Civile Sent. Sez. 5 Num. 1038 Anno 2026
Presidente: STALLA GIACOMO MARIA
Relatore: DI PISA FABIO
Data pubblicazione: 19/01/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 4686/2022 R.G. proposto da:

Comune Di Fusignano in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato Giuseppe Pecorilla unitamente all'avvocato Maria Suppa

-ricorrente-

contro

Parrocchia Di San Giovanni Battista In Fusignano in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato Marco Masi

- controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Bologna n. 892/2021 depositata il 05/07/2021.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/11/2025 dal Consigliere Fabio Di Pisa.

Udito il Sostituto Procuratore Generale che ha concluso per l'accoglimento del ricorso

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento del 19/11/2015, il Comune di Fusignano richiedeva alla Parrocchia di S. Giovanni Battista in Fusignano il pagamento dell'ICI relativa all'anno 2010 (pari a 3.627,70 euro di imposta, oltre a sanzioni e spese) per l'immobile di proprietà della stessa sito in Fusignano, identificato al catasto al fg. 22, part. 23, sub.1, adibito a Scuola dell'infanzia paritaria. L'ente locale, nel proprio avviso, motivava la mancanza del requisito oggettivo necessario per beneficiare dell'esenzione ICI di cui all'art. 7, co. 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992, in quanto l'attività didattica, a parere del Comune, veniva svolta con "modalità commerciali", stante la presenza di una retta scolastica.

2. La contribuente impugnava l'avviso di accertamento dinanzi la CTP di Ravenna che, con sentenza n. 237/2017, rigettava il ricorso proposto di parte contribuente. Avverso detta pronuncia la Parrocchia di S. Giovanni Battista proponeva appello dinnanzi la CTR dell'Emilia-Romagna la quale, con sentenza n. 2205/2018, accoglieva l'appello statuendo che: "Quanto al requisito oggettivo si rileva che l'immobile assoggettato ad ICI per l'anno 2010 è stato destinato dalla Parrocchia esclusivamente all'esercizio di un'attività didattica, in conformità a quanto previsto dall'art. 7 comma 1 lettera i) d.lgs. n. 504/1992, nel testo vigente dell'anno di applicazione dell'imposta, in base al quale non era richiesto che lo svolgimento dell'attività avvenisse con modalità non commerciali come invece è stato successivamente stabilito dal nuovo testo della norma introdotto con il d.l. n. 149/2012 convertito con modificazioni nella legge n. 13/2013".

3. Avverso la sentenza della CTR il Comune di Fusignano proponeva ricorso per cassazione e questa Corte, con ordinanza n. 18831/2020, accoglieva il ricorso dato che, nell'ambito del giudizio di secondo grado "occorreva […] valutare se l'attività svolta, esercitata da detto ente religioso, potesse

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ritenersi finalizzata ad uno degli scopi istituzionali protetti, di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del d. lgs. n. 504 del 1992; era necessario all'uopo accertare la sussistenza di due requisiti, di cui uno soggettivo e cioè la natura non commerciale dell'ente ed uno oggettivo e cioè che l'attività svolta rientrasse fra quelle previste dal citato art. 7 […] dovendosi altresì provare che detta attività non venisse svolta con modalità proprie di un'attività commerciale […] che pertanto la CTR non ha svolto gli accertamenti ai quali era tenuta […] essendosi limitata ad affermare, in modo non condivisibile, che con riferimento all'anno di applicazione dell'ICI (2010) l'esclusiva destinazione dell'immobile all'esercizio di un'attività didattica non richiedeva l'accertamento che l'attività esente avvenisse con modalità non commerciali".

4. Con sentenza n. 892/2021, pronunciata in sede di rinvio, la CTR dell'Emilia-Romagna accoglieva il ricorso in riassunzione promosso dalla Parrocchia di S. Giovanni Battista in Fusignano.

I giudici di appello ritenevano la sussistenza del requisito oggettivo, assumendo che l'attività esercitata non era esclusivamente commerciale, ma retta da finalità anche di altra natura e che la retta fosse inferiore al CMS previsto dal sito ministeriale che pur concernendo l'IMU, tuttavia, poteva valere come parametro di riferimento anche per l'imposta ICI; affermavano che, in presenza di una perdita di esercizio pari ad € 52.148,00, ripianata dalla Parrocchia attingendo al proprio bilancio complessivo (principalmente con altre entrate patrimoniali), le rette che coprivano il 64% dei costi totali di gestione, ancorché non simboliche, non risultavano neppure significative, in quanto inidonee a coprire i costi di esercizio; aggiungevano che l'attività, consistita nella gestione di una scuola materna non remunerava i fattori produttivi né copriva i costi del servizio.

5. Il Comune di Fusignano ha proposto ricorso per cassazione sulla base di tre motivi.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6. La Parrocchia di S. Giovanni Battista in Fusignano ha resistito con controricorso e successiva memoria eccependo, in via preliminare, la inammissibilità del ricorso per carenza di *jus postulandi*.

7. Con ordinanza interlocutoria n. 85/2025 la causa è stata rimessa in pubblica udienza.

8. La Procura Generale ha depositato memoria scritta in data 13 ottobre 2025.

9. La Parrocchia controricorrente ha depositato ulteriore memoria ex art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'ente impositore ha dedotto, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c., violazione dell'art. 384, secondo comma, c.p.c., per avere il giudice del rinvio, disatteso i principi di diritto espressi dalla Suprema Corte nell'ordinanza di annullamento, atteso che, pur avendo accertato che i corrispettivi percepiti per l'attività didattica non erano affatto "simbolici", poiché garantivano una copertura dei costi di gestione del 64% (e non già una frazione minima), aveva, comunque, ritenuto sussistere ai fini della chiesta esenzione il requisito oggettivo, assumendo quale criterio qualificante la "non commercialità" dell'attività svolta non già quello indicato dall'ordinanza di rinvio (ovvero la presenza di corrispettivi simbolici, tali da coprire una frazione minima-simbolica- del costo totale del servizio), bensì la presenza di corrispettivi non idonei a garantire la copertura integrale del servizio.

Ha assunto, ancora, che nonostante il *decisum* della Suprema Corte, secondo cui assume rilievo esclusivamente il concetto di attività non commerciale nella definizione europeisticamente orientata, i giudici territoriali avevano valorizzato un parametro (quello del CMS fissato dal MIUR) che non solo non era temporalmente applicabile poiché introdotto solo a decorrere dal 2012, ma neppure significativo, atteso che le rette applicate dalla Scuola non rappresentavano certamente una frazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

minima (simbolica) del costo del servizio, consentendo, da sole, la copertura di ben oltre la metà (il 64%, appunto) dei costi totali di gestione dell'attività didattica svolta.

2. Con il secondo motivo ha lamentato, ai sensi dell' art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. i) d.lgs. 504/1992 (nell'interpretazione europeisticamente orientata della norma), per avere, il giudice del rinvio ritenuto "non commerciale" l'attività didattica svolta dalla Parrocchia, considerando rilevante la chiusura in perdita di esercizio dell'Ente, pur in presenza di corrispettivi che seppur inferiori al CMS definito dal MIUR erano tutt'altro che simbolici.

3. Con il terzo motivo ha eccepito, ai sensi dell' art. 360, primo comma, n. 4), c.p.c., violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui all'art. 7, 1 comma, lett. i), d.lgs. 504/1992 e all'art.2697 c.c., per aver il giudice d'appello ritenuto assolto l'onere probatorio che gravava su chi vuole accedere ad un trattamento fiscale di favore in ragione della sola mancata contestazione ad opera di controparte, di quanto asserito (ma non dimostrato) dal ricorrente; in particolare, ha lamentato che la CTR aveva ritenuto provato l'ammontare delle rette sulla base degli scritti difensivi della contribuente in quanto non espressamente contestato dal Comune, trascurando di considerare che grava su chi intende accedere all'esenzione di imposta offrire la prova del diritto alla esclusione del trattamento fiscale.

4. Deve essere, in primo luogo, disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per cassazione per difetto di legittimazione attiva del ricorrente Comune di Fusignano.

Assume parte controricorrente che il sindaco del predetto Comune avrebbe proposto il ricorso per cassazione de quo sulla base della Determinazione n. 1508 del 22/11/2021 dell'Unione dei Comuni della Bassa Romagna, con la precisazione che il riferimento a tale Determinazione era contenuto sia nell'epigrafe del ricorso che nel mandato *ad litem* allegato al ricorso; dovendosi tenere conto che l'Unione dei Comuni della Bassa Romagna è un

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ente locale ex art. 32 d.lgs. n. 267/2000 e che il Comune di Fusignano è un ente locale che aderisce all'Unione dei Comuni della Bassa Romagna, essendo il Comune e Unione due distinti enti locali, dotati di autonoma soggettività giuridica, precisa la controbuente la procura in questione sarebbe da ritenere invalida ai fini della costituzione dell'ente impositore. E la Parrocchia di S. Giovanni Battisti in Fusignano ha, pure, precisato che in base all'art. 18 comma 1 dello Statuto del Comune di Fusignano (versato in atti) compete alla Giunta Comunale deliberare "in materia di liti, transazioni, contenziosi, procedimenti giudiziari" e di "costituzione in giudizio", con la conseguenza che il Sindaco del Comune di Fusignano risultava, in ogni caso, privo della autorizzazione ad agire in giudizio rilasciata dalla Giunta Comunale e prevista dallo Statuto comunale.

4.1. Va premesso che il richiamato art. 18 della Statuto prevede, quanto ai poteri della Giunta che la stessa: "dispone in materia di liti, transazioni, contenziosi, procedimenti giudiziari e delibera la costituzione in giudizio".

Questa Corte ha, tuttavia, chiarito che, per il Comune, soggetto legittimato a stare in giudizio, ai sensi dell'art. 75 c.p.c., è soltanto il Sindaco (art. 50 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267) e non la giunta comunale, cosicché tale ultimo organo, anche laddove abbia, per statuto, il potere di autorizzare il Sindaco alla proposizione di azioni in giudizio, è privo del potere di nomina del difensore, il quale, seppure designato mediante delibera di giunta, deve nuovamente essere nominato, con conferimento di apposita procura alle liti, dal Sindaco (vedi Cass. 18062/2010). La delibera della Giunta, siccome priva di valenza esterna, ha natura meramente gestionale e tecnica (vedi Cass. 11516/2007; Cass.5802/2016 e da ultimo Cass. 1571/2024).

In questa prospettiva non appare decisivo né il contenuto dello statuto richiamato né il riferimento alla Determinazione n. 1508 del 22/11/2021 dell'Unione dei Comuni della Bassa Romagna posto che, in ogni caso, il Sindaco dell'ente impositore ricorrente ha una propria legittimazione ad

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

agire in giudizio *ex lege* sicché legittimamente ha sottoscritto la procura in favore del legale che ha proposto l'odierno ricorso.

5. Ciò posto osserva questa Corte che le censure formulate con i suddetti motivi – da esaminare congiuntamente in quanto fra loro connesse - sono da ritenere fondate per le ragioni appresso specificate.

Nel caso in esame la CTR ha ritenuto provata la natura "non" commerciale dell'attività svolta nell'immobile dell'ente sulla scorta della circostanza "non contestata" che le rette medie pro capite per l'anno 2010 fossero pari a € 1.505,00 per la scuola dell'infanzia e di € 1.725,00 per l'asilo nido, osservando che le rette coprivano il 64% dei costi di esercizio; che la gestione nell'annualità in questione era in perdita e che tali rette medie non erano simboliche " ma neppure significative e comunque inidonee a coprire i costi di esercizio" ed a remunerare i fattori della produzione.

5.1. I giudici di appello, invero, nel pervenire alle loro conclusioni non si sono uniformati al criterio dettato nell'ordinanza di rinvio ed alla giurisprudenza ivi richiamata nonché ai consolidati principi di diritto fissati dalla giurisprudenza di legittimità in materia in quanto, ai fini della qualificazione della attività come commerciale o meno, la gestione in perdita è irrilevante, il corrispettivo deve essere di importo così modesto da non potersi rapportare al comune concetto di remunerazione del servizio reso, essendo di natura meramente formale, tale da rendere la prestazione più prossima ad una erogazione gratuita, che a quella sotto remunerata rispetto agli standard medi (vedi, anche di recente, Cass. n.3674/24).

6. Tanto precisato va, quindi, evidenziato – come osservato nella ordinanza interlocutoria n. 85/2025 ed anche evidenziato dalla P.G. nelle proprie conclusioni scritte - che la definizione della questione di fondo sottesa ai motivi di ricorso – che, come detto, hanno riguardo all'ICI per l'anno 2010 dovuta dalla Parrocchia di S. Giovanni Battisti in Fusignano - implica la considerazione dello *ius superveniens* che involge la disciplina eurounitaria degli aiuti di Stato, e del loro recupero, disciplina, questa, conseguente alla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

decisione 2023/2103 della Commissione, del 3 marzo 2023, che - a seguito dell'annullamento della decisione 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012, della Commissione (giusta sentenza della CGUE, 6 novembre 2018, cause riunite da C-622/16P a C-624/16P, Scuola Elementare Maria Montessori S.r.l.) – ha, per l'appunto, disposto il recupero dell'aiuto incompatibile «concesso nell'ambito della misura di cui all'articolo 1 della decisione 2013/284/UE, ossia l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) concessa agli enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, comma 1, lettera *i*), del decreto legislativo n. 504/92.» (art. 1).

La decisione della Commissione, a sua volta, va correlata alla (pur) prevista applicazione della regola cd. *de minimis* che «ha lo scopo di consentire, per gli aiuti di Stato di importo limitato, una deroga alla regola secondo cui ogni aiuto, anteriormente alla sua attuazione, deve essere notificato alla Commissione» e «mira a semplificare gli oneri amministrativi delle imprese, della Commissione e degli Stati membri (v., in tal senso, sentenza del 7 marzo 2002, Italia/Commissione, C-310/99, EU:C:2002:143, punto 94), partendo dal principio, ricordato al considerando 3 di tale regolamento, che gli aiuti per un importo che non supera il massimale «de minimis» non incidono sugli scambi tra gli Stati membri e non sono idonei a falsare la concorrenza (così, ex plurimis, CGUE, 28 ottobre 2020, causa C-608/19, INAIL, punti 26 e 41).

E va tenuto conto, altresì, del dato normativo nazionale (d.l. 16 settembre 2024, n. 131, art. 16-bis, conv. in l. 14 novembre 2024, n. 166) che, a sua volta, ha dettato «Misure urgenti per l'applicazione della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 6 novembre 2018, relative alle cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, e delle decisioni della Commissione europea del 19 dicembre 2012 e del 3 marzo 2023».

Deve, difatti, rilevarsi che, come in più occasioni statuito dalla Corte, la verifica della compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

vincolanti deve essere effettuata di ufficio dal giudice, tenuto all'applicazione di queste ultime, per cui il relativo controllo non è condizionato, nel giudizio di primo grado, alla proposizione di un'apposita eccezione, né, in quello di impugnazione, alla formulazione di uno specifico motivo, dovendo, altresì, esercitarsi anche in sede di legittimità, ove non siano necessari nuovi accertamenti in fatto (v., *ex plurimis*, Cass., 9 ottobre 2019, n. 25278; Cass, 31 ottobre 2018, n. 27822; Cass., 10 dicembre 2015, n. 24952; Cass., 2 luglio 2014, n. 15032); e che, in tema di aiuti di Stato, pur si è rilevato che la sopravvenuta decisione della Commissione Europea, atto normativo vincolante ai sensi dell'art. 288 del T.F.U.E, è immediatamente applicabile e, in quanto *ius superveniens*, così come nella fattispecie, il giudice di legittimità è tenuto a dare immediata attuazione, anche d'ufficio, alla nuova regolamentazione della materia oggetto della decisione comunitaria, decidendo nel merito ovvero, se sia necessario un accertamento dei presupposti di fatto, cassando la sentenza impugnata e rimettendo al giudice di rinvio il relativo compito (v., *ex plurimis*, Cass., 20 settembre 2024, n. 25273).

6.1. Dall'accoglimento dei proposti motivi di ricorso consegue, dunque, che, nel giudizio di rinvio conseguente alla cassazione della sentenza in esame, il giudice del rinvio dovrà innanzitutto verificare, con riferimento all'unità immobiliare destinata allo svolgimento di attività didattica in questione, la sussistenza dei presupposti di cui al d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. *i*) – e, dunque, se detta attività sia stata svolta, o meno, quale attività di impresa, con conseguente configurabilità della (ivi) prevista esenzione in termini di un effettivo aiuto di Stato – per poi ricondurre la disciplina dell'aiuto così accertato all'azione di recupero disposta per gli aiuti di Stato in esame.

E, quanto alla connotazione oggettiva dell'attività suscettibile di essere ricondotta all'esenzione in esame, va ribadito che la Corte ha ripetutamente rilevato che per corrispettivo simbolico, ai fini dell'esenzione prevista

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dall'art. 7, lett. i), d.lgs. n. 504 per l'attività didattica, in base ai criteri dettati dalla decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, deve intendersi quello caratterizzato da un irrisorio, marginale, del tutto residuale ammontare, in termini tali da non potersi porre in relazione con il servizio reso, così presentandosi come corrispettivo di natura meramente formale, tale da rendere la prestazione più prossima ad una erogazione gratuita, che a quella sotto-remunerata rispetto agli standard medi (così Cass. n. 27821/2023 nonché Cass. 3674/2024).

Difatti, la citata decisione della Commissione 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012, ha rilevato che, secondo la stessa giurisprudenza unionale, in tema di aiuti di Stato e di concorrenza, la nozione di impresa, a prescindere dal suo *status* giuridico, si correla allo svolgimento di un'attività economica (v., tra le tante, 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; v., altresì, CGUE, 6 novembre 2018, cause riunite da C-622/16P a C-624/16P, Scuola Elementare Maria Montessori S.r.l., punti 103 ss.); e che, pertanto, le finalità sociali, e di solidarietà, eventualmente perseguite non escludono la riconducibilità delle relative attività a detta nozione in quanto (anche) un'impresa che agisca senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato e, così, porsi in concorrenza con altre imprese.

Come già la giurisprudenza della Corte rende evidente – laddove l'interpretazione della disposizione di favore di cui al d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. *i*), è stata ricondotta ai limiti di agibilità dell'esenzione posti dalla decisione della Commissione dell'Unione Europea (n. 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012), al fine di evitare che il regime dell'esenzione si risolva in un aiuto di Stato e, dunque, con riferimento alla specifica connotazione dell'attività svolta, ed ai corrispondenti criteri di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

valutazione della sua natura economica – la contrarietà di detta disposizione nazionale alla disciplina eurounitaria della concorrenza, e degli aiuti di Stato, non è stata dichiarata, una volta per tutte, quale imprescindibile implicazione del suo contenuto regolatorio, diversamente rimanendo necessario accertare, nello specifico, la natura economica dell'attività svolta e la consequenziale configurazione dell'esenzione in termini di aiuto di Stato che, secondo una risalente, e consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, «esige che siano soddisfatti tutti i requisiti seguenti. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve essere idoneo ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri. In terzo luogo, esso deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, esso deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (v., in particolare, sentenza del 17 settembre 2020, Compagnie des pêches de Saint-Malo, C-212/19, EU:C:2020:726, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).» (così CGUE, 4 marzo 2021, causa C-362/19 P, Commissione europea c. Fútbol Club Barcelona e a., punti 57 ss.; v., altresì, CGUE, 27 giugno 2017, causa C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, cit., punti 65 e ss.; per il rilievo che un'esenzione fiscale deve considerarsi alla stregua di un aiuto di Stato nel senso che «la nozione di aiuto è più generale di quella di sovvenzione, dato che essa non designa soltanto prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti» v. CGUE, 15 dicembre 2005, causa C-66/02, Repubblica italiana c. Commissione, punti 77 ss.; v., altresì, CGUE, 4 marzo 2021, causa C-362/19 P, Commissione europea c. Fútbol Club Barcelona e a., cit., punti 59/60; CGUE, 27 giugno 2017, causa C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, cit., punti 66, 68 e 76).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6.2. Posto, in effetti, che la valutazione circa la compatibilità con il mercato comune di misure di aiuto o di un regime di aiuti rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che opera sotto il controllo del giudice comunitario (CGUE, 12 gennaio 2023, cause riunite C-702/20 e C-17/21, «DOBELES HES» SIA e a., punto 82; CGUE, 27 gennaio 2022, causa C 179/20, Fondul Proprietatea SA, punto 83; CGUE, 23 marzo 2006, procedimento C 237/04, Enirisorse SpA, punto 23), nella fattispecie è proprio nella fase del recupero dell'aiuto che va verificata «la situazione individuale di ciascuna impresa interessata»; così come del resto rimarcato dalla Corte di Giustizia, secondo la quale «è costante giurisprudenza che, nel caso specifico di un regime di aiuti, la Commissione può limitarsi a studiare le caratteristiche del regime in questione per valutare, nella motivazione della sua decisione, se, in base alle modalità previste da tale regime, esso assicuri un vantaggio ai beneficiari rispetto ai loro concorrenti e sia tale da giovare a imprese che partecipano agli scambi tra Stati membri», così che la Commissione non è tenuta a compiere un'analisi degli aiuti concessi in ogni singolo caso ed è «solo nella fase del recupero degli aiuti che diventa necessario verificare la situazione individuale di ciascuna impresa interessata (v., in particolare, sentenze del 9 giugno 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione, C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, EU:C:2011:368, punto 63; del 13 giugno 2013, HGA e a./Commissione, da C-630/11 P a C-633/11 P, EU:C:2013:387, punto 114, nonché del 29 luglio 2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, punto 27)» (così CGUE, 4 marzo 2021, causa C-362/19 P, cit., punto 65).

E, del resto, di una siffatta conclusione è partecipe la stessa decisione della Commissione n. 2023/2103, del 3 marzo 2023, cit., che ha, per l'appunto, rilevato che «Le conclusioni della decisione finale non escludono quindi la possibilità che le richieste individuali dell'esenzione dall'ICI non soddisfino tutte le condizioni per costituire un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1, TFUE. Tali situazioni non dovrebbero essere oggetto di recupero.»; e che «l'individuazione delle situazioni concrete in cui l'applicazione della misura ha comportato un aiuto di Stato appartiene alla fase di recupero.».

Detta decisione – emessa a seguito, ed in attuazione, della sentenza della CGUE, 6 novembre 2018, cause riunite da C-622/16P a C-624/16P, Scuola Elementare Maria Montessori S.r.l., che ha annullato la decisione 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012, «nella parte in cui la Commissione europea non ha ordinato il recupero degli aiuti illegali concessi sulla base dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili» - nel rimarcare il suo àmbito di applicazione («la presente decisione riguarda solo il recupero di quell'aiuto. Tutti gli altri aspetti della precedente decisione finale sono divenuti definitivi e la presente decisione non intende modificare alcuna di tali conclusioni.»; v. i punti 17, 21, 55) ha, difatti, rilevato che «Poiché la Commissione ha valutato un regime di aiuti [cfr. i considerando (107) e (129) della decisione finale], le autorità italiane sono tenute a individuare i beneficiari e ad esaminare in ogni singolo caso se i vantaggi individuali concessi mediante l'esenzione dall'ICI costituiscano un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. In particolare le autorità italiane dovrebbero esaminare se gli aiuti individuali abbiano riguardato attività economiche, siano in grado di falsare la concorrenza e di incidere sugli scambi tra Stati membri o soddisfino tutte le condizioni per rientrare nei regolamenti «de minimis» applicabili [cfr. i considerando da (68) a (72)], in un regime di aiuti autorizzato o in un regolamento di esenzione»; e, per quel che qui rileva, ha disposto nei seguenti termini: - «L'Italia recupera dai beneficiari l'aiuto incompatibile concesso nell'ambito della misura di cui all'articolo 1 della decisione 2013/284/UE, ossia l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) concessa agli enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92.» (art. 1); - «L'aiuto individuale concesso nel quadro del regime di cui all'articolo 1 non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

costituisce aiuto di Stato se, al momento della concessione, soddisfa le condizioni di un regolamento adottato a norma dell'articolo 2 del regolamento (UE) 2015/1588 del Consiglio o dell'articolo 2 del regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio, a seconda di quale sia applicabile al momento della concessione dell'aiuto.» (art. 2); - «L'aiuto individuale concesso nel quadro del regime di cui all'articolo 1 che, al momento della concessione, soddisfa le condizioni di un regolamento adottato a norma dell'articolo 1 del regolamento (UE) 2015/1588 o dell'articolo 1 del regolamento (CE) n. 994/98 o da qualunque altro regime di aiuti autorizzato, è compatibile con il mercato interno fino a concorrenza dell'intensità di aiuto massima applicabile a detto tipo di aiuti.» (art. 3); - «1. Le somme da recuperare sono fruttifere di interessi a decorrere dalla data in cui sono state messe a disposizione dei beneficiari fino al loro effettivo recupero. 2. Gli interessi sono calcolati secondo il regime dell'interesse composto a norma del capo V del regolamento (CE) n. 794/2004 e del regolamento (CE) n. 271/2008 che modifica il regolamento (CE) n. 794/2004.» (art. 4).

6.3. Conseguendo, dunque, dall'accertamento dei presupposti dell'aiuto di Stato (che, nella specifica fattispecie, viene in considerazione), la riconducibilità di detto aiuto all'azione di recupero disposta dalla citata Decisione della Commissione, col recupero viene in considerazione, al contempo, l'applicazione della regola cd. *de minimis* (vedi la Decisione n. 2023/2103, del 3 marzo 2023 cit., art. 2) che, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, come rimarcato nell'ordinanza interlocutoria, ha lo scopo di consentire, per gli aiuti di Stato di importo limitato, una deroga alla regola secondo cui ogni aiuto, anteriormente alla sua attuazione, deve essere notificato alla Commissione, e mira a semplificare gli oneri amministrativi delle imprese, della Commissione e degli Stati membri, partendo dal principio che gli aiuti per un importo che non supera il massimale «de minimis» non incidono sugli scambi tra gli Stati membri e non sono idonei a falsare la concorrenza (CGUE, 28 ottobre 2020, causa C-

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

608/19, INAIL, punti 26 e 41; CGUE, 7 marzo 2002, Italia/Commissione, C-310/99, punto 94).

6.4. E la disciplina eurounitaria in tema di aiuti di Stato *de minimis* è espressamente richiamata, altresì, dall'art. 16-*bis*, del d.l. 16 settembre 2024, n. 131, conv. in l. 14 novembre 2024, n. 166, che – nell'istituire uno speciale règime dichiarativo [per «i soggetti passivi, che abbiano presentato la dichiarazione per l'imposta municipale propria e per il tributo per i servizi indivisibili per gli enti non commerciali (IMU/TASI ENC) in almeno uno degli anni 2012 e 2013, recante l'indicazione di un'imposta a debito superiore a 50.000 euro annui, o che comunque siano stati chiamati a versare, anche a seguito di accertamento da parte dei comuni, un importo superiore a 50.000 euro annui»], finalizzato al recupero dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) relativamente al periodo dal 2006 al 2011, règime a sua volta ricondotto alla «disciplina dell'IMU vigente nell'anno 2013» (art. 16-bis, comma 1)- ha, per l'appunto, previsto che «Il versamento non è effettuato se nel periodo dal 2006 al 2011 non sono state superate le soglie di aiuto, ovvero sono stati rispettati le condizioni e i limiti previsti dalle discipline europee, al tempo vigenti, in materia di aiuti di Stato di importo limitato.» (comma 2).

Laddove, allora, va rimarcata l'autonomia di quest'ultima disposizione – che non poteva non prevedere la salvaguardia della regola *de minimis* nel contesto della decisione della Commissione (n. 2023/2103, del 3 marzo 2023, cit.) che ha disposto il recupero – rispetto al règime speciale introdotto con le disposizioni di cui al primo comma che (diversamente) risulta funzionale al recupero di quanto indebitamente non versato quale aiuto di Stato (règime rispetto al quale la soglia di € 50.000,00 opera quale presupposto della dichiarazione ivi prevista, non anche ai fini dell'applicazione della regola *de minimis* il cui contenuto discende solo dalle fonti comunitarie).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6.5. Possono, dunque, enunciarsi i seguenti principio di diritto: «In tema di ICI, e con riferimento ai periodi di imposta dal 2006 al 2011, l'esenzione prevista dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. *i*), ha integrato un aiuto di Stato laddove sia stata usufruita nello svolgimento di un'attività economica riconducibile alla nozione eurounitaria di impresa, così come ritenuto dalla decisione della Commissione n. 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012, e atteso che la valutazione circa la compatibilità con il mercato comune di misure di aiuto o di un regime di aiuti rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che opera sotto il controllo del giudice comunitario. Detto aiuto va recuperato in conformità alle disposizioni poste dalla decisione della Commissione n. 2023/2103, del 3 marzo 2023, ed è nella fase del recupero che va previamente verificata la situazione individuale di ciascuna impresa interessata con riferimento all'esenzione usufruita nello svolgimento di un'attività con modalità commerciali. Nel contesto dell'azione di recupero rientra, quindi, l'applicazione della regola *de minimis* che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, ha lo scopo di consentire, per gli aiuti di Stato di importo limitato, una deroga alla regola secondo cui ogni aiuto, anteriormente alla sua attuazione, deve essere notificato alla Commissione, e mira a semplificare gli oneri amministrativi delle imprese, della Commissione e degli Stati membri. L'art. 16-*bis* del d.l. d.l. 16 settembre 2024, n. 131, conv. in l. 14 novembre 2024, n. 166, al primo comma ha istituto uno speciale règime dichiarativo che risulta funzionale al recupero di quanto indebitamente non versato per l'esenzione fiscale costituente illegale aiuto di Stato e, al secondo comma, ha espressamente fatto salva l'applicazione della regola *de minimis*, il cui contenuto discende da regolamenti comunitari, così che l'indicazione di un'imposta a debito di importo superiore a 50.000 euro annui, contenuta nel primo comma, opera solo quale presupposto della dichiarazione ivi prevista.».

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

7. Laddove, allora, nel giudizio di rinvio dovesse porsi questione relativa al sopra ricostruito *ius superveniens* – e se, dunque, in concreto accertato che la ridetta attività didattica veniva svolta quale attività economica (in conformità agli orientamenti eurounitari sul tema, qual recepiti dalla sopra ripercorsa giurisprudenza di questa Corte) – il giudice del rinvio dovrà allora procedere al riesame della controversia, che implica accertamenti in fatto, con riferimento (anche) all'applicazione della regola *de minimis*.

7.1. Al detto fine, il giudice del rinvio terrà conto, innanzitutto, del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013 [regolamento adottato sulla base giuridica del regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio, del 7 maggio 1998, art. 2] il quale ha disposto, in via transitoria, nei seguenti termini:- «1. Il presente regolamento si applica agli aiuti concessi prima dell'entrata in vigore dello stesso purché l'aiuto sia conforme a tutte le condizioni di cui al presente regolamento. Gli aiuti non rispondenti a dette condizioni sono sottoposti alla valutazione della Commissione conformemente agli orientamenti e alle comunicazioni applicabili. 2. Si ritiene che per gli aiuti «de minimis» individuali concessi tra il 2 febbraio 2001 e il 30 giugno 2007, che soddisfano le condizioni del regolamento (CE) n. 69/2001, non ricorrano tutti i criteri di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato e che essi siano pertanto esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato. 3. Si ritiene che per gli aiuti «de minimis» individuali concessi tra il 1° gennaio 2007 e il 30 giugno 2014, che soddisfano le condizioni del regolamento (CE) n. 1998/2006, non ricorrano tutti i criteri di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato e che essi siano pertanto esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato. 4. Alla fine del periodo di applicazione del presente regolamento, questo continuerà ad applicarsi per un ulteriore periodo di sei mesi a tutti i regimi di aiuti «de minimis» che soddisfano le condizioni in esso stipulate.» (art. 7).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La disposizione, nel richiamare i previgenti regolamenti *de minimis* (n. 69/2001 e n. 1998/2006, entrambi adottati, così come il regolamento n. 1407/2013, sulla medesima base giuridica offerta dal regolamento del Consiglio n. 994/98, del 7 maggio 1998, a sua volta richiamato dall'art. 2 della Decisione della Commissione n. 2023/2103, del 3 marzo 2023, cit.), espressamente conferma la legittimità degli aiuti *de minimis* già concessi (in quanto esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato non ricorrendo «tutti i criteri di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato») che, pertanto, possono essere ricondotti alla disciplina del nuovo regolamento.

7.2. Va, ad ogni modo, considerato che – secondo le indicazioni rinvenienti dagli stessi regolamenti sopra ricordati (v. il Regolamento n. 69/2001, del 12 gennaio 2001, considerando n. 5; il Regolamento n. 1998/2006, del 15 dicembre 2006, considerando 9; il Regolamento n. 1407/2013, del 18 dicembre 2013, considerando 10) – il rispetto della soglia di aiuto da ricondurre alla regola *de minimis* (predeterminata in € 200.000,00 dall'art. 3, par. 2, del regolamento n. 1407/2013, così come dall'art. 2, par. 2, del regolamento n. 1998/2006) va inscritto «nell'arco di tre esercizi finanziari», ove, dunque, il triennio in questione rileva quale periodo mobile (v., *ex plurimis*, Cass., 27 dicembre 2024, n. 34530), così come precisato nei predetti considerando («Il periodo di tre anni da prendere in considerazione ai fini del presente regolamento deve essere valutato su base mobile, nel senso che, in caso di nuova concessione di un aiuto «de minimis», si deve tener conto dell'importo complessivo degli aiuti «de minimis» concessi nell'esercizio finanziario in questione e nei due esercizi finanziari precedenti.»).

Ne consegue, pertanto, che – venendo in considerazione, nella fattispecie, l'ICI dovuta dalla contribuente per l'anno 2010 – la soglia di aiuto *de minimis* deve essere riferita all'imposta non versata (depurata, dunque, delle sanzioni applicate sull'omesso versamento) e impone la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

considerazione di ciascun nuovo aiuto per l'anno 2010 e di quelli concessi nei due anni precedenti, secondo la specifica disciplina dei versamenti del tributo di cui al d.lgs. n. 504/1992, cit., art. 10 (che, per l'appunto, individua i momenti di scadenza dei versamenti annuali dell'Ici).

Difatti, come la Corte ha in più occasioni rilevato (in conformità alle disposizioni di cui ai citati regolamenti *de minimis*), l'aiuto deve essere preso in considerazione come concesso nel momento in cui è accordato, indipendentemente dalla sua effettiva erogazione (v. l'art. 3, par. 4, del regolamento n. 1407/2013; l'art. 2, ed il considerando 10, del regolamento n. 1998/2006; l'art. 2 ed il considerando 5 del regolamento n. 69/2001; v. altresì, *ex plurimis*, Cass., 27 dicembre 2024, n. 34530, cit.; Cass., 27 novembre 2019, n. 30927; Cass., 21 novembre 2019, n. 30373).

7.3. Deve, ancora, considerarsi che:

- proprio in ragione del rilievo dello *ius superveniens*, la questione che vi rimane sottesa (riconducibilità o meno degli aiuti alla regola *de minimis*) non intercetta le preclusioni processuali che si sono formate in giudizio nei confronti delle parti - che, pertanto, potranno produrre nuovi mezzi di prova e, in specie, nuovi documenti (v., *ex plurimis*, Cass., 27 dicembre 2024, n. 34530; Cass., 26 giugno 2019, n. 17199; Cass., 30 giugno 2016, n. 13458) – a differenza delle preclusioni formatesi con riferimento alle posizioni sostanziali riconducibili alla pretesa impositiva (come esposta nell'atto impositivo) ed alla eccezione relativa alla sussistenza di una fattispecie di esenzione;

- l'onere della prova dei presupposti di applicazione della regola *de minimis* grava su chi l'invoca (dunque sul contribuente; v., *ex plurimis*, Cass., 19 gennaio 2023, n. 1583; Cass., 6 aprile 2020, n. 7704; Cass., 3 maggio 2012, n. 6671);

- l'onere probatorio gravante sul contribuente, al fine del rispetto del regolamento *de minimis*, potrà essere assolto, per il solo periodo antecedente alla data di entrata in funzione del registro centrale degli aiuti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di Stato (31 maggio 2017), mediante il deposito di un'autocertificazione attestante il mancato percepimento di aiuti di tal tipo, purché sia riferita ai trienni comprendenti l'anno di entrata in vigore della norma agevolativa, a prescindere da quando è stato percepito, senza che eventuali errori nell'individuazione del triennio possano essere sanati o integrati mediante la produzione di tale autocertificazione nel giudizio di legittimità (v. Cass., 8 luglio 2025, n. 18673; Cass., 27 dicembre 2024, n. 34530);

- in caso di superamento della citata soglia *de minimis*, riacquista vigore in pieno la disciplina del divieto che involge l'intera somma, la quale deve necessariamente essere recuperata, e non solo per la parte che eccede la soglia di tolleranza prevista dalla regola *de minimis* (v., *ex plurimis*, Cass., 23 luglio 2025, n. 20921; Cass., 3 novembre 2023, n. 30651; Cass., 20 maggio 2011, n. 11228);

- il cumulo degli aiuti di Stato – espressamente disciplinato dal regolamento n. 1407/2013, art. 5 (v., altresì, il regolamento n. 1998/2006, art. 2, par. 5), - va considerato ai fini del rispetto della citata soglia di € 200.000,00, e concerne gli aiuti di Stato riferibili all'impresa in quanto tale, non anche alle (sole) unità immobiliari rispetto alle quali l'imposta non sia stata versata.

8. Merita, poi, di essere respinta la tesi di parte controricorrente la quale assume che, nella specie, risulterebbe *ex actis* l'esiguità dell'agevolazione che non violerebbe – in ogni caso - in alcun modo le norme di cui al Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea dovendosi riconoscere la compatibilità della esenzione ICI 2010 oggetto del presente giudizio con le norme del TFUE, anche alla luce di quanto disposto dall'art. 16 bis del DL n. 131/2024 convertito nella legge n. 166/2024 (con la conseguenza che in ogni caso il ricorso per cassazione andrebbe respinto) : tuttavia giova replicare che nella specie, alla luce delle considerazioni svolte al §. 7.2 e 7.3 risulta, per contro, evidente che nella concretezza del caso occorrono in ogni caso (ulteriori) valutazioni di fatto, richieste dalla decisione della Commissione, quali l'analitica verifica della circostanza se l'aiuto, nel caso

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

concreto e valutati tutti i parametri sopra specificati, sia conforme al regolamento *de minimis*, rendendosi, quindi, necessario in ogni caso l'annullamento della sentenza impugnata.

9. In conclusione in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata va cassata con rinvio della causa, anche per le spese di questo giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia nei termini sin qui esposti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12 novembre 2025 .

Il Consigliere estensore	Il Presidente
Fabio Di Pisa	Giacomo Maria Stalla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale