



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LOMBARDIA

SEZIONE 8

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |         |           |            |
|--------------------------|---------|-----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | LABRUNA | SALVATORE | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | CANDIDO | ANTONIO   | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | ROTA    | GIACOMO   | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |         |           |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 529/2018  
depositato il 05/02/2018

- avverso la pronuncia sentenza  
Tribunale Provinciale di LECCO  
contro:

z:1 emessa dalla Commissione

proposto dagli appellanti:

VIA

difeso da:

difeso da:

Atti impugnati:

SEZIONE

N° 8

REG.GENERALE

N° 529/2018

UDIENZA DEL

06/07/2018 ore 15:00

N°

4400/2018

PRONUNCIATA IL:

08/07/2018

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

18/10/2018

Il Segretario

*Il Segretario*

**OGGETTO DELLA DOMANDA**

Con atto, ritualmente notificato in data 08/01/18, la  
interponeva appello avverso la sentenza n.  
**229/01/17**, emessa dalla sezione 01 della Commissione Tributaria Provinciale di Lecco in data 04/10/2017 e depositata in data 10/10/2017, statuendo sul ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento n. 272 del 17/11/2016 (prot. 92449 del 23/11/2016) emesso dal **COMUNE DI** avente ad oggetto l'imposta I.C.I. richiesta per l'anno 2011 per € 3.875,71, oltre sanzioni ed interessi. La Commissione di prime cure rigettava il ricorso, condannando alla rifusione delle spese liquidate in € 1.620 oltre oneri accessori come per legge.

**CONCLUSIONI DELL'APPELLANTE**

*"Per questi motivi l'appellante ut supra rappresentata e difesa, chiede che Codesta On.le Commissione voglia, in accoglimento del ricorso, con reiezione della pretesa tributaria, riformare totalmente la sentenza appellata e, conseguentemente, dichiarare nullo e/o annullare l'avviso di accertamento originariamente impugnato.*

*In ogni caso, spese (anche per il contributo unificato) diritti ed onorari di causa di entrambi i gradi di giudizio integralmente rifusi."*

**CONCLUSIONI DEL COMUNE DI LECCO**

*"Voglia codesta On.le Commissione Tributaria Regionale, per tutto quanto sopra esposto e in accoglimento dei suesposti motivi, rigettare l'appello proposto perché totalmente infondato e conseguentemente:*

*Confermare la sentenza impugnata;*

*Confermare, quindi, la piena legittimità e fondatezza dell'avviso di accertamento emesso dal Comune di*



*Condannare, altresì, parte appellante alle spese di giudizio, ai diritti ed agli onorari, ex art. 15 D. Lgs. n. 546/92, nella misura che si riterrà di giustizia."*

### **PREMESSE IN FATTO E SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO**

Con il ricorso introduttivo del giudizio, la ricorrente, già eretta in ente morale nonché in IPAB, poi privatizzata e trasformata in associazione con personalità giuridica di diritto privato, aveva impugnato avanti alla CTP di Lecco l'avviso di accertamento con il quale il Comune d. . . . . esigeva il pagamento per l'anno 2011 dell'imposta comunale sugli immobili di proprietà della stessa, destinati interamente allo svolgimento di attività didattica (scuola materna e micronido), per un importo complessivo di € 3.875,71 oltre sanzioni ed interessi.

La ricorrente eccepiva l'omessa instaurazione del contraddittorio preventivo. Denunciava difetto di motivazione dell'atto per omessa indicazione delle ragioni di fatto e giuridiche poste a fondamento dell'avviso e del mancato riconoscimento dell'esenzione dal tributo.

Prospettava l'infondatezza della pretesa impositiva in quanto la Scuola perseguiva attività aventi solo finalità educative prive di scopo di lucro e svolte comunque con modalità non commerciali ed osservava che le rette scolastiche, già di per sé inferiori alle sole spese per il personale, erano fissate, anche per favorire le famiglie con redditi più bassi, in virtù di apposita convenzione stipulata col Comune di Lecco in base alla quale la retta mensile per la scuola materna era proporzionata al reddito familiare e quella per il micro-nido era proporzionata al reddito ISEE ed evidenziava che il Comune ben conosceva che le rette riuscivano a coprire solo il 45% circa delle uscite, e che i contributi comunali erano pari al 35% e quelli statali/regionali pari al 20%. *Ca*

Si costituiva in giudizio il Comune di Lecco ribadendo la correttezza del proprio operato e l'adeguatezza motivazione dell'avviso, assumendo che, non costituendo l'ICI tributo armonizzato non sussisteva l'obbligo della preventiva instaurazione del contraddittorio. Precisava che doveva ritenersi fondata la *AP*



pretesa impositiva in quanto la Commissione Europea, con decisione del 19 dicembre 2012, aveva affermato che l'esenzione dal pagamento dell'Ici ex art. 7 primo comma lettera i) del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504 era incompatibile con le norme europee in quanto doveva considerarsi "aiuto di Stato".

Più esattamente il Comune chiedeva il rigetto del ricorso in base ad argomentazioni non riportate nell'accertamento ma solo in sede di costituzione in giudizio.

La Commissione Provinciale di Lecco, con sentenza n. 229 del 2017, ha respinto il ricorso condannando la ricorrente alle spese di lite. Ha affermato che nell'ordinamento nazionale, a differenza di quello comunitario, non esiste un principio generale di rispetto dell'obbligo del contraddittorio preventivo quanto a tributi non armonizzati quale è l'ICI. Riteneva sufficiente la motivazione dell'accertamento consistente nell'affermazione che il fabbricato viene utilizzato "*come scuola paritaria con pagamenti di corrispettivi da parte degli alunni frequentanti*". Sosteneva che, dato per incontestato il requisito soggettivo dell'esenzione, per quello oggettivo la ricorrente, onerata della relativa prova, non aveva dimostrato l'assenza del carattere commerciale dell'attività richiamando sul punto anche sentenze di Corte di Cassazione (14225 e 14226 del 2015) precisando che le rette coprivano una quota significativa delle spese sostenute. Precisava inoltre che non poteva trovare applicazione, *ratione temporis*, il D.M. 19.11.12 n. 200 del Ministero dell'Economia emanato in materia di IMU. Più esattamente "*l'adozione dei criteri stabiliti in materia di IMU comporterebbe l'applicazione retroattiva delle norme sopravvenute*".

Avverso la sentenza parte appellante ha proposto gravame affidato ai seguenti

#### MOTIVI

1. Erroneità del capo della sentenza che ha statuito la non necessità dell'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale;



2. erroneità del capo della sentenza che ha ritenuto sufficientemente motivato l'avviso di accertamento impugnato;

3. erroneità del capo della sentenza che ha applicato, ad una fattispecie riferita all'annualità d'imposta 2011 l'art. 7, co. 1, lett. I), D.Lgs. 504/1992 nella formulazione entrata in vigore successivamente. I giudici di prime cure hanno più volte fatto riferimento all'esercizio dell'attività con modalità commerciali anche richiamando le sentenze della Cassazione citate dal Comune e dalla CTP che riguardano anni d'imposta differenti da quello in esame, disciplinati da normative diverse;

4. erroneità dei capi della sentenza che hanno considerato insussistente il requisito oggettivo necessario per beneficiare dell'esenzione d'imposta. Dalla documentazione prodotta in primo grado si evinceva il carattere non commerciale dell'attività pedagogica prestata dall'Ente; il riconoscimento come IPAB; l'esercizio esclusivo di attività didattica nell'immobile; la paritarietà scolastica; l'applicazione dei contratti collettivi; la pubblicità del bilancio; il regolamento non discriminante i criteri di accettazione degli alunni; la copertura parziale dei costi mediante le rette. L'attività didattica era dunque gestita conformemente alle prescrizioni dell'Agenzia delle entrate contenute nella circolare 2/DF del 26.1.2009 secondo le quali occorre che gli immobili fossero destinati all'esercizio esclusivo di attività didattica, paritaria rispetto alla scuola statale; con accesso non discriminante, con pareggio economico e avanzi di gestione reinvestiti nella didattica;

5. contraddittorietà della sentenza che dapprima riconosce la copertura solo parziale dei costi di gestione attraverso i contributi delle famiglie (*rectius*: quasi gratuità del servizio offerto) salvo poi qualificare di "importo non simbolico" le rette imposte dallo stesso Comune di

6. eccessività delle spese liquidate nella sentenza di primo grado;

7. violazione degli artt. 1, comma 161 e 162, L. 296/2007, art. 7 L. 212/2000, art 3 L. 241/1990 e art. 7, comma 1, lett. i), D. Lgs. 504/1992 per difetto di motivazione dell'atto impugnato per omessa indicazione delle ragioni di fatto e giuridiche che hanno determinato il Comune all'emissione dello



stesso ed in particolare per omessa indicazione delle ragioni in virtù delle quali è stata disconosciuta l'esenzione;

Il Comune si è costituito nel presente grado d'appello. Nelle controdeduzioni, rinnovando i motivi esposti in 1° grado, sostiene che è irrilevante se l'Ente abbia o meno la qualifica di ente morale, essendo invece necessario che l'immobile sia adibito concretamente allo svolgimento di una attività tipizzata e svolta con modalità non commerciali. Chiede il rigetto dell'appello e la condanna della parte ricorrente alle spese del grado.

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

All'odierna pubblica udienza sono presenti i difensori delle parti, come da verbale d'udienza.

Udita la relazione del relatore, le parti confermano quanto esplicitato dallo stesso concludendo per le opposte ragioni.

La causa prosegue in camera di consiglio.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso introduttivo e l'appello sono fondati tenuto conto dei seguenti motivi.

Preliminarmente si osserva che l'instaurazione del contraddittorio costituisce principio fondamentale di civiltà giuridica e principio generale valido in ogni campo dell'attività amministrativa. L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (in Gazzetta Ufficiale CE n. C 364 del 18 dicembre 2000), che ha pari rango e dignità dei trattati dell'Unione, stabilisce infatti il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio, e ciò prescindendo da distinzioni fra tributi armonizzati e non. Tra l'altro la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione di cui all'art. 10 dello Statuto del contribuente) tra amministrazione e contribuente (anche) nella fase

AP



precontenziosa o endo-procedimentale". Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione dello stesso, è posto a salvaguardia del diritto di difesa del contribuente (art. 24 Cost.) nonché del buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.). Il che consente anche al contribuente di chiarire il proprio punto di vista già in ambito amministrativo senza essere costretto a farlo per la prima volta in sede contenziosa. Il diritto al contraddittorio trova la sua origine non solo nelle fonti internazionali (trattati e sentenze) ma anche in quelle interne (Costituzione e leggi ordinarie) ed è di pregnanza tale che è stato ritenuto, sia dalla giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia, sent, 03/7/2014, cause 129/13 e 130/13, Kamino) che da quella italiana (S.U. 19667/2014), *"principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa"*. Giova ricordare, per quanto attiene alla sanzione conseguente alla omessa attivazione del contraddittorio, l'affermazione contenuta nella sentenza n.132/2015 (dep. 07/07/2015) della Corte Costituzionale secondo la quale l'attivazione del contraddittorio *"costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso"*. Giova ricordare che la Corte di Giustizia di Lussemburgo affermò nella sentenza *Sopropè* (C-349/07, principi confermati nella causa C-423/08) che il contraddittorio endoprocedimentale costituisce principio fondamentale quale corollario del diritto di difesa, precisando che *il contribuente deve essere messo in condizione di esprimere utilmente il proprio punto di vista prima che venga presa dall'Amministrazione finanziaria una decisione destinata ad incidere negativamente sulla sua sfera giuridica*. In data 1 luglio 2010 la Corte di Giustizia, causa C-35/09 proprio con riferimento al diritto tributario italiano (art.38 TU Registro) ha precisato che *"secondo una giurisprudenza costante, una modalità procedurale prevista da un ordinamento*



*giuridico interno non deve rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione".*

Si osserva ancora che l'atto amministrativo qui denominato "accertamento" costituisce in concreto una "revoca" di un'esenzione esplicitamente riconosciuta dal Comune di Lecco e pacificamente goduta dall'appellante. L'affermazione del Comune, fatta propria anche dalla CTP, che chi intende avvalersi di una esenzione deve dimostrarne i presupposti è versa in via generale, ma questi presupposti una volta dimostrati ed accettati, come nel caso trattato, dal Comune, questo deve esercitare il proprio potere impositivo non solo attivando un doveroso previo e tempestivo contraddittorio, ma anche, sulla base dei principi (in)utilmente espressi dalla legge 212/2000 (statuto dei diritti del contribuente), avrebbe dovuto procedere tempestivamente, e non dopo 5 anni, a tale "revoca" comunicando al contribuente di non ritenere più applicabile l'esenzione precisandone le ragioni.

In conclusione l'accertamento è nullo in quanto non preceduto da contraddittorio.

Per quanto concerne la motivazione dell'accertamento la Commissione osserva che non può essere condiviso il convincimento dei Giudici di 1° Grado che hanno affermato che *"l'atto impugnato risulta sufficientemente motivato ex art. 11, co. 2/bis del d.lgs. 504 del 1992"* poiché specifica che l'utilizzo del fabbricato avviene *"come scuola paritaria con pagamenti di corrispettivi da parte degli alunni frequentanti"*.

La SCUOLA DI ..... icorrente ha opposto nel ricorso una serie di articolate argomentazioni, dalle quali il Comune ha tratto spunto per elaborare una motivazione espressa solo nella costituzione in giudizio. L'attività del Comune è stata posta in essere in palese violazione dell'art. 162 L. 296/06 (*Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati*), dell'art. 3 della legge 7 agosto 1990 n. 241 (*1. Ogni provvedimento amministrativo ..... deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di*



*fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria"; dell'art 11 del d. lgs 504/92 che prevede espressamente la possibilità per gli enti locali, ai fini dell'attività di accertamento e liquidazione, di "invitare i contribuenti, indicandone il motivo, ad esibire o trasmettere atti e documenti, inviare ai contribuenti questionari, ecc..."* ).

La CTP ha preso in esame, utilizzandole per rigettare il ricorso, le argomentazioni fornite dal Comune solo in sede di costituzione in giudizio, come dianzi precisato mai indicate nell'accertamento, peraltro tardive perché depositate dopo la scadenza del termine per la produzione documentale di cui all'art. 24 d. lgs. 546/92, cui il Comune ha affidato la tardiva motivazione dell'accertamento. Più esattamente la CTP ha affermato che *"Si costituiva in giudizio il Comune di Lecco, chiedendo il rigetto del ricorso sulla base delle seguenti argomentazioni ....."* quali:

- a) le sentenze della Corte di Cassazione (14226/15) e del Consiglio di Stato (n. 292/16),
- b) l'art. 7 co. 1 lett. i) del d. lgs. n. 504,
- c) la decisione della Commissione Europea del 19.12.12.

Con l'affermazione finale che *"l'esenzione invocata dalla resistente non spettava perché l'attività educativa era svolta con modalità commerciali come dimostrato dal pagamento di una retta"*.

Al riguardo la Commissione osserva che ogni atto tributario deve permettere al contribuente di comprendere chiaramente la natura e l'ammontare della pretesa. Diversamente l'atto è illegittimo e quindi è nullo. La Corte di Cassazione, con sentenza 21564/13, ha statuito che *"... l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an e il quantum debeatur. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente ma*



anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa".

La Corte di Cassazione ha così ribadito l'importanza della motivazione all'interno dell'atto tributario riconoscendole l'essenzialità, così come tra l'altro sottolineato anche dallo Statuto dei Diritti del Contribuente (articolo 7 legge n. 212/2000) ed ha chiarito che non solo che la motivazione deve essere sufficiente e comprensibile da subito, e quindi dal primo atto impositivo, ma anche che il ricorso del contribuente non sana tale vizio. L'avviso di accertamento non essendo atto processuale, bensì amministrativo (esplicativo, in particolare, della potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria) dalla natura sostanziale, deve contenere l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, con la conseguenza che la relativa motivazione, costituendone imprescindibile requisito di legittimità, è richiesta a pena di nullità. Se la motivazione è insufficiente, come precisato nella sentenza della Cassazione 21564/13, l'avviso di accertamento è nullo. E' peraltro irrilevante che il contribuente si sia comunque difeso, perché il ricorso del contribuente non sana il vizio di motivazione.

In conclusione la Commissione ritiene che non costituisca idonea motivazione l'affermazione che l'utilizzo del fabbricato avviene *"come scuola paritaria con pagamenti di corrispettivi da parte degli alunni frequentanti"* e che le integrazioni formulate successivamente nel ricorso del contribuente non sanino la illegittimità dell'atto.

Al fine di esaminare compiutamente il merito, e per la corretta soluzione della questione nel tempo divenuta complessa, giova richiamare l'evoluzione del quadro normativo e giurisdizionale.

La norma base è quella contenuta nell'art. 7, comma 1, lett. i del d. lgs. n. 504 del 1992 che originariamente disponeva l'esenzione ICI per *"gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, co. 1, lett. c del testo unico delle imposte sui redditi approvato con DPR 22 dicembre 1986 n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività"*



*assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive e sportive nonché delle attività di cui all'art. 16 lett. a) della l. 20 maggio 1985 n. 222".*

Tra il 2005 e il 2006 la norma ha subito due modifiche. La prima a fine 2005 con l'art. 7 co. 2-bis del decreto legge 30 settembre 2005 n. 203 che aveva stabilito che *"l'esenzione disposta dall'art. 7 co. 1 lett. i) del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504 si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse"*. La seconda nell'estate 2006, per effetto dell'art. 39 del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 con il quale è stato stabilito che *"All'articolo 7 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il comma 2-bis e' sostituito dal seguente: «2-bis. L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale.»*. Disciplina, quest'ultima, vigente nell'anno 2011. Modifiche alle quali la Corte di Cassazione (ord. n. 25938/10, 14530/10, 5064/15) ha riconosciuto portata innovativa.

La formulazione dell'articolo 7 del D.lgs n. 504/1992, nella versione in vigore dal 2006 al 2011, aveva comportato l'apertura di un procedimento di infrazione da parte della Commissione europea nella parte in cui riconosceva il diritto all'esenzione dall'ICI anche per le attività svolte con modalità «non esclusivamente commerciali»:

La norma fondamentale dell'esenzione in regime ICI, al fine di pervenire ad una normativa coerente con le leggi comunitarie ed in concomitanza con l'entrata in vigore dell'IMU, venne modificata e, con l'articolo 91/bis del decreto legge 24 gennaio 2012 n. 1, veniva disposto che le attività oggetto di esenzione dovevano essere svolte con "modalità non commerciale" Più esattamente così la norma: *"1. Al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole: «allo svolgimento» sono inserite le seguenti: «con modalità non commerciali»" e "4. È abrogato il comma 2-bis dell'articolo 7 del decreto-legge 30 settembre 2005,*



n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248". La novella del 2012 si è preoccupata anche di regolare le ipotesi di utilizzazione "mista" degli immobili in questione introducendo il concetto di utilizzo "proporzionale", fattispecie comunque che qui non sussiste.

Determinante, per completare il quadro normativo, è il Decreto del 19 novembre 2012 n. 200 del Ministero dell'Economia e delle Finanze contenente il Regolamento adottato ai sensi ed in esecuzione dell'articolo 91-bis, comma 3, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 e integrato dall'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 274 del 23 novembre 2012. Regolamento composto da 7 articoli oltre al Preambolo (art. 1, *Definizioni*; art. 2, *Oggetto*; art. 3, *Requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali*; art. 4, *Ulteriori requisiti*; art. 5, *Individuazione del rapporto proporzionale*; art. 6, *Dichiarazione*; art. 7, *Disposizioni finali*).

Parallelamente l'indagine della Commissione europea, avviata nel 2006 a seguito di denunce con le quali si eccepiva che l'esenzione ICI di cui si tratta non era conforme all'art. 107, paragrafo 1, (ex articolo 87 del TCE), del trattato sull'Unione Europea si concludeva con la "Decisione 19 dicembre 2012" che ha affermato che l'esenzione ICI prevista dall'art. 7 primo comma del d. lgs. 504/92 dal 2006 al 2011 era incompatibile con le norme europee sugli aiuti di Stato [art. 107, par 1, (ex art 87 del TCE)], del trattato sull'Unione Europea ("1. .... sono incompatibili con il mercato interno ..... gli aiuti concessi dagli Stati ..... sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese ..... **falsino o minaccino di falsare la concorrenza**). La "Decisione" veniva adottata anche perché, fra gli altri motivi, (punto 123 della "Decisione"), in relazione a quanto sostenuto dalle Autorità italiane (che "il trattamento differenziato delle attività che hanno un alto valore sociale e che sono fornite in un'ottica di interesse sociale rientra nella logica del sistema tributario. Tali attività si ispirerebbero al principio di solidarietà che è un principio fondamentale della legislazione nazionale e dell'Unione. Gli enti non



*commerciali interessati condividerebbero inoltre con lo Stato determinati compiti di rilevanza sociale. La logica dell'esenzione ICI si baserebbe sugli articoli 2 e 3 della Costituzione italiana che dispongono l'adempimento di doveri di solidarietà politica, economica e sociale nei confronti dei cittadini nonché sull'articolo 38 della stessa che statuisce il diritto all'assistenza sociale per i cittadini sprovvisti dei mezzi necessari per vivere") la Commissione (punto 124 della "Decisione") ha ritenuto che "le Autorità italiane non abbiano dimostrato che la misura in questione non discende direttamente dai principi informatori o basilari del loro sistema tributario. Gli articoli della Costituzione italiana cui fa riferimento l'Italia, infatti, non si riferiscono ad alcun principio informatore del sistema tributario italiano, ma solo ai principi di solidarietà sociale".*

Veniva "assolta" invece l'esenzione dall'IMU. La Commissione (punto 164 e seguenti) ha verificato la "idoneità" (in conformità al concetto di attività non economica previsto dal diritto dell'Unione) dei criteri previsti dal sistema giuridico italiano per escludere la natura commerciale delle attività che beneficiano dell'esenzione IMU sulla base del richiamato articolo 91/bis e del regolamento d.m. 19 novembre 2012

La "Decisione" è stata oggetto di impugnativa avanti l'8<sup>a</sup> sezione della Corte di Giustizia (due le sentenze, T-219/13 e T-220/13). Le sentenze, che in sostanza hanno avallato la "Decisione", sono state impugnate avanti la Corte di Giustizia (che le ha riunite). Ad oggi è noto l'intervento dell'avvocato generale Melchior Wathelet dell'11 aprile 2018 che, con le conclusioni, ha affermato che il Tribunale non era incorso in un errore di diritto nel valutare la compatibilità del regime di esenzione dall'IMU, mentre, confermando che era stata illegittimamente attuata, in quanto aiuto di Stato, l'esenzione ICI prevista dall'art. 7 primo comma 1, lettera i) del d. lgs. 504/92, ha chiesto l'annullamento della parte della sentenza che affermava l'impossibilità di recuperare gli aiuti, mediante l'esenzione, dei quali avevano beneficiato alcuni enti.



Tenuto conto del riportato quadro normativo e delle seguenti motivazioni e dei profili già esaminati si conferma la illegittimità dell'accertamento del Comune di Lecco anche con riferimento alle singole richieste formulate dallo stesso Comune.

È infatti pacifico che la Scuola ha legittimamente goduto e senza contestazioni (all'epoca) dell'esenzione ICI nell'anno 2011 secondo la normativa all'epoca vigente. Tale legittimità non viene scalfita, ed è quindi illegittimo l'accertamento, dalla sopravvenuta "Decisione" della Commissione Europea che ha qualificato "aiuto di Stato" l'esenzione ICI ex art. 7 primo comma del d. lgs. 504/92. La Commissione ha anche stabilito, su richiesta dello Stato italiano, che non si dovesse procedere al relativo recupero. Ove lo Stato italiano (e non i singoli Comuni) - la questione non è ancora definita in quanto pendente avanti la Corte di Giustizia Europea - dovesse procedere al recupero dell'ICI l'attività dovrebbe essere organizzata e realizzata secondo le procedure indicate nella Guida predisposta dalla Commissione europea e trasmessa a tutti gli Stati membri, ma soprattutto dovrà interessare tutti i contribuenti e non solamente alcuni di essi. La Scuola ha pacificamente goduto dell'esenzione, a suo tempo riconosciuta dal Comune di Lecco: l'eventuale recupero, ricorrendone le condizioni, dovrà eventualmente essere eseguito sulla base di disposizioni nazionali.

Con riferimento poi alle specifiche argomentazioni formulate dal Comune di Lecco e cioè

1) alle tardive motivazioni riportate per la prima volta nelle controdeduzioni e riferite:

1/a) alla sentenza della Corte di Cassazione n. 14225 (e alla gemella 14226) del 2015 e alla sentenza del Consiglio di Stato n. 292/2016;

1/b) alla "Decisione" della Commissione Europea del 19.12.2012;

1/c) all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 504/92;

2) ed all'unico motivo indicato nell'accertamento e cioè che l'utilizzo del fabbricato avviene "come scuola paritaria con pagamenti di corrispettivi da parte degli alunni";



la Commissione osserva quanto segue.

La Corte di Cassazione ricorda tra l'altro, nelle sentenze 14225/15 e 14226/15, a) la normativa europea (art. 107, paragrafo 1, del trattato) in ordine agli aiuti di Stato che *"favorendo talune imprese, minaccino di falsare la concorrenza"*; b) *"che la commissione europea sulla concorrenza abbia aperto un'indagine per ovviare alla quale è stato poi approvato l'art. 91-bis del d.l. n. 1 del 2012"*; c) che l'esenzione è subordinata alla compresenza di un requisito soggettivo (cioè svolgimento dell'attività da parte di ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) e oggettivo, cioè svolgimento esclusivo nell'immobile delle previste attività, qui quelle didattiche, che deve essere svolta con modalità non commerciali (il pagamento di una retta viene considerato dalla Corte come rivelatore dell'esercizio di attività con modalità commerciali); d) che il carattere imprenditoriale si deve riconoscere all'attività organizzata per conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, carattere da escludersi ove l'attività sia svolta in modo del tutto gratuito, e rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro; e) che per integrare il fine di lucro, ai fini dell'industrialità dell'attività svolta, è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio, né, ad escludere tale finalità, è sufficiente la qualità religiosa dell'ente.

Il Consiglio di Stato, chiamato con la sentenza n. 292/16 a decidere in merito alla legittimità, o meno, del d.m. 30 gennaio 2013 recante criteri e parametri per l'assegnazione dei contributi pubblici alle scuole paritarie nell'ambito della distinzione tra scuole paritarie che **"svolgono il servizio scolastico senza fini di lucro"** e scuole paritarie **"gestite da soggetti giuridici senza fini di lucro"**, ha affermato che ciò che deve rilevare non è il carattere "soggettivo" ma quello "oggettivo" - in coerenza con la giurisprudenza euro unitaria in materia di aiuti di Stato - *"in base al quale il fine di lucro della scuola paritaria va posto in correlazione diretta con le caratteristiche economico-commerciali, o meno, dell'attività esercitata e non, come detto, con la natura dell'ente"* *".....per scuole paritarie senza scopi di lucro ..... devono considerarsi tali le scuole paritarie che svolgono il servizio*



*scolastico senza corrispettivo vale a dire a titolo gratuito o dietro versamento di un corrispettivo solo simbolico ..... tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio dovendosi, in questo contesto, il pagamento del 2012, di rette di importo non minimo, essere considerate fattore rilevatore dell'esercizio di un'attività con modalità commerciali". Si evidenzia infine che con la sentenza n. 262/16 il Consiglio di Stato ha ricordato a) che "in tema di esenzione dall'IMU per gli immobili di enti non commerciali" occorre tener conto del "d.m. 19 novembre 2012 n. 200, recante regolamento di attuazione dell'art. 91/bis comma 3 del d.l. n. 1 del 2012" e b) "trattandosi poi di aiuti in favore di soggetti che svolgono un servizio pubblico (servizio pubblico scolastico erogato da scuola paritarie) i criteri ed i parametri per la distribuzione di ausili legittimi non possono che essere quelli dettati dalla giurisprudenza europea ed in particolare dalla sentenza CGUE 27 luglio 2002, Altmark, C-280/00".*

Questa Commissione ritiene che l'accertamento non trova legittimazione nelle citate sentenze in quanto i principi ivi affermati, tra l'altro anche in contrasto fra loro (ad esempio, Cassazione: ai fini dell'esenzione l'attività deve essere svolta in modo del tutto gratuito e Consiglio di Stato, che pure richiama il d.m. n. 200/12 ma solo ai fini IMU: ai fini dell'esenzione l'attività deve essere svolta a titolo gratuito oppure dietro versamento di un corrispettivo solo simbolico e tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio) affermano principi generali, pur in astratto validi come tali, che necessitano però, per la concreta attuazione, di predeterminate ragionevoli quantificazioni. In tal senso infatti l'art. 91/bis ed il d.m. n. 200 del 19/11/12 hanno colmato la lacuna.

Dagli atti risulta, come da accordi intervenuti con il Comune di Lecco e come risulta dal bilancio 2011, che la Scuola ..... riceveva dei contributi, prevalentemente dal Comune di Lecco, per gestire la scuola con il particolare vincolo operativo di stabilire tariffe differenziate predeterminate dallo stesso Comune, in funzione delle fasce di reddito delle famiglie che ivi iscrivevano i propri figli: (Euro 74,00, 114,00, 151,00, 180,00, modalità che si



ispira ai principi di solidarietà fatti propri anche dalla Costituzione italiana e messi in atto da un ente non commerciale che non persegue fini di lucro né a livello soggettivo né oggettivo e che gestisce l'attività con modalità non commerciali).

Vincoli che quindi impedivano alla Scuola la possibilità di una gestione "libera" e "concorrenziale" tesa ad ottenere il miglior risultato possibile, (peraltro non realizzabile per le sue qualità soggettive di ente morale e poi IPAB).

Contributi necessari per gestire la scuola realizzando obiettivi che, evidentemente, il Comune ha inteso realizzare sia con le scuole gestite direttamente che con quelle gestite tramite "Convenzione" al cui rispetto degli obblighi previsti è condizionata la corresponsione dei contributi. Obblighi chiaramente indicati nella convenzione e contributi corrisposti all'incaricata dell'adempimento di servizio pubblico non solo "generico" (scuola paritaria rispettosa degli obblighi imposti dal MIUR come da circolare 2/DF del 26 gennaio 2009) ma servizio specifico e cioè per raggiungere gli obiettivi di solidarietà giustamente imposti dal Comune. Contributi che, come da bilancio, sono stati previamente definiti, ed in modo trasparente, al fine di assicurare solamente il sostanziale pareggio del bilancio (con le perdite la Scuola avrebbe presto chiuso, ed è interesse anche del Comune che non chiuda). Ma questi principi sono quelli stabiliti dalla Corte di Giustizia che con sentenza del 24 luglio 2003, Altmark Trans GmbH, causa C-280/00 (correttamente evocata dal Consiglio di Stato) e cioè che i contributi configurano aiuti di Stato solo quando eccedono i costi aggiuntivi sostenuti dal beneficiario per l'assolvimento degli obblighi di servizio pubblico assunti. Il Comune di a agendo in modo sommario, nel suo diverso ruolo di "esattore", ha notificato l'accertamento solo perché risultavano pagate delle "rette" pur essendo ovviamente a conoscenza delle modalità della loro determinazione, anzi dallo stesso Comune predeterminate. Tra l'altro si noti, sia pure solo *ad colorandum*, che il Comune ha determinato i contributi al fine di coprire le differenze negative gestionali per i vincoli assunti assicurando il "bilanciamento" della gestione e la sua P



continuità anche nel proprio interesse: il maggiore importo illegittimamente richiesto per l'IMU, avrebbe reso necessaria una maggiore contribuzione trasformata così come mera partita di giro!

Quanto sopra rende poi difficile sia pure solo immaginare la questione posta nell'ottica della "concorrenza" con altri operatori che, dall'attività svolta dalla Scuola dell'Infanzia Antonio Nava, non risulta né distorta né minacciata di essere distorta. Innanzitutto perché la scelta della scuola cui affidare i figli non avviene sulla base dei principi economici sottesi alla "concorrenza" ma per perseguire un diverso obiettivo che è quello di affidare i figli ad una struttura che si identifichi con i propri principi morali, religiosi, educativi e culturali. Per fare concorrenza è necessario poi poter gestire liberamente la propria attività, sul libero mercato, cosa non consentita alla Scuola dell'Infanzia Antonio Nava in base alla "Convenzione" rigidamente vincolata e controllata nella sua attività proprio dal Comune. Tra l'altro, secondo la sentenza Altmark Trans GmbH, dianzi riportata, il contributo si configura aiuto di Stato solo quando l'intervento "ecceda i costi aggiuntivi sostenuti dal beneficiario per l'assolvimento degli obblighi di servizio pubblico". Eccedenza qui né ipotizzabile né comunque concretamente realizzata tenuto conto dei prospetti contabili esibiti e non contestati dal Comune di ...

Il caso in esame, poi, non può essere risolto sulla base della richiamata giurisprudenza anche perché ivi manca il rilievo che l'art. 91/bis del d.l. n. 1 del 2012 non è stato inserito nella "legge IMU", bensì nella "legge ICI" così come il regolamento di attuazione, il d.m. n. 200 del 19 novembre 2012, "figlio" dell'art. 91/bis. L'art. 9 del d.lgs. 14 marzo 2011, Disposizioni in materia di federalismo fiscale, ha poi fatto proprie le esenzioni ICI, stabilendo che, ai fini IMU, si applicano "le esenzioni previste dall'art. 7, comma 1, lettere ..... ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992". In particolare poi si rileva il contrasto tra sentenze di Cassazione (ai fini dell'esenzione l'attività dovrebbe essere svolta in modo del tutto gratuito) e Consiglio di Stato, che richiama il d.m. n. 200 ma solo ai fini IMU, (ai fini dell'esenzione il servizio scolastico deve essere svolto a titolo gratuito oppure dietro versamento di un



corrispettivo solo simbolico e tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio).

L'accertamento è illegittimo ed infondato anche sotto altri aspetti. Volendo solo ipotizzare, quale mera esercitazione argomentativa, che sia sufficiente il pagamento di una retta, qualsiasi retta di qualunque importo, per giustificare l'accertamento ICI, non si può sostenere (così il Comune e la sentenza di 1° grado) che non può trovare applicazione *ratione temporis* il d.m. 19.11.2012 n. 200 "emanato in materia di IMU". Innanzitutto perché invero emanato in materia di ICI (e poi richiamato anche per l'IMU). E poi perché trattasi di norme tese a rendere applicabili principi teorici che, privi di norme di concrete ragionevole attuazione, renderebbe incerta e contrastante la giurisprudenza, alla ricerca della concreta misura del corrispettivo simbolico o capace di coprire una frazione (quanta?) del costo effettivo (quale?) rendendo così veritiero il brocardo "*habent sua sidera lites*".

Comunque i motivi e le circostanze che hanno portato la Commissione Europea a ritenere aiuti di Stato le esenzioni previste dall'art. 7, comma 1, lettera i) del D.lgs. 504/1992, non ricorrono nel caso in esame. L'Ente proprietario e gestore della Scuola \_\_\_\_\_, che la Commissione ritiene di per sè meritevole anche se ciò non può rilevare, già svolgeva l'attività con modalità non commerciali. La Commissione ritiene che le somme versate per gli alunni coprivano, come risulta dal bilancio allegato e come ben noto al Comune di \_\_\_\_\_, solo una frazione del costo del servizio e non costituivano quindi retribuzione del servizio prestato. La natura non economica, ritiene la Commissione, non è contraddetta dalle somme versate in queste misure a titolo di tasse scolastiche o di iscrizione. Né il Comune ha mai contestato (e nemmeno con l'accertamento) la commercialità della gestione.

L'attività esercitata è coerente, come risulta dal bilancio 2011 e dalla documentazione del fascicolo, con i requisiti, generali e di settore, per qualificare in questo modo le attività ed in linea con il Dm 19 dicembre 2012 n. 200.

AP



Dalla documentazione prodotta risulta evidente, infatti, la mancanza di lucro, la valenza sociale dell'attività svolta dalla contribuente (riconosciuta anche in sede di udienza dallo stesso comune) nell'esercitare la scuola paritaria, cui lo stesso comune contribuisce - in parte - al rimborso degli oneri di gestione mediante l'erogazione del contributo perequativo.

Risulta realizzato il principio affermato dalla *Cassazione* sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20776, che la sussistenza dei presupposti oggettivi dell'esenzione non devono essere accertati sulla base di riscontri documentali che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare concretamente se l'attività cui l'immobile è destinato non abbia natura commerciale (cfr. anche *Cassazione* V sezione civile 8 marzo 2004 n. 4654 e *Cassazione* V sezione civile 4.12.2003 n. 18459); l'indagine fattuale va indirizzata nel senso di raffrontare i corrispettivi ed i costi di diretta imputazione e la destinazione dell'attività esercitata o la destinazione dei ricavi eccedenti i costi. Circostanze tutte accertate in questa sede. In ossequio al principio affermato dalla Corte di Cassazione i riscontri documentali risultano dagli atti e sono ben noti al Comune di \_\_\_\_\_ che, sulla base di tali riscontri, ha determinato il contributo.

In conclusione la Commissione accoglie l'appello ed in riforma della sentenza impugnata, annulla l'avviso di accertamento.

In conclusione la Commissione accoglie l'appello ed in riforma della sentenza impugnata, annulla l'avviso di accertamento.

La soccombenza determina anche il pagamento delle spese di giudizio che la commissione liquida - tenuto conto del D.M. 55/2014 - a favore della contribuente ed a carico del Comune di \_\_\_\_\_, - in € 1.1450,00 (millecentoquarantacinque/00) oltre oneri accessori (15% spese generali, 4% cassa previdenza, 22% Iva) oltre al contributo unificato del doppio grado di giudizio, dovuti per legge.



R. G. A. n. 529/18

- Sez. 8 -

Pagina 20 di 20

- P. Q. M.

la Commissione,

**ACCOGLIE**

l'appello ed in

**RIFORMA**

della sentenza impugnata,

**ANNULLA**

l'avviso di accertamento.

**CONDANNA.**

IL Comune di            il pagamento delle spese di lite liquidate in **€ 1.145,00**  
(millecentoquarantacinque/00) oltre oneri accessori.

Così deciso in Milano, il 06 luglio 2018

IL RELATORE

Dott. Antonio Candido

IL PRESIDENTE

Dott. Salvatore Labruna