



Quando alle scuole paritarie spetta l'esenzione IMU

Il giudice tributario di Roma riconosce il diritto dall'esenzione IMU alla scuola paritaria che pratica rette tali da coprire solo una parte del costo medio per studente determinato dal Ministero dell'istruzione

di **Armando Montemarano**, Avvocato e consulente Nazionale AGIDAE

COMMISSIONE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI ROMA, SEZIONE XXVI

17 ottobre 2024, n. 12972

Pres. Gentili, Rel. Miccio

Ric. Congregazione delle Religiose...

Il D.M. 19 novembre 2012, n. 200, adottato dal Ministero dell'economia e delle finanze, avente ad oggetto tra l'altro l'individuazione dei requisiti per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali degli enti non commerciali, nello stabilire che lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali, tra l'altro, se l'attività paritaria è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso, a prescindere dall'efficacia normativa che si vuole ad esso riconoscere, detta un condivisibile principio generale, al quale consegue che se, come nel caso di specie, la retta annua media richiesta sia di un importo sensibilmente inferiore al «costo medio per studente», è con certezza da escludere che l'attività venga svolta con modalità commerciali e quindi non è assoggettabile ad imposizione IMU e TASI (massima redazionale).

Continua la «saga IMU», che si sviluppa intorno all'interpretazione da attribuire all'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992, il quale stabilisce l'esenzione dall'imposta per gli immobili utilizzati da enti non commerciali «destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive».

Cosa significa «modalità non commerciali»

Per anni ci si è attardati, con risultati contraddittori, nell'elaborare la nozione giuridica della locuzione «modalità non commerciali», finché il legislatore non è intervenuto, delegando il Ministero dell'economia ad emanare un provvedimento per stabilire i requisiti, generali e di settore, per qualificare le suindicate attività come svolte con modalità non commerciali. Metodo di intervento non eccezionale: l'art. 17, comma 3, L. n. 400/1998 prevede che con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del Ministro o di autorità sottordinate al Ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere. Il Regolamento è stato adottato con D.M. n. 200/2012 e dispone che lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

- a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;
- c) l'attività è svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Il legislatore è tornato poi sul tema per chiarire – da ultimo con l'art. 1, comma 71, L. n. 213/2023 – che: a) gli immobili si intendono posseduti anche nel caso in cui sono concessi in comodato a enti, diversi dalle società, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, funzionalmente o strutturalmente collegati al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le suindicate attività esenti e le svolga con modalità non commerciali; b) gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive di cui al citato art. 7, anche in assenza di esercizio attuale di tali attività, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità (cfr. Cass. 25 giugno 2024, n. 17442, ord.).

Il Ministero dell'istruzione e del merito diffonde con Circolare l'indicazione della spesa annuale per studente nelle istituzioni scolastiche relativamente all'anno scolastico in corso.

Tutto sembrerebbe chiaro: l'applicabilità dell'IMU alle scuole paritarie gestite da enti non commerciali dipende dalla qualificazione dell'attività come commerciale o meno; **quando l'attività è non commerciale lo definisce il richiamo a parametri certi, anche in senso quantitativo, fissati con il regolamento ministeriale adottato con il D.M. n. 200/2012 e con la rilevazione del costo medio effettivo del servizio effettuata direttamente dall'autorità governativa.**

Le scuole paritarie gestite da Enti Ecclesiastici

Nel delineato limpido quadro giuridico è parso consequenziale decidere che «in tema di IMU, nel caso di attività di scuola paritaria gestita da suore con modalità non commerciali, in conformità a quanto previsto dall'art. 4 D.M. n. 200/2012, trova applicazione l'esenzione dall'imposta prevista per le attività svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del



servizio» (in tal senso, ad esempio, Comm. Trib. Reg. Lazio - Roma, Sez. XVI, 8 gennaio 2019, n. 16). Anche per la Corte regolatrice, le attività di cui si tratta «devono essere svolte con modalità non commerciali e, a tale scopo, deve farsi riferimento ai criteri determinati dal D.M. n. 200/2012» (Cass. 25 maggio 2021, n. 14317).

Una statuizione ha invece riaperto un contrasto giurisprudenziale che sembrava essere stato ormai risolto dallo stesso legislatore: **la Cassazione ha sentenziato che non ha effetto vincolante il D.M. n. 200/2012 in quanto viziato da eccesso di delega**, perché il D.L. n. 1/2012 «non de-

mandava al decreto ministeriale il compito di definire autoritativamente il concetto di modalità non commerciali, ma solo il compito di stabilire modalità e procedure da seguire in caso di utilizzazione mista di un immobile, al fine di individuare il rapporto percentuale tra utilizzazione commerciale e utilizzazione non commerciale dell'immobile stesso».

Il che, molto semplicemente, non è vero. Basta leggere l'art. 91-bis, comma 3, secondo periodo, del D.L. n. 1/202: **«Con successivo decreto [...] sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché 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»!**

«Tot capita, tot sententiae»

Se, dunque, la Corte Suprema afferma che il D.M. n. 200/2012, cioè il Regolamento ministeriale delegato dal legislatore stesso a disciplinare la materia è «inutiliter dato», va da sé che riprendono vigore le vecchie contrapposte prese di posizione, **facendo sì che il contribuente non sappia come comportarsi: pagare il tributo, che per il regolamento ministeriale non sarebbe dovuto ma che parecchi Comuni esigono, oppure ricorrere alla giustizia tributaria accollandosi il grande rischio dell'aggravio di interessi e pesanti sanzioni?**

Anche perché, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, la Corte Suprema è granitica nel ritenere che sussiste incertezza normativa oggettiva soltanto quando sia ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della

norma tributaria «riferita, non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione» (Cass. 9 dicembre 2019, n. 32082). E neppure ad un giudice competente qualsiasi, ma soltanto alla Cassazione, che ha espressamente escluso la rilevanza di eventuali contrasti interpretativi nella giurisprudenza di merito (Cass. 6 febbraio 2019, n. 3431).

La sentenza del giudice tributario romano

Oggi c'è chi sentenzia che le scuole paritarie gestite da enti religiosi rientrano nei regimi di esenzione dell'IMU quando l'istruzione scolastica fornita dagli stessi enti non commerciali sia «gratuita» o l'eventuale corrispettivo sia «davvero di importo simbolico», dato che in caso contrario non vi è alcun automatismo in ordine al rapporto tra corrispettivo e costo medio, se non per escludere l'attività dal trattamento di favore (in tal senso: Cass. 29 novembre 2022, n. 35123; nello stesso senso si è espressa Cass. 26 luglio 2024, n. 20971, ord., cassando la sentenza di merito della Commissione Tributaria Regionale che aveva riconosciuto l'esenzione IMU, pur avendo accertato che le rette scolastiche erano **significativamente inferiori rispetto al parametro del costo medio studente** pubblicato ma senza costituire un corrispettivo meramente formale o simbolico). Ovvero che l'esenzione non trova applicazione quando venga dimostrato che le rette scolastiche corrisposte, seppure inferiori al costo medio per studente, «non sono simboliche» (in tal senso, ad esempio: Corte Giust.

Trib. Secondo Grado Toscana-Firenze, Sez. VI, 14 settembre 2023, n. 880). O, ancora, che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e, quindi, non è assoggettabile ad imposizione nel caso di immobile adibito a scuola con rette percepite «inferiori ai costi sostenuti» così come determinati dal Ministero competente (in tal senso, ad esempio: Comm. Trib. Prov. Lombardia-Milano, Sez. XX, 27 ottobre 2021, n. 4103).

La sentenza adottata ora dalla Corte di Giustizia Tributaria ha il pregio di superare la questione della vincolatività o meno del regolamento ministeriale, con l'affermare che, vincolante o no, il principio in esso formulato è, prima ancora che riflettente la volontà del legislatore nello specifico, corretto sotto il profilo ordinamentale.

Secondo la Corte di Giustizia Tributaria l'attività didattica deve intendersi effettuata con modalità non commerciali anche quando viene erogata dietro versamento di corrispettivi tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio.

Si legge nella sentenza qui in esame: «Si tratta di un criterio pienamente coerente anche con una considerazione di carattere generale in ordine al requisito della modalità non commerciale: laddove un'attività è svolta secondo parametri economici assai distanti da quelli medi di settore, non può non escludersi la natura commerciale della stessa. Vale rimarcare, quanto al profilo quantitativo, che deve trattarsi di una distanza, rispetto ai parametri medi, assai significativa, sia perché la norma utilizza il concetto di “frazione”, sia perché la medesima disposizione, al comma 4, con riferimento all'attività non didattica ma ricettiva, utilizza il più puntuale parametro dei corrispettivi non superiori alla metà di quelli medi di settore».

La questione degli «aiuti di Stato»

Si è fin qui ignorato un invitato di pietra: l'Unione Europea, spauracchio agitato costantemente, ma non di rado infondatamente, quando ci si accosta alla materia delle agevolazioni fiscali.

Si discute, cioè, della compatibilità dell'esenzione IMU con il divieto di aiuti di Stato, in quanto l'art. 7, par. 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione statuisce che «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».

Cominciamo col dire che non c'è incompatibilità per tutti gli aiuti di Stato che favoriscono talune imprese o produzioni, ma solo per quelli che incidono sugli scambi tra gli Stati membri. E riesce difficile ipotizzare che l'esenzione IMU accordata al gestore di una scuola paritaria italiana possa incidere sugli scambi tra gli Stati membri dell'Unione.

La decisione della Commissione UE

La Commissione dell'Unione, con la decisione n. 2013/284 del 19 dicembre 2012 è, peraltro già intervenuta sulla questione argomentando:

- a) la legge italiana ha abrogato la modifica del 2006, che aveva ampliato il campo di applicazione dell'esenzione dall'ICI a immobili in cui si svolgono attività «che non abbiano esclusivamente natura commerciale» e ha inoltre specificato che l'esenzione dall'IMU è limitata alle attività svolte da enti non commerciali con modalità non commerciali (considerando 85);
- b) udito il parere favorevole del Consiglio di Stato e tenuto conto delle osserva-

zioni dallo stesso espresse, con decreto del 19 novembre 2012, n. 200 (proprio quello ritenuto non vincolante dalla Quinta Sezione Civile della Cassazione, ma tenuto in considerazione dalla Corte di Giustizia Tributaria romana), il Ministro dell'economia ha emanato il regolamento attuativo dell'IMU, che stabilisce quando le specifiche attività cui è applicabile l'esenzione dall'imposta siano da considerare come svolte con «modalità non commerciali» (considerando 86);

- c) dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 1/2002 l'esenzione IMU si applica agli immobili degli enti non commerciali soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con modalità non commerciali (considerando 161);
- d) per quanto riguarda le attività didattiche, queste si ritengono svolte con modalità non commerciali se sono soddisfatte alcune condizioni specifiche, tra le quali se l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio; le rette cui si riferisce il decreto non possono essere considerate una remunerazione del servizio fornito e, pertanto, il servizio didattico erogato dagli enti in questione non può essere considerato un'attività economica (172).

La Commissione ha perciò concluso che, alla luce delle specifiche caratteristiche della misura di esenzione dall'IMU per gli enti non commerciali, che svolgano esclusivamente specifiche attività non commerciali nel rispetto delle condizioni imposte dalla legislazione nazionale, tali attività non possono essere considerate attività economiche ai sensi delle norme in materia di aiuti di Stato e che, pertanto, la misura non

rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 107, par. 1, del Trattato.

Insomma, a parere della Commissione UE, l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali anche quando viene erogata dietro corrispettivo, purché questo sia di un importo tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE

La questione delle agevolazioni fiscali alle scuole paritarie non riguarda in Europa solo l'Italia. L'art. IV dell'Accordo sulle questioni economiche, concluso tra lo Stato spagnolo e la Santa Sede il 3 gennaio 1979 dispone che **la Santa Sede, la Conferenza episcopale, le Diocesi, le Parrocchie e altre circoscrizioni territoriali, gli Ordini e le Congregazioni religiose e gli Istituti di vita consacrata, nonché le relative Province e Case, hanno diritto all'esenzione dalle imposte reali o di ricchezza prodotta sul reddito e sul patrimonio, con esclusione dei redditi derivanti dall'esercizio di attività economiche.**

La Corte di Giustizia UE ha avuto modo di interpretare la norma, che presenta evidente analogia con la vicenda dell'esenzione IMU in Italia, in occasione di una controversia tra la Congregazione delle Scuole Pie della Provincia Betania dei Padri Scolopi e il Comune di Getafe (Corte Giust. UE, Grande Sezione, 27 giugno 2017, C-74/16). Nel rispondere alle questioni sollevate dal Tribunale Amministrativo di Madrid, avanti al quale le parti avevano instaurato il loro contendere, il giudice di Lussemburgo ha ribadito che i corsi impartiti da istituti di insegnamento finanziati, essenzialmente, mediante fondi di terzi privati costituiscono servizi, posto che lo scopo perseguito da tali istituti consiste nell'offrire un servizio in cambio di una remunerazione. Lo stesso

non vale, però, nel caso dei corsi impartiti da quegli istituti che fanno parte di un sistema di insegnamento pubblico e che siano finanziati, interamente o prevalentemente, mediante fondi pubblici. Istituendo e mantenendo un siffatto sistema di insegnamento pubblico, finanziato di norma dal bilancio pubblico, lo Stato intende infatti adempiere la propria missione nei settori sociale, culturale e educativo (nello stesso senso: Corte Giust. UE 11 settembre 2007, C-76/05 e C-318/05).

Nella specie l'ente religioso esercitava tre tipi di attività in seno alla scuola «La Immaculada» dei Padri Scolopi: a) le attività strettamente religiose; b) un insegnamento sovvenzionato dallo Stato; c) un insegnamento libero, senza contributo finanziario dello Stato. Il giudice europeo ha affermato che **«le attività di insegnamento sovvenzionate dallo Stato non potrebbero essere qualificate come economiche».**

E se le attività facenti parte del sistema di insegnamento pubblico integralmente sovvenzionate dallo Stato, e dunque senza peso economico per l'ente gestore, per la Corte di Giustizia UE possono godere dei benefici fiscali senza violare la normativa unionale in materia di aiuti di Stato e di concorrenza, non v'è ragione di ritenere che non ne possano godere anche le attività facenti parte del sistema di insegnamento pubblico solo parzialmente sovvenzionate dallo Stato, ancora meno idonee, a motivo del peso economico comunque sostenuto dell'ente gestore, a violare la normativa unionale in materia di aiuti di Stato e di concorrenza.

Tanto più in un regime costituzionale quale il nostro che, all'art. 31 Cost. impone alla Repubblica di agevolare con misure economiche e altre provvidenze l'adempimento dei compiti familiari, tra i quali il precedente art. 30 annovera il dovere e il diritto di istruire i figli.



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SENTENZA N. 12972/2024

Depositata il 23/10/2024

Il Segretario
Danila Greci

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ROMA Sezione 26, riunita in udienza il 17/10/2024 alle ore 10:45 con la seguente composizione collegiale:

Gentili Umberto, Presidente
Miccio Fabio, Relatore
De Renzis Luisa, Giudice

in data 17/10/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 530/2024 depositato il 12/01/2024

proposto da

Congregazione delle Religiose... - 02511090587

Difeso da

Paolo Buzzonetti - BZZPLA65D17H501C
Paolo Saraceno - SRCPLA63M31H501I

Rappresentato da Anna Domenica Lacanale - LCNNNDM42A62F582I

Rappresentante difeso da

Paolo Buzzonetti - BZZPLA65D17H501C
Paolo Saraceno - SRCPLA63M31H501I

ed elettivamente domiciliato presso csbassociati@pec.csbassociati.it

contro

Comune di Roma - Via Ostiense, 131/l 00154 Roma RM
elettivamente domiciliato presso dre.contentenzioso@pec.comune.roma.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 6938 IMU 2018
a seguito di discussione in pubblica udienza

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il giorno 26/10/2023, il Comune di Roma ha notificato alla Congregazione delle Religiose... l'Avviso di Accertamento IMU n. 6938 per l'anno 2018, relativo agli immobili indicati in oggetto utilizzati dal medesimo Ente per attività didattica e di religione e culto.

Riteneva l'avviso illegittimo preliminarmente per difetto di motivazione in quanto Il Comune non può e non deve semplicemente assoggettare a tassazione gli immobili, ma deve proporre delle ragioni chiare e documentate tali da rendere la predetta esenzione non applicabile al caso di specie. Si ricorda che lo stesso art. 28 del Regolamento IUC del 29/07/2014, prevede che gli accertamenti siano motivati "in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che li hanno determinati".

Nel merito osservava:

- a) che come evidenziato nella tabella seguente, gli immobili (sei) accertati per l'anno 2018 erano utilizzati dall'Ente proprietario per lo svolgimento delle seguenti attività:
 - Attività di religione e di culto, ai sensi dell'art. 16, primo comma, lett. a) della L. 222/1985 (nuovo concordato);
 - Attività didattica;
- b) che il Comune di Roma ha riconosciuto l'esenzione da IMU/TASI per l'immobile di cat. B1, indicato al numero 3 della tabella, che ospita la locale comunità religiosa ed è quindi destinato ad attività di religione e di culto;
- c) Lo stesso Comune ha invece considerato soggetti ad IMU e TASI tutti gli altri immobili che, come meglio illustrato in seguito, sono utilizzati per lo svolgimento dell'attività didattica di scuola paritaria e devono quindi essere considerati esenti ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 504/92;
- d) che I requisiti necessari per godere dell'esenzione nel caso di svolgimento di attività didattiche, come previsto dal comma 3 dell'art. 91 bis del D.L. 24/01/2012 n. 1, come modificato dal comma 6 dell'art. 9 del D.L. 174/2012, sono stati specificamente indicati dall'art. 4 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 200/2012, che prevede quanto segue:
 - "1. Fatti salvi i requisiti enunciati all'articolo 3, le attività istituzionali di seguito indicate si intendono svolte con modalità non commerciali solo ove, in relazione alla loro natura, presentino gli ulteriori requisiti di cui ai commi seguenti. [...]
 3. Lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:
 - a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
 - b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;
 - c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Quanto in particolare al requisito di cui alla lettera c), i corrispettivi medi percepiti (Cm) nell'anno 2018 sono risultati notevolmente inferiori al costo medio per studente (Cms) pubblicato sul sito internet del MIUR, come risulta dal confronto delle seguenti tabelle relative alle rette applicate dalle scuole e al Cms indicato dal sito del Ministero per l'anno 2018:

	Infanzia	Primaria	Primaria Cambridge	Medie	Medie Cambridge	Licei	Licei Cambridge	Scadenza
Iscrizione 2017/18	300	300	300	300	300	300	300	31/01/2017
Retta 1ª rata	690,00	760	820	1.075,00	1.180,00	1.250,00	1.320,00	30/09/2017
Retta 2ª rata	690	760	820	1.075,00	1.180,00	1.250,00	1.320,00	31/01/2018
Retta 3ª rata	690	760	820	1.075,00	1.180,00	1.250,00	1.320,00	31/03/2018
Totale	2.370,00	2.580,00	2.760,00	3.525,00	3.840,00	4.050,00	4.260,00	

	Infanzia	Primaria	Primaria Cambridge	Medie	Medie Cambridge	Licei	Licei Cambridge	Scadenza
Iscrizione 2018/19	300	300	300	300	300	300	300	31/01/2018
Retta 1ª rata	730,00	800	860	1.105,00	1.210,00	1.280,00	1.350,00	30/09/2018
Retta 2ª rata	730	800	860	1.105,00	1.210,00	1.280,00	1.350,00	31/01/2019
Retta 3ª rata	730	800	860	1.105,00	1.210,00	1.280,00	1.350,00	31/03/2019
Totale	2.490,00	2.700,00	2.880,00	3.615,00	3.930,00	4.140,00	4.350,00	

2017	Scuola infanzia	Scuola primaria	Secondaria I grado	Secondaria II grado
CMS	5.739,17	6.634,15	6.835,85	6.914,31

Tale circostanza, come chiaramente indicato sul sito del Ministero dell'Istruzione e del Merito in relazione alle agevolazioni fiscali IMU/TASI per le scuole non statali, "significa che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e, quindi, non è assoggettabile a imposizione".

Aggiungeva che ad ulteriore prova del diritto all'esenzione, si deve quindi considerare la situazione specifica di grave perdita economica nella quale versavano le scuole nell'anno 2018. I bilanci della Scuola Media e della Scuola Superiore hanno chiuso con una perdita rilevante, nonostante tra i ricavi figurino i contributi pubblici ricevuti e la rinuncia di un importante credito da parte dell'Ente Religioso.

Uguale situazione anche per le scuole dell'Infanzia e Primaria, che hanno chiuso i loro bilanci in apparente utile solo per il fatto di aver ricevuto nell'anno contributi pubblici relativi ad annualità precedenti.

Senza tale anomalia i bilanci delle scuole si sarebbero chiusi in significativa perdita, poiché le rette ed i contributi pubblici ricevuti avrebbero consentito di coprire solo parzialmente i costi di funzionamento.

Si costituiva il comune di Roma deducendo:

- a) Che la motivazione dell'avvio era completa, anche in considerazione del noto principio generale in base al quale la prova delle condizioni che giustificano il riconoscimento dell'esenzione, come sostiene ormai la consolidata giurisprudenza spetta a chi sostiene di averne diritto (cfr. fra tutte: Corte di Cassazione sentenze n. 555 del 1994; n. 14992 del 2000; n. 12749 del 2 settembre 2002; n. 21728 del 17 novembre 2004; n. 7905 del 15 aprile 2005, n. 20776 del 26 ottobre 2005);

- b) poiché nel caso di specie si tratta della gestione di scuole cattoliche i cui utenti pagano un corrispettivo, peraltro di importo niente affatto esiguo, detta circostanza non può essere considerata irrilevante ai fini IMU in quanto è un fatto rivelatore dell'esercizio dell'attività con modalità commerciali. In proposito pare appena il caso di sottolineare che la stessa ricorrente si limita a riferire che nell'anno 2018 l'ammontare delle rette scolastiche era esiguo, inferiore al costo medio per studente dal Ministero per l'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (Art. 4, comma 3), D.M. n. 200/2012). Ebbene, in disparte il rilievo che detti corrispettivi vanno, ovviamente, ad aggiungersi agli importi dei contributi statali che la congregazione riceve per le scuole paritarie, non può non osservarsi come non possano ritenersi "irrisorie o simboliche" le rette corrisposte trattandosi di importi assolutamente sintomatici dello svolgimento di attività didattiche con fini commerciali, in palese contrasto con la ratio delle disposizioni agevolative summenzionate per beneficiare dell'esenzione IMU-TASI;
- c) che la Suprema Corte nell'Ordinanza n. 10124 del 11/04/2019 ha stabilito che nessun valore vincolante può essere attribuito al decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 200 del 19 novembre 2012 che "non ha valore di legge", perché la norma (articolo 91-bis del D.L. 1/2012) "non demandava al decreto ministeriale il compito di definire autoritativamente il concetto di 'modalità non commerciali', ma solo il compito di stabilire modalità e procedure da seguire in caso di utilizzazione mista di un immobile, al fine di individuare il rapporto percentuale tra utilizzazione commerciale e utilizzazione non commerciale dell'immobile stesso";
- d) che il criterio da seguire deve essere pertanto un altro ed avere carattere generale: quando la tariffa/retta serve a coprire i costi e finanziare gli investimenti, l'attività è commerciale e il tributo va pagato.
- In modo più analitico e dettagliato: rientra nella nozione di attività svolta con modalità commerciali – ovvero nella nozione di attività economica – qualunque attività organizzata per la prestazione di servizi a terzi dietro pagamento – da parte dell'utente o di altri, compresi lo Stato, le regioni o altre pubbliche amministrazioni – di un corrispettivo funzionale ed adeguato alla copertura dei costi e alla remunerazione dei fattori della produzione (ivi compresi i capitali investiti). Di converso non è commerciale l'attività di prestazione di servizi che vengano offerti gratuitamente, ovvero dietro pagamento di corrispettivi o contributi meramente simbolici o comunque radicalmente inferiori ai costi di produzione che consentano di sostenere che, essendo esclusa in radice la logica del profitto e del mercato, l'immobile sia destinato ad attività didattica svolta con modalità non commerciali;
- e) che non ha rilievo il fatto che la gestione, in ipotesi, operi in perdita poiché la nozione di imprenditore ai sensi dell'art. 2082 c.c., va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata ricollegabile ad un dato obiettivo, inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro;
- f) che l'unico automatismo concesso dai giudici di legittimità è quello contrario: se la retta supera il 50% del costo del servizio, l'attività è certamente commerciale e l'IMU va corrisposta.;
- g) che non ricorrono specifiche circostanze fattuali che consentano di sostenere che, essendo esclusa in radice la logica del profitto e del mercato, l'immobile sia destinato ad attività didattica svolta con modalità non commerciali. Si evidenzia inoltre che il

volume d' affari riferibile all'odierno istante come da Dichiarazione IVA che all'uopo si deposita (Doc. 2) risulta esser pari a ben € 1.330.396,00 elemento sintomatico della commercialità dell'attività svolta.

La ricorrente depositava memoria.

Così riassunti i fatti, il ricorso è fondato.

Premesso che grava sulla ricorrente, ogni anno (essendo variabili i dati di riferimento) dimostrare di poter fruire della esenzione, nel caso di specie viene in evidenza unicamente la questione della sussistenza del requisito oggettivo alla fruizione dell'esenzione, ossia dello svolgimento di attività con modalità non commerciali, essendo incontestata (e comunque provata) la sussistenza degli altri requisiti.

Vale richiamare a tal fine il D.M. 19.11.2012 n. 200, il quale – a prescindere dall'efficacia normativa che si vuole ad esso riconoscere - all'art. 3 lett. c) detta un condivisibile principio generale secondo il quale lo svolgimento di attività didattica si ritiene effettuato con modalità non commerciali “quando l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso”.

Si tratta di criterio – quale che sia la valutazione sulla fonte normativa e sulla vigenza della stessa – pienamente coerente anche con una considerazione di carattere generale in ordine al requisito della modalità non commerciale: laddove un'attività sia svolta secondo parametri economici assai distanti da quelli medi di settore, non può non escludersi la natura commerciale della stessa.

Vale rimarcare, quanto al profilo “quantitativo”, che deve trattarsi di una distanza, rispetto ai parametri medi, assai significativa, sia perché la norma utilizza il concetto di “frazione”, sia perché la medesima disposizione, al comma 4, con riferimento all'attività non didattica ma ricettiva, utilizza il più puntuale parametro dei corrispettivi non superiori alla metà di quelli medi di settore: ritiene quindi il collegio che debba trattarsi, per l'attività didattica, di corrispettivi più che inferiori al 50% di quelli medi (CMS).

Nel caso di specie la retta annua media richiesta dalla ricorrente (calcolata sui quattro corsi ordinari infanzia, primaria, medie, liceo e non su quelli cambridge, che hanno un potenziamento linguistico che rende non comparabile il loro costo con quello del CMS) per ogni bambino è pari ad euro 3131,00 annue, mentre i corrispettivi medi (CMS) per l'anno 2017 sono pari ad euro 6530,00; trattasi di valore, anche empiricamente, modesto, soprattutto inferiore di oltre il 50% rispetto a quello del CMS e tale con certezza quindi da escludere che l'attività sia svolta con modalità commerciali. Ad ulteriore conforto di ciò, sta anche il fatto della costante e rilevante perdita di esercizio dell'attività didattica svolta, che ulteriormente conforta in ordine alla assenza di modalità commerciali nel senso che difetta radicalmente qualsiasi obiettivo di lucro. Non essendovi precedenti tra le parti, si ritiene, trattandosi di accertamento in fatto, di compensare le spese.

p.q.m.

- a) accoglie il ricorso ed annulla l'atto impugnato;
- b) compensa le spese. Roma, 17.10.24

Il Giudice estensore
Fabio Miccio

Il Presidente
Umberto Gentili