1992, ha istituito e disciplinato l'ICI con decorrenza dal 1° gennaio 1993. L'art. 7 ha elencato le fattispecie esonerative fra le quali quella [comma 1, lett. i)] residuale soggettiva (enti non commerciali) ed oggettiva (attività considerate non commerciali) delle attività didattiche. La C.M. n. 14 del 5 luglio 1993, nel fornire i chiarimenti sul regime di esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni, destinati esclusivamente a compiti istituzionali ai sensi della lett. a) del comma 1 del citato art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, aveva posto l'attenzione sulla previsione di cui alla successiva lett. i), in forza della quale sono esenti dall'ICI gli immobili, da "chiunque posseduti", i quali siano utilizzati dagli "enti non commerciali" esclusivamente per lo svolgimento delle specifiche attività elencate nella medesima lett. i). Così, ad esempio, esemplifica il Ministero, se lo Stato dà in locazione un proprio edificio ad una associazione che ha natura di ente non commerciale e l'immobile è utilizzato dall'associazione stessa esclusivamente per lo svolgimento di un'attività assistenziale, detto edificio esula dall'imposizione, con conseguente beneficio per il proprietario (Stato), indipendentemente dal concorrere o meno delle condizioni prescritte per l'applicazione dell'esenzione di cui alla lett. a). Successivamen-

(1) Cfr., per tutte, Cass., Sez. trib., n. 10124 dell'11 aprile 2019 e Cass., ord. n. 11072 del 19 aprile 2019.

te l'art. 7, comma 2-bis, del D.L. n. 203/2005 (2), come sostituito dall'art. 39 del D.L. n. 223/2006 (3) - novella avente carattere innovativo e non interpretativo (4) - ha disposto che l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 "si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale". Il Dipartimento delle Finanze, con circolare n. 2 del 26 gennaio 2009, dopo avere messo "sotto la lente" tutte le fattispecie esonerative di cui alla lett. i) e ribadito che ai fini dell'esenzione è necessaria la presenza contemporanea del requisito soggettivo (ente non commerciale) e del requisito oggettivo (immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma), ha innanzitutto sottolineato che un'attività o è commerciale oppure non lo è. In secondo luogo, relativamente all'inquadramento giuridico delle attività "didattiche", che è la fattispecie scrutinata nell'ordinanza in commento, ha chiarito che le attività didattiche sono quelle disciplinate dalla Legge n. 53/2003 tra le quali rientrano le attività che conferiscono titoli riconosciuti (par. 6). Pertanto - conclude il Dipartimento - ai fini dell'applicazione della norma di esenzione è necessario che: a) l'attività sia paritaria rispetto a quella statale; b) la scuola adotti un regolamento che garantisca la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; c) l'attività non debba chiudere con un risultato superiore al pareggio economico, oppure che eventuali avanzi di gestione siano reinvestiti totalmente nell'attività didattica. Ne discende che, fermo restando l'onere della prova - per insegnamento consolidato della Corte di cassazione (5) - sul contribuente che sostiene di avere diritto all'esenzione, sono escluse dall'esenzione: 1) le scuole non paritarie, in quanto non offrono un servizio assimilabile a quello pubblico sotto il profilo dei programmi di studio e della significatività sociale; 2) le scuole non aperte a tutti alle medesime condizioni; 3) le scuole che non reinvestono totalmente gli eventuali avanzi di gestione nell'attività didattica. Sarebbero questi quindi

i requisiti soggettivi e oggettivi per l'applicazione o l'esclusione dell'ICI per le annualità 2010 e 2011. La confusione è arrivata tra la fine dell'anno 2011 e l'inizio dell'anno 2012, quando il legislatore, in vista delle probabili sanzioni per aiuto di Stato agli enti ecclesiastici in tema di ICI (6), ha deciso di sostituire l'ICI con l'IMU e di modificare in modo non lineare la già "defunta" ICI relativamente alle fattispecie di esenzione previste dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992. Infatti, anticipando l'istituzione in via sperimentale dell'imposta municipale propria (IMU) dall'anno 2014 (7) all'anno 2012, l'art. 13 del D.L. n. 201/2011 (8) e gli artt. 8, 9 e 14 del D.Lgs. n. 23/2011 hanno disciplinato la prima versione dell'IMU. In particolare, il comma 8 di tale art. 9 ha elencato i casi di esenzione richiamando anche quelli di cui al citato art. 7, comma 1, lett. i), del Decreto ICI, previsione quest'ultima modificata dall'art. 91-bis, comma 1, del D.L. n. 1/2012 (9), a sua volta modificato dall'art. 9, comma 6, del D.L. n. 174/2012 (10). Tale art. 91-bis, nel dettare alcune regole per le unità immobiliari aventi una utilizzazione mista, ha rinviato per la fissazione dei requisiti, generali e di settore per qualificare le attività di cui alla predetta lett. i) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, come svolte con "modalità non commerciali", ad un decreto ministeriale, da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della Legge n. 400/1988. L'atteso D.M. n. 200/2012 avrebbe efficacia di norma di rango primario (11), per effetto dell'esplicito richiamo contenuto nel citato art. 9, comma 6-ter, del D.L. n. 174/2012. La farraginosa disciplina introdotta dal legislatore avrebbe previsto dunque un vantaggio per i soggetti rientranti nella norma di favore (12), ammettendo l'esenzione non solo per le attività per le quali viene versato un corrispettivo "simbolico", ma anche quando questo sia tale "da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso" (13). Una ulteriore complicazione nella già astrusa normativa è stata poi recata dalla Commissione Europea che, con decisione del 19 di-

(2) Convertito dalla Legge n. 248/2005.

(3) Convertito dalla Legge n. 248/2006.

(4) Per tutte, Cass., Sez. trib., ord. n. 11072 del 19 aprile 2019.

(5) Per tutte, Cass., Sez. trib., ord. n. 13151 del 16 maggio 2019 e n. 36028 del 7 dicembre 2022.

(6) Art. 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, TFUE.

(7) Art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011.

(8) Convertito dalla Legge n. 214/2011.

(9) Convertito dalla Legge n. 27/2012.

(10) Convertito dalla Legge n. 213/2012.

(11) Corte di cassazione, Sez. trib., ord. interlocutoria n. 35995 del 7 dicembre 2022.

(12) Art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 e sue modificazioni e integrazioni.

(13) Art. 4, comma 3, lett. c), del D.M. n. 200/2012; cfr. risoluzione n. 1/DF del 3 dicembre 2012; risoluzione n. 3/DF del 4 marzo 2013.

cembre 2012 (relativa all'aiuto di Stato agli enti ecclesiastici in tema di ICI e di vecchia IMU), raccomandando l'effettuazione di una indagine rigorosa, ha precisato fra l'altro che anche un ente senza fine di lucro può svolgere un'attività economica offrendo beni e/o servizi sul mercato. Sicché, per usufruire del beneficio fiscale, un ente soggettivamente non commerciale deve oggettivamente svolgere in via esclusiva una o più attività meritevoli di trattamento di favore (14). Infine, le istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione dell'IMU e della TASI (enti non commerciali), approvate con D.M. 26 giugno 2014, al fine di stabilire i criteri per l'individuazione dello svolgimento con modalità non commerciali delle attività didattiche, hanno introdotto i concetti di "corrispettivo medio" e "costo medio per studente", precisando che spetta l'esenzione ogni qualvolta i corrispettivi versati da parte degli utenti siano pari o inferiori alla spesa annua per studente, come individuato dal Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR), posto che in tal caso l'attività è svolta con modalità non commerciali (par. 3.2 Compilazione del quadro B). Secondo un criterio interpretativo rigidissimo elaborato dagli Ermellini,

ribadito nell'ordinanza in commento, le attività didattiche rientrano dunque nella norma di esenzione solamente se svolte gratuitamente o dietro versamento di corrispettivo di importo simbolico; laddove per avere natura "simbolica" il corrispettivo non deve essere commisurato al costo del servizio, mentre il limite della metà del costo medio può essere utilizzato soltanto per escludere il diritto all'esenzione. Francamente, al di là della mancata attenuazione delle sanzioni (per lo meno per le annualità ICI 2010 e 2011), la posizione estremamente rigida assunta dalla giurisprudenza di legittimità appare discutibile, se si pensa che la stessa abbraccerebbe anche le fatti-specie elencate nell'art. 1, comma 759, lett. g), della Legge n. 160/2019 ai fini della nuova IMU decorrente dall'anno 2020. Forse è il caso che intervenga il legislatore a stabilire con regole più semplici la corretta ed equa applicazione del regime di esenzione per le attività didattiche, eventualmente prevedendo una detrazione di imposta per le sole attività svolte dietro corrispettivo di importo non simbolico, partendo dai principi fondamentali sull'istruzione e sulle scuole esplicitati dall'art. 33 della Costituzione.

(14) Fra tante, Cass., Sez. trib., ord. n. 7415 del 15 marzo 2019 e n. 10286 del 12 aprile 2019.