CORTE DI CASSAZIONE s. 17327 del 24 giugno 2024

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente

Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere

Dott. SOCCI Angelo Matteo - Consigliere

Dott. STEFANIA Billi - Relatore

Dott. LO SARDO Giuseppe - Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27180/2020 R.G. proposto da

Comune di Trento, in persona del sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'Avv. De.Ch., elettivamente domiciliato presso il domicilio digitale di quest'ultima P.E.C. omissis

- ricorrente -

contro

Istituto Salesiano (...), in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'avv. Fa.To., elettivamente domiciliato presso il domicilio digitale di quest'ultima omissis

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione regionale tributaria del Trentino-Alto Adige/Sudtirol n. 15/02/2020 depositata il 21 gennaio 2020;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 31 maggio 2024 dal Consigliere Stefania Billi;

RITENUTO CHE

- oggetto della controversia è l'avviso di accertamento n. ..., per il pagamento dell'IMU relativo all'anno 2012 emesso dal comune di Trento (d'ora in poi ricorrente) nei confronti dell'Istituto salesiano (...) (d'ora in poi controricorrente), proprietario di un complesso immobiliare, in parte, adibito a scuola media paritaria e, in altra parte, a convitto universitario;

- la questione riguarda i presupposti per il riconoscimento dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504;

- la CTP ha accolto il ricorso dell'odierno controricorrente;

- la CTR ha ritenuto infondato l'appello incidentale dell'odierno controricorrente, a) negando la lamentata violazione del diritto al contraddittorio, trattandosi, nella specie di tributi non armonizzati, per i quali non vige un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale; b) affermando l'infondatezza del censurato vizio di motivazione, in quanto l'atto impugnato contiene tutti i requisiti previsti dalla legge e confermati dalla giurisprudenza di legittimità; c) escludendo, poi, che costituisse un vizio emendabile la mancata allegazione della deliberazione comunale, che regola l'imposta in contestazione, trattandosi di un atto generale da ritenersi conosciuto dal contribuente.

Con riguardo all'appello principale proposto dal Comune, ha fondato la propria decisione sulle ragioni di seguito esposte.

- La normativa di riferimento è costituita:

dall'art. 13 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214, il quale ha anticipato, a decorrere dall'anno 2012, l'istituzione in via sperimentale dell'imposta municipale propria di cui al D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23;

dall'art. 9, comma 8, del citato D.Lgs., il quale disciplina le esenzioni, rinviando, tra l'altro all'art. 7, comma 1, lett. b), c), d), e), f) e i) del D.Lgs. n. 504 del 1992;

dall'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504 del 1992, come modificato dall'art. 91-bis, comma 1, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1 (convertito con modificazioni dalla l. 24 marzo 2012, n. 27 e integrato dall'art. 9, comma 6, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174), il quale ha individuato gli immobili esenti e al comma 3, ha rinviato ad un d.m., da emanare, ai sensi dell'art. 17, comma 3, della l. 23 agosto 1988, n. 400, per la fissazione dei requisiti, generali e di settore per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1, dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, come svolte con modalità non commerciali.

- Il d.m. 19 novembre 2012, n. 200 (entrato in vigore il 18 dicembre 2012), emesso sulla base di tale previsione, ha efficacia di norma di rango primario, per effetto del rinvio fisso effettuato dall'art. 9, comma 6-ter, del d.l. n. 174 del 2012.

- La disciplina, dunque, introdotta dal legislatore del 2012, ha previsto un vantaggio per i soggetti rientranti nella disposizione di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, 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";

- il servizio didattico oggetto del giudizio non può essere considerato un'attività economica, anche secondo i principi affermati dalla giurisprudenza della Commissione Europea, tenuto conto che la retta di ciascun studente percepita dal controricorrente per l'anno di causa ammontava a Euro 1.400,00 annui, mentre il costo

effettivo del servizio di istruzione secondaria, come calcolato dal Ministero dell'Istruzione era pari a Euro 6.835,85 annui;

- non può essere riconosciuta l'esenzione per la parte di immobili destinati all'attività di convitto, in quanto, per un verso, l'odierno controricorrente non ha mai contestato il provvedimento impugnato per la parte riguardante tale ultima attività; per altro verso, non risulta provata la sussistenza del requisito oggettivo, ovvero lo svolgimento di attività ricettive a titolo gratuito o dietro corrispettivi di importo simbolico;

- dalle osservazioni che precedono consegue la riforma della pronuncia del primo grado che ha annullato integralmente il provvedimento impugnato con conferma dell'esenzione solo per la parte riferita agli immobili ove si svolgono le attività didattiche.

L'odierno ricorrente principale ha proposto ricorso fondato su tre motivi e depositato memoria; il controricorrente si è costituito con controricorso e ha proposto ricorso incidentale fondato su due motivi.

Il controricorrente, con istanza del 28 ottobre 2022, ha richiesto la sospensione del giudizio, dichiarando di volersi avvalere della procedura di definizione agevolata di cui alla l. 31 agosto 2022, n. 130; ha rappresentato di essere in attesa di conoscere se il comune ricorrente intendesse dare seguito alla previsione di cui all'art. 5, comma 15, della legge citata; ha, poi, presentato istanza di trattazione della causa, riservandosi eventualmente di aderire alla nuova definizione agevolata;

la causa è stata rinviata a nuovo ruolo, il ricorrente ha presentato istanza di trattazione della causa.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. in relazione all'art. 107 del TFUE (Trattato funzionamento unione Europea) e del d.m. n. 200 del 2012. Si duole che la decisione sia incorsa nella violazione dell'art. 107 del TFUE (Trattato funzionamento unione Europea) che considera incompatibile con il mercato interno qualsiasi aiuto concesso da uno Stato membro in qualsiasi forma che distorce la concorrenza. Assume, inoltre, la violazione del d.m. n. 200 del 2012, come interpretato dalla giurisprudenza di Cassazione, che ne ha fatto applicazione anche in tema di ICI, sostenendo che, per come accertato, il corrispettivo non poteva ritenersi simbolico; in particolare, si richiama un precedente (CT di I grado, di Trento, n. 171 dei 2017) che avrebbe escluso, per la medesima fattispecie concreta, la natura simbolica del corrispettivo medio percepito (Euro 1.400,00 annui).

2. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., in relazione all'art. 9, comma 8, del D.Lgs. n. 23 del 2011, che rinvia all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, nonché dell'art. 4, comma 3, del d.m. n. 200 del 2012; con il medesimo motivo lamenta, altresì, la violazione di giudicato e l'omesso esame di un punto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti. Riprendendo le argomentazioni svolte nel primo motivo, il ricorrente richiama i precedenti di merito (CT di I grado di Trento, nn. 171/2017 e 172/2017) per sostenere che non si trattava di corrispettivo simbolico. Censura, in particolare, l'affermazione della CTR grado quanto al mutamento di contesto normativo tra ICI e IMU, sostenendo che, secondo la Cassazione, il d.m. n. 200 del 2012 rileva anche ai fini di interpretare la disciplina di esenzione in tema di ICI.

3. Con il terzo motivo il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., in relazione all'art. 2697 c.c. e dell'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c., sotto il profilo dell'illogicità manifesta della pronuncia in relazione dell'art. 4, comma 3, del d.m. n. 200 del 2012. Si duole dell'antinomia tra l'affermazione in diritto, contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui il d.m. del 26 giugno 2014 è ultra vires, e l'accertamento in fatto, per il quale il corrispettivo percepito è simbolico, tenuto conto del costo medio rilevato dal Ministero dell'Istruzione. Si censura l'affermazione della CTR secondo la quale vi sarebbe stata una discontinuità regolativa tra ICI e IMU, posto che la natura simbolica del corrispettivo dovrebbe essere desunta (proprio) dal d.m. n. 200 del 2012 (che è conforme alla decisione della Commissione UE del dicembre 2012). Il ricorrente rileva, inoltre, che il giudice avrebbe sconfinato dai suoi poteri giurisdizionali entrando nella sfera del merito amministrativo, pronunciando anche in violazione del giudicato (le sopra citate sentenze che hanno definito non simbolico il corrispettivo di Euro 1.400,00 annui).

4. Con il controricorso, oltre a contestare l'ammissibilità e la fondatezza dei motivi proposti con il ricorso principale, il controricorrente propone due motivi di ricorso incidentale. Con il primo motivo del ricorso incidentale lamenta la violazione dell'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., in relazione all'art. 24 Cost. per violazione del contraddittorio preventivo, ritenuto regola generale nella giurisprudenza Europea.

5. Con il secondo motivo del ricorso incidentale lamenta la violazione dell'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., in relazione agli artt. 3, 21-septies della l. 7 agosto 1990, n. 241, dell'art. 7, comma 1 della l. 27 luglio 2000, n. 212, dell'art. 42, commi 2 e 3 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Si duole che il Giudice di secondo grado non abbia ritenuto la mancanza di motivazione dell'atto impugnato in relazione alla sussistenza dell'elemento oggettivo; tale carenza, secondo il controricorrente, è da qualificare come mancanza di giustificazione dell'esistenza del presupposto impositivo. Lamenta, inoltre, che la sentenza impugnata non abbia ritenuto illegittima la mancata allegazione della delibera comunale, funzionale, invece, al diritto di difesa del contribuente.

6. Preliminarmente si osserva che il ricorso risulta tempestivamente proposto. La sentenza impugnata è stata pubblicata il 21 gennaio 2020, mentre il ricorso è stato notificato il 23 ottobre 2020. I sei mesi scadevano il 21 luglio 2020, tuttavia, ad essi devono essere aggiunti i periodi di sospensione, legati all'emergenza COVID, da 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020 (gg. 23+30+11= gg. 64). In tal modo si giunge al 23 settembre 2020, cui deve essere aggiunto il periodo di sospensione feriale (che non si sovrappone al precedente periodo di sospensione), con la conseguenza che il termine finale per impugnare scadeva il 24 ottobre 2020. Da quanto esposto il ricorso è tempestivo.

In via preliminare ancora, il Collegio dà atto che il controricorrente, a seguito del rinvio a nuovo ruolo disposto su sua richiesta per aderire alla procedura di definizione agevolata, ha chiesto la trattazione chiarendo di non avere aderito alla predetta definizione nelle forme previste dal comma 205 dell'art. 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

6.1. Con riferimento alla preliminare eccezione di giudicato sollevata nel ricorso principale, si osserva che le sentenze prodotte non recano certificazione sul giudicato.

Va rilevato, inoltre, che, se il giudicato si è formato prima della sentenza impugnata (come sembrerebbe verosimile, tenuto conto della data di pubblicazione), l'eccezione andava svolta davanti al giudice del gravame, inammissibile risultando la sua proposizione in questa sede.

L'eccezione di giudicato esterno, infatti, può essere proposta nel corso del giudizio di legittimità a condizione che si sia formato dopo la conclusione del processo di appello, così che l'eccezione è preclusa, e il motivo d'impugnazione è inammissibile, se il giudicato sia intervenuto nelle more del giudizio d'appello senza tempestiva deduzione in quella sede (v., ex plurimis, Cass., Sez. 3, n. 14883/2019, Rv. 654285 - 01; Cass., Sez. 2, n. 1534/2018, Rv. 647079 - 01; Cass., Sez. 5, n. 24531/2017, Rv. 645913 -01; Cass., Sez. 5, n. 11112/2008, Rv. 603135 - 01).

7. Occorre premettere che, ad avviso del Collegio, con il ricorso incidentale il controricorrente ha manifestato un interesse autonomo dal ricorso principale e, posto che con esso vengono sollevate questioni preliminari da trattare prima secondo un criterio logico, se ne dispone la preliminare trattazione, in applicazione dell'art. 276, secondo comma, cod. proc. civ.

7.1. Il primo motivo del ricorso incidentale è infondato. Con esso è stata denunciata la violazione del contraddittorio endoprocedimentale. La censura non ha pregio, in quanto, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (Cass., Sez. U., n. 24823/2015, Rv. 637604 - 01).

7.2. Il secondo motivo del ricorso incidentale che lamenta la violazione di legge quanto all'obbligo di motivazione è anch'esso infondato. La CTR ha correttamente distinto tra obbligo di motivazione e onere della prova. Giova osservare che il motivo di ricorso non riproduce, nemmeno in sintesi, l'effettivo contenuto motivazionale dell'atto.

Per come ricostruito detto contenuto dalla CTR, la pronuncia si sottrae alle censure svolte, in quanto sono state enunciate le ragioni in diritto che deponevano per l'esclusione dei presupposti dell'esenzione, nonostante l'insussistenza di un obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta (Cass., Sez. 5, n. 23386/2021; Cass., Sez. 5, n. 1694/2018, Rv. 646809 - 01; Cass., Sez. 5, n. 14094/2010, Rv. 613770 -01).

Si ricorda, inoltre, che le delibere comunali relative all'applicazione del tributo ed alla determinazione delle relative tariffe non rientrano tra i documenti che devono essere allegati agli avvisi di accertamento, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, in quanto detto obbligo è limitato agli atti richiamati nella motivazione che non siano conosciuti o altrimenti conoscibili dal contribuente, ma non anche gli atti generali come le delibere del consiglio comunale che, essendo soggette a pubblicità legale, si presumono conoscibili (Cass., Sez. 5, n. 1177/2021; Cass., Sez. 5, n. 30052/2018, Rv. 651554 - 01; Cass., Sez. 6 - 5, n. 22254/2016, Rv. 642016 - 01; Cass., Sez. 5, n. 5755/2005, Rv. 580009 - 01).

8. I motivi del ricorso principale sono fondati e, stante la loro stretta connessione, in quanto incentrati sulle medesime questioni di diritto, possono essere trattati congiuntamente.

L'esenzione in oggetto ha subito molteplici modifiche legislative dopo la sua entrata in vigore.

Si ricorda brevemente che l'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, nel testo vigente dal 1° gennaio 2003 al 3 ottobre 2005, disponeva l'esenzione dall'ICI per "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive".

Tale disposizione è stata, in seguito, integrata e modificata dall'art. 7, comma 2-bis, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 281, che ha esteso l'esenzione alle attività indicate dalla medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse.

Un'ulteriore modifica è, poi, intervenuta con l'art. 39 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248, che, sostituendo il comma 2-bis del citato art. 7 del d.l. n. 203 del 2005, conv. in l. n. 281 del 2005, ha stabilito che l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i, del D.Lgs. n. 504 del 1992, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera "che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

Dalla data di entrata in vigore del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con legge 24 marzo 2012, n. 27, l'esenzione prevista dall'articolo 7, primo comma, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, si applica agli immobili degli enti non commerciali soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con "modalità non commerciali" (sul punto, Cass. Sez. 5, n. 35123 del 2022, Sez. 5, n. 6501 del 2024).

Il richiamato impianto normativo ha portato la giurisprudenza di legittimità a chiarire che, in via generale, l'esenzione in parola è subordinata alla compresenza di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma 1, lett. c, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 del D.Lgs. n. 205 del 1992, rinvia), e di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, il cui accertamento deve essere operato in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (Cass., Sez. 5, n. 4502/2012, Rv. 622054 - 01; Sez. 5, Sez. 5, n.

14226/2015, Rv. 635798 -01; Sez. 5, n. 13966/2016; Sez. 5, n. 13967/2016; Sez. 5, n. 13969/2016; Sez. 5, n. 13970/2016; Sez. 5, n. 13971/2016; Sez. 5, n. 13574/2017; Sez. 6-5, n. 15564/2018; Sez. 5, n. 10123/2019, Sez. 5, n.10124/2019; Sez. 5, n. 34602/2019; Sez. 5, n. 28578/2020; Cass., Sez. 5, n. 3244/2021, Sez. 5, n. 2345/2021, Sez. 5, n. 3248/2021, Sez. 5 n. 3249/2021; Sez. 5, n. 16262/2021; Sez. 5, n. 24655/2021, Sez. 5, n. 32742/2022, Rv. 666428 - 01, Sez. 5, n. 32765/2022, Rv. 666395 - 01; Sez. 5, n. 36028/2022, Sez. 5, n. 36032/2022; Sez. 5, n. 4915/2023, n. 4917/2023; Sez. 5, n. 17108/2023).

Tra le attività elencate nella disposizione da ultimo citata 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.

8.1. Come è stato già rilevato in sede di legittimità, l'Ici e l'Imu 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 Euro unitario, e segnatamente del divieto di aiuti di Stato stabilito dall'art. 107 del TFUE, come verrà meglio chiarito più avanti.

È stato così affermato che 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., Sez. 5, n. 7415/2019, Rv. 653513 - 01; Sez. 5, n. 22233/2019; Cass., Sez. 6-5, n. 24044/2022, Rv. 665500 - 01; Sez. 5, n. 6795/2020, Rv. 657546 - 01; Sez. 5, n. 13970/2016, Rv. 640244 - 01; Sez. 5, n. 24500/2009, Rv. 610764 - 01; Sez. 5, n. 4066/2019, Rv. 652784 -01; Sez. 5, n. 10288/2019; Sez. 6-5, n. 18831/2020; Sez. 5, n. 3443/2021; Sez. 5, n. 3444/2021, Sez. 5, n. 3446/2021; Sez. 6-5, n. 15364/2022; Sez. 5, n. 34766/2022, Rv. 666403 - 01; Sez. 5, n. 4579/2023).

Le norme sopra richiamate sono state oggetto di verifica, come sopra accennato, anche da parte della giurisprudenza della UE (Commissione Europea del 19 dicembre 2012, C (2012) 9461, con riguardo all'aiuto di stato SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006) in relazione alla loro compatibilità con il divieto di aiuti di stato sancito dall'art. 107 TFUE. Tale disposizione prevede che: "Salvo deroghe contemplate dai trattati, 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". Con la decisione sopra richiamata 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). Ne consegue che 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'articolo 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 Europea ha concluso nel senso che, mentre l'esenzione ICI costituisce aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno, non lo è invece l'analoga 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), sia 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.

8.2. Occorre, quindi ricordare, che le norme di attuazione relative alla disciplina dell'IMU sono costituite dall'art. 91-bis, comma 3, del d.l. n. 1 del 2012, sopra richiamato, e dal regolamento del Ministero dell'economia e delle finanze n. 200 del 2012. Tale disciplina, che non trova applicazione al caso di specie, riguardante l'imposta del 2012, deve essere richiamata, tuttavia, al fine di valutare la censura di illegittimità della sentenza impugnata alla luce della giurisprudenza unionale sopra richiamata.

L'art. 91-bis, comma 1, del d.l. n. 1 del 2012, n. 1, conv., con modif., in l. n. 27 del 2012, infatti, con decorrenza dall'1 gennaio 2013 (quindi, esulante dalla fattispecie in esame), ha modificato il testo dell'art. 7, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992 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".

L'esenzione dall'IMU è, dunque, attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente i due requisiti, soggettivo e oggettivo cui sopra si è fatto cenno. In particolare, 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; le attività ivi esercitate devono essere "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" e devono essere svolte con modalità non commerciali.

Con tale disposizione, pertanto, il legislatore nazionale ha riformulato l'esenzione, 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.

L'art. 9, comma 6, del d.l. n. 174 del 2012, conv., con modif., in l. n. 213 del 2012, 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".

In ossequio alla previsione dell'art. 91-bis, comma 3, del d.l. n. 1 del 2012, conv., con modif., in l. n. 27 del 2012, l'art. 4, comma 3, del d.m. n. 200 del 2012 (portante regolamento in materia di IMU per gli enti non commerciali) individua i requisiti che devono essere soddisfatti, assieme alle condizioni di cui agli artt. 1 e 3, affinché le attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992 siano considerate svolte con modalità non commerciali.

Il citato articolo, con riferimento alle attività didattiche, postula che vengano garantiti come ulteriori requisiti: la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; l'accoglienza degli alunni portatori di handicap, l'applicazione della contrattazione collettiva, il possesso di strutture adeguate agli standard previsti e che sia prevista la pubblicazione del bilancio.

Ulteriore requisito richiesto, che principalmente interessa il presente giudizio, è 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".

Quanto finora esposto consente di ribadire, in linea con altri precedenti di legittimità (Cass. n. 35123 del 2022 cit., n. 6501 del 2024 cit.), che il significato e la portata dei criteri stabiliti dal d.m. n. 200 del 2012 e

dal d.m. 26.6.2014, devono trovare applicazione in armonia con quanto stabilito dalla Commissione UE con decisone 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.

È stato, infatti, già chiarito che da tali principi consegue che la circostanza che la parte contribuente possa avere dichiarato un CM (corrispettivo medio) inferiore al CMS (costo medio per studente sopportato dallo Stato) non dà automaticamente diritto alla esenzione, perché essa 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 "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 UE, né alla stessa normativa secondaria alla quale accedono, laddove si ribadisce il criterio del corrispettivo simbolico (Cass. n. 35123 del 2022, n. 6051 del 2024 cit.)

8.3. La sentenza impugnata, pertanto, è incorsa in un doppio errore. Essa è partita dalla premessa che le istruzioni allegate al modello di presentazione della dichiarazione (si tratta della dichiarazione cui ha riguardo il d.l. n. 1 del 2012, art. 91-bis, comma 3, conv. in l. n. 27 del 2012) siano ultra vires, nel senso che esse operano al di fuori del campo di applicazione della disciplina delegata al d.m. che doveva riguardare la dichiarazione di esenzione, posto che la disciplina sostanziale sull'esenzione era già integrata dal d.m. n. 200 del 2012 (sempre in attuazione dell'art. 91-bis, comma 3, cit.). Da questa premessa, tuttavia, ha concluso nel senso della sussistenza dei presupposti per l'esenzione, prendendo come parametro principe il rapporto previsto da dette istruzioni con riferimento al corrispettivo medio percepito ed al costo medio per studente rilevato a livello nazionale dal MIUR.

Oltre a tale errore logico, in ogni caso, la fattispecie in esame è, come si è detto, regolata dalla disciplina immediatamente vigente prima del più volte citato art. 91-bis, comma 3, del d.l. n. 1 del 2012, conv., con modif., in l. n. 27 del 2012 (vedi punto 8 della presente ordinanza).

La disciplina applicabile nel caso in esame è il d.l. n. 1 del 2012, conv., con modif., in l. n. 27 del 2012, secondo cui l'esenzione prevista dall'art. 7, primo comma, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, trova applicazione per gli immobili degli enti non commerciali soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con "modalità non commerciali".

Il secondo vizio della sentenza risiede nell'avere fatto discendere dalla circostanza che la retta percepita ammontava a Euro 1.400,00 annui, mentre il costo del servizio di istruzione secondaria di primo grado, come calcolato dal Ministero dell'istruzione era pari a Euro 6.835,85 annui, che la retta, pur non potendo certo dirsi simbolica, in termini relativi, tuttavia, rappresentava una frazione, per la precisione un quinto dell'intero.

Come a dire che il mero fatto di costituire una frazione del costo effettivo di servizio di istruzione secondaria ne determina automaticamente la natura simbolica.

Tale affermazione collide con i principi sopra espressi che negano ogni automatismo. Nell'esercizio dell'attività di accertamento e valutazione il giudice del merito non può, infatti, prescindere dal concetto di corrispettivo simbolico come espresso dalla decisione della Commissione UE.

Il Collegio ritiene, infatti, necessario verificare i connotati specifici dell'attività svolta dal contribuente per accertare se, nella fattispecie data, il corrispettivo coprisse una tale frazione del costo complessivo da doversi considerare di natura simbolica e non costituente una retribuzione.

In questo senso si richiamano i precedenti di legittimità che hanno confermato sentenze di merito, secondo cui la corresponsione di rette annuali che oscillavano tra Euro 1080,00, Euro 1.260,00 (Cass. Sez. 5, n. 3674/2024, Rv. 670361 - 01) e Euro 1900,00 (Cass. n. 6501 del 2024 cit.) non poteva configurare un costo simbolico, in quanto escludeva, a monte, per l'oggettiva consistenza, l'irrisorietà o la simbolicità del corrispettivo ricavato dall'esercizio dell'attività didattica e giustificava, quindi, il diniego dell'esenzione da IMU.

Non può, infine, essere accolta la censura, contenuta nel terzo motivo, di violazione dell'art. 2697 cod. civ., in quanto secondo la condivisa giurisprudenza di legittimità, la doglianza relativa alla violazione del precetto di cui all'art. 2697 cod. civ., integra motivo di ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., configurabile soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne risulta gravata secondo le regole dettate da quella norma, ipotesi che non ricorre nella presente fattispecie. Nel caso in esame la censura, infatti, del ricorrente cade sulla valutazione che i giudici del merito hanno effettuato sulle prove addotte dalle parti e, pertanto, non può trovare accoglimento (Cass., Sez. 3, n. 15107/2013, Rv. 626907 - 01, Sez. 3, n. 13395/2018, Rv. 649038 - 01, Sez. 6 - 3, n. 18092/2020, Rv. 658840 - 01). Essa, pertanto, è inammissibile.

Deve essere, quindi, riaffermato il principio di diritto secondo cui "per corrispettivo simbolico, ai fini dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504 del 1992 per l'attività didattica ed 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" (Cass., Sez. 5, n. 27821/2023, Rv. 669404 - 01, Sez. 5, 3674/2024 cit.).

Nel caso in esame, pertanto, la corresponsione di una retta annuale pari ad Euro 1.400,00 non può, alla luce dei principi sopra esposti, ritenuta un importo simbolico.

9. Da quanto esposto consegue l'accoglimento del ricorso principale il rigetto del ricorso incidentale. Non si rappresenta la necessità di ulteriori accertamenti in fatto e, pertanto, la Corte può decidere la causa nel merito con il rigetto dell'originario ricorso introduttivo.

10. Le spese del merito vengono compensate, atteso il consolidamento della giurisprudenza di legittimità nel corso del giudizio, mentre seguono la soccombenza quelle del presente giudizio che vengono liquidate come in dispositivo.

Si dà atto che sussistono i presupposti per il versamento da parte del controricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale, cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo proposto dall'odierno controricorrente; compensa le spese di lite dei giudizi di merito;

condanna il controricorrente a pagare al ricorrente le spese di lite del presente giudizio, che liquida nell'importo complessivo di Euro 4.000,00 per compensi, oltre Euro 200,00 per esborsi, rimborso forfettario e accessori di legge, nella misura del 15%.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del controricorrente, dell'ulteriore importo pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 - bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 31 maggio 2024.

Depositato in Cancelleria il 24 giugno 2024.