Civile Sent. Sez. 5 Num. 1046 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. 30336/2022 R.G. proposto da:

Comune Di Trieste in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato Caterina Corrado Oliva

-ricorrente-

contro

Casa Primaria In Treviso dell'Istituto Figlie Della Carità Canossiane in persona del legale rappresentante pro tempore

- controricorrente e ricorrente in via incidentale-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Trieste n. 199/2022 depositata il 12/09/2022.

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

Uditi i difensori delle parti che hanno concluso come da rispettivi atti.

Sentito il Sostituto Procuratore Generale che ha concluso per l'accoglimento del primo, secondo e quarto motivo di ricorso, rigetto del settimo ed assorbimento degli altri motivi di ricorso nonché del ricorso incidentale

FATTI DI CAUSA

1. La CTR Friuli Venezia-Giulia, con la sentenza n. 199/2022 depositata il 12/09/2022, riformava la decisione di primo grado e, in accoglimento dell'appello della contribuente Casa Primaria in Treviso dell'Istituto Figlie della Carità Canossiane, annullava gli avvisi di accertamento impugnati, riconoscendo il diritto all'esenzione ICI per gli anni di imposta 2010 e 2011.

2. Il Comune di Trieste ha proposto ricorso per la cassazione della suddetta sentenza sulla base di sette motivi, illustrati con successiva memoria.

3. Ha resistito con controricorso e successiva memoria la parte contribuente la quale ha proposto, a sua volta, ricorso incidentale sulla statuizione relativa alla compensazione delle spese di lite.

4. Il Comune di Treviso ha depositato controricorso al ricorso incidentale, chiedendo di dichiararne l'inammissibilità ovvero rigettarlo.

5. Con ordinanza interlocutoria n. 31070/2024 la causa è stata rimessa in pubblica udienza.

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

7. Entrambe le parti hanno depositato ulteriore memoria ex art. 380-bis c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Per ragioni di ordine logico va esaminato, in primo luogo, il quinto motivo di ricorso in forza del quale parte ricorrente ha lamentato, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. il vizio di motivazione apparente.

1.1. Tale motivo è privo di fondamento.

Va premesso che per le Sezioni unite di questa Corte la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo, allorquando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguìto dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159 [p. 7.2.], che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232; conf.: Cass. Sez. U. nn. 22229, 22230, 22231, del 2016. I medesimi concetti giuridici sono stati espressi da Cass. Sez. U. 24/03/2017, n. 766; Cass. Sez. U. 09/06/2017, n. 14430 [p. 2.4.]; Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9557 [p. 3.5.]). Successivamente Cass. Sez. U. 27/12/2019, n. 34476, 18/04/2018, n. 9558; Cass. Sez. U. 31/12/2018, n. 33679) ha avuto modo di ribadire che «nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, in quanto attiene all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali: tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione». Orbene la natura di tali argomentazioni esclude, pervero, che si possa ravvisare una motivazione assente o apparente della sentenza impugnata. Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6^-5, 15 aprile 2021, n. 9975). Nel caso in esame risulta evidente che

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

il *decisum* (in ordine alla ritenuta legittimità dell'atto impositivo) raggiunge la soglia del minimo costituzionale.

I giudici di appello hanno argomentato (ancorché con valutazioni non corrette in diritto) la loro decisione ed, in particolare, nell' escludere che l'attività in questione era esercitata con modalità commerciali e nel ritenere che la stessa ricadeva nella esenzione di legge ha precisato che: - le rette, apparentemente elevate, in realtà coprivano soprattutto la refezione scolastica e divenivano di fatto simboliche in quanto non erano idonee a coprire i costi effettivi di gestione; dall'esame dei bilanci si evinceva che l'attività non era in pareggio essendo in perdita; l' immobile era, di fatto, adibito principalmente a residenza delle religiose ed ad attività di culto; - la richiesta di rette simboliche in relazione al complessivo servizio prestato (soprattutto la refezione scolastica) tali da coprire solo una parte del costo effettivo, evidenziavano che l'attività di esercizio della scuola materna paritetica aveva finalità di adempimento di scopi sociali e che, quindi, le modalità di esercizio di tale attività erano non commerciali e come tali ricadenti nella esenzione prevista per legge.

Deve, allora, ritenersi che la sentenza impugnata raggiunge il c.d. minimum costituzionale.

2. Va, quindi, osservato che con il primo motivo di ricorso l'ente impositore ha lamentato, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 nonché dell'art. 107 del TFUE per avere la CTR deciso in ordine alla spettanza dell'esenzione sulla scorta di elementi totalmente inconferenti e identificando lo scopo sociale con l'esercizio di attività con modalità non commerciale, omettendo di valutare che parte dell'immobile era adibito ad attività diversa da quella didattica.

2.1. Con il secondo motivo ha dedotto, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 nonché dell'art. 107 del TFUE per avere la CTR

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

adottato una nozione erronea di corrispettivo simbolico ai fini della fruizione dell'esenzione ICI richiesta.

2.2. Tali motivi, da esaminare congiuntamente in quanto fra loro connessi, sono da ritenere fondati nei termini appresso specificati.

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

Con riguardo alla verifica del requisito oggettivo è, poi, irrilevante, la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi; tale elemento, costituendo una fase successiva, non fa, infatti, venir meno l'eventuale carattere commerciale dell'attività (Cass., 20 novembre 2009, n. 24500).

Sotto il profilo della distribuzione degli oneri probatori è stato affermato, ed è un principio del tutto condiviso da questo collegio, che «il contribuente ha

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale» (Cass., 2 aprile 2015, n.6711).

Nel caso in esame la CTR ha ritenuto provata la natura "non" commerciale dell' attività svolta sui luoghi oggetto di causa dalla Casa Primaria in Treviso dell'Istituto Figlie della Carità Canossiane sulla scorta degli elementi di fatto richiamati al § 8.2. senza fare applicazione dei 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, ex multis, Cass. n.3674/24).

2.3. Ciò posto va, pure, rilevato – come osservato nella ordinanza interlocutoria n. 31070/2024 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 le annualità 2010 e 2011 dovuta dalla Casa Primaria in Treviso dell'Istituto Figlie della Carità Canossiane- implica la considerazione dello *ius superveniens* che involge la disciplina eurounitaria degli aiuti di Stato, e del loro recupero, disciplina, questa, conseguente alla 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 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,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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).

Dall'accoglimento dei suddetti 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 alle unità immobiliari 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 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).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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).

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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 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.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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).

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

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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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).

2.4. 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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.».

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 allora procedere al riesame della controversia, che implica accertamenti in fatto, con riferimento (anche) all'applicazione della regola *de minimis*.

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,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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).

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.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 gli anni dal 2010 al 2011 – la soglia di aiuto *de minimis* deve essere riferita all'imposta non versata (depurata, dunque, delle sanzioni applicate sull'omesso versamento) e impone la considerazione di ciascun nuovo aiuto (a partire dall'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.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

altresì, *ex plurimis*, Cass., 27 dicembre 2024, n. 34530, cit.; Cass., 27 novembre 2019, n. 30927; Cass., 21 novembre 2019, n. 30373).

2.5. Va, ancora, considerato 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 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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.

3. Per effetto dell'accoglimento dei suddetti motivi rimangono assorbiti:

- il terzo motivo in forza del quale parte ricorrente ha eccepito, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. assumendo che il ragionamento presuntivo seguito dal giudice di secondo grado per stabilire la natura commerciale o meno dell'attività svolta dalla contribuente era da ritenere errato.
- il quarto motivo con cui è stato dedotta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. lamentando che il ragionamento presuntivo seguito dai giudici territoriali per stabilire la natura simbolica della retta percepita era errato;
- il sesto motivo con cui è stata lamentata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. per avere erroneamente la CTR ritenuto provato, in base al fatto notorio, che l'immobile è di fatto adibito principalmente a residenza delle religiose e ad attività di culto, laddove il fatto notorio può essere rappresentato da fatti universalmente noti alla collettività con un rilevante grado di certezza senza bisogno di accertamenti o conoscenze particolari;
- il proposto ricorso incidentale, riguardante il regime delle spese.

4. Deve essere rilevata, infine, l'inammissibilità del settimo motivo con il quale parte ricorrente ha lamentato la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 nonché dell'art. 107 del TFUE in quanto la Commissione tributaria regionale non avrebbe

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

accertato "l'utilizzo diretto dell'immobile": trattasi di questione nuova che non risulta essere stata tempestivamente dedotta. Invero qualora una questione giuridica - implicante un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che la proponga in sede di legittimità, onde non incorrere nell'inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, per consentire alla Corte di controllare ex actis la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la censura stessa (vedi Cass. 11/02/2025, n. 3473).

5. La sentenza impugnata va, dunque, cassata con rinvio della causa, anche per le spese di questo giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Friuli Venezia-Giulia, che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia nei termini sin qui esposti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo ricorso, dichiara assorbiti il terzo, il quarto ed il sesto nonché il ricorso incidentale; rigetta il quinto e dichiara inammissibile il settimo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Friuli Venezia-Giulia, 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale