

Civile Sent. Sez. 5 Num. 33584 Anno 2025

Presidente: STALLA GIACOMO MARIA

Relatore: LO SARDO GIUSEPPE

Data pubblicazione: 22/12/2025

ICI IMU
ACCERTAMENTO ESENZIONE
ENTI NON LUCRATIVI
UTILIZZAZIONE
INDIRETTA
LOCAZIONE
REGIME DE MINIMIS
IUS SUPERVENIENS

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 25713/2020 R.G., proposto

DA

"*Asilo Infantile Scuola Materna «Beato Angelo Carletti»*", ente iscritto nel registro delle persone giuridiche presso il Tribunale di Torino col n. 1223, con sede in Chivasso (TO), in persona del presidente del consiglio di amministrazione *tempore*, rappresentato e difeso dall'Avv. Francesco D'Ambrosi, con studio in Padova, e dall'Avv. Massimo Panzarani, con studio in Roma, ove elettivamente domiciliato, giusta procura a mezzo di scrittura privata autenticata nella firma dal Notaio Roberto De Leo da Chivasso (TO) il 24 luglio 2020, rep. n. 166.469, in allegato al ricorso introduttivo del presente procedimento;

RICORRENTE

CONTRO

Comune di Chivasso (TO), in persona del Sindaco *pro tempore*, autorizzato a resistere nel presente procedimento in virtù di deliberazione adottata dalla Giunta Comunale il 5 novembre 2020, n. 214, rappresentato e difeso dall'Avv. Antonio Chiarello

e dall'Avv. Maria Suppa, entrambi con studio in Lecce, elettivamente domiciliati presso l'Avv. Giuseppe Pecorilla, con studio in Roma, giusta procura in margine al ricorso introduttivo del presente procedimento;

CONTRORICORRENTE

avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per il Piemonte il 29 gennaio 2020, n. 143/1/2020; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12 novembre 2025 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

udito il P.M., nella persona del Sostituto Procuratore Generale, Dott.ssa Rosa Maria dell'Erba, che ha concluso per l'accoglimento del quinto motivo, l'assorbimento del settimo motivo e del nono motivo, nonché per il rigetto dei restanti motivi del ricorso;

udito, per l"*Asilo Infantile Scuola Materna «Beato Angelo Carletti»*", l'Avv. Ketti Baraldo, per delega scritta dell'Avv. Francesco D'Ambrosi, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

dato atto che nessuno è comparso per il Comune di Chivasso (TO);

FATTI DI CAUSA

1. L"*Asilo Infantile Scuola Materna «Beato Angelo Carletti»*" ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale per il Piemonte il 29 gennaio 2020, n. 143/1/2020, la quale, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento n. 20/2016 del 26 ottobre 2010 da parte del Comune di Chivasso (TO) per l'omesso versamento dell'ICI relativa all'anno 2011, in relazione ad un fabbricato ubicato nel medesimo Comune e censito in catasto con le particelle 197 sub. 7 - 197 sub. 8 (graffate) del folio 23, del quale l"*Asilo Infantile Scuola*

Materna «Beato Angelo Carletti» aveva concesso in “*locazione*” (secondo la qualificazione datane dalle parti) per la durata di 75 anni ad un canone di € 6,50 per anno (salvo l’ulteriore accollo delle spese di ristrutturazione del sottotetto) – con scrittura privata autenticata nelle firme dal Notaio Alessandro Fochesato da Settimo Torinese (TO) il 17 dicembre 2003, rep. n. 28636, e registrata a Torino il 19 dicembre 2003 al n. 2785 - una porzione (costituita dal piano primo e dal piano secondo) alla Curia Generalizia dell’*Istituto delle Figlie di Santa Maria di Leuca*” per lo svolgimento di attività didattica (asilo-nido) e per residenza delle suore addette all’attività didattica, conservando la residua porzione (piano terreno e piano seminterrato) per lo svolgimento delle attività istituzionali (scuola materna), dopo il diniego dell’annullamento in autotutela (con provvedimento adottato il 2 febbraio 2017, prot. n. 7233), ha parzialmente accolto l’appello proposto dall’*“Asilo Infantile Scuola Materna «Beato Angelo Carletti»* nei confronti del Comune di Chivasso (TO) avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Torino il 10 aprile 2018, n. 441/6/2018, con compensazione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di appello ha parzialmente riformato la decisione di prime cure – che aveva respinto il ricorso originario del contribuente – nel senso di dichiarare il difetto di legittimazione passiva dell’Agenzia delle Entrate nel giudizio di prime cure e di annullare le statuizioni relative alle sanzioni amministrative, confermando che l’instaurazione del contraddittorio preventivo non fosse indispensabile per la validità dell’atto impositivo; che i presupposti per il riconoscimento alla contribuente dell’esenzione prevista dall’art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, non sussistessero in relazione

all'anno di riferimento, ostendovi l'utilizzazione indiretta (mediante concessione in locazione) di una porzione dell'immobile da parte dell'ente proprietario.

3. Il Comune di Chivasso ha resistito con controricorso.

4. Con ordinanza interlocutoria, valutando la rilevanza nomofilattica della questione concernente l'applicabilità del regime *de minimis*, con particolare riguardo alla relazione tra l'esenzione da ICI e la disciplina euro-unitaria degli aiuti di Stato, così come risultante dalla decisione n. 2023/2103/UE della Commissione Europea del 3 marzo 2023, che è stata *medio tempore* oggetto di recepimento interno da parte dell'art. 16-bis del d.l. 16 settembre 2024, n. 131, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 2024, n. 166 ("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"), il collegio ha rinviato la causa a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza.

5. Il P.M. ha depositato conclusioni scritte, che sono state confermate in pubblica udienza.

6. Il ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ., insistendo «per l'accoglimento del ricorso e la statuizione di compatibilità dell'esenzione goduta con il mercato interno all'Unione in quanto rientrante nell'alveo dei cc.dd. aiuti «de minimis» legittimi».

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso è affidato ad otto motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 97 e 111 Cost., 51 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo

comma, n. 4), cod. proc. civ., per essere stato erroneamente affermato dal giudice di secondo grado che i componenti del collegio giudicante di prime cure non avevano l'obbligo di astenersi dalla decisione del ricorso originario, avendo già deciso nella medesima composizione in precedente controversia tra le medesime parti su altra annualità dell'ICI.

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 111 Cost., 132, secondo comma, n. 4), cod. proc. civ., e 36, comma 2, n. 4), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., per essere stata erroneamente respinta dal giudice di secondo grado l'eccezione di nullità della sentenza di primo grado per difetto di motivazione, asserendo «*che poi, il Giudice di 1° grado abbia adoperato il sistema (moderno) del "taglia ed incolla" è fatto del tutto irrilevante, l'importante è che tale metodica sia sempre - e qui lo è - suffragata da logica motivazione*».

1.3 Con il terzo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 41 della Carta di Nizza, 24 e 97 Cost., 5, 6, 7, 10, comma 1, e 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, 11, comma 3, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, e 1 della legge 7 agosto 1990, n. 241, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., per essere stata erroneamente esclusa dal giudice di secondo grado l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo nel procedimento di adozione dell'atto impositivo in materia di ICI.

1.4 Con il quarto motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 111, sesto comma, Cost., 132, secondo comma, n. 4), cod. proc. civ., e 36, comma 2, n. 4), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., per essere stato deciso l'appello

dal giudice di secondo grado con una “*duplice*” motivazione apparente, avendo confermato «*la correttezza delle statuzioni rese dai primi giudici proprio (e solo) sulla scorta degli «ampi rinvii alla giurisprudenza della Cassazione sull'argomento», giungendo addirittura a negare la sussistenza della denunciata «motivazione carente» della sentenza di primo grado*», i cui giudici, «*dopo aver menzionato i principi espressi dalle sentenze richiamate, avevano omesso completamente qualsivoglia attività di sussunzione della fattispecie concreta in quella astratta, limitandosi ad affermare del tutto apoditticamente che «non ricorrono gli estremi per l'esenzione trattandosi di immobili utilizzati e destinati non esclusivamente allo svolgimento di attività didattiche»*».

1.5 Con il quinto motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, lett. d) e i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 1362, 1363, 1571 e 1803 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., per essere stato erroneamente escluso dal giudice di secondo grado «*il requisito della c.d. «utilizzazione diretta» dell'immobile di proprietà della ricorrente in ragione: 1) dell'asserito affidamento della gestione del «servizio didattico» alle religiose; 2) della pretesa «locazione» dell'edificio adibito a scuola materna e asilo nido»*».

1.6 Con il sesto motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 39 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, 2697 cod. civ., 115 e 116 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., per essere stata confermata dal giudice di secondo grado la decisione di prime cure senza operare alcuna approfondita disamina logica

e giuridica dell'appello, in ragione dell'omessa valutazione delle prove documentali offerte in giudizio dalla contribuente (in particolare, della convenzione stipulata il 16 maggio 2007 e gli statuti degli enti coinvolti), non tenendo conto della gestione diretta da parte del ricorrente all'interno dell'immobile di sua proprietà dell'attività di scuola materna.

1.7 Con il settimo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art.112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ, per essere stato omesso dal giudice di secondo grado di pronunciarsi sul motivo di appello circa l'erroneo disconoscimento dell'esenzione in presenza dei requisiti previsti dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

1.8 Con l'ottavo motivo, si denuncia violazione dell'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in combinato disposto con l'art. 39, comma 1, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado l'assorbimento implicito dell'eccezione relativa alla natura non esclusivamente commerciale dell'attività svolta.

2. Il primo motivo ed il secondo motivo – la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta per la comune attinenza (seppure sotto profili differenti) alla questione della motivazione *per relationem* ad un precedente conforme dello stesso collegio in composizione parzialmente coincidente – sono infondati.

2.1 Il ricorrente si duole per il rigetto della «*richiesta di valutazione dell'opportunità di modificare la composizione del Collegio giudicante*», con la motivazione che due dei suoi

componenti (uno anche in veste di relatore ed estensore) avevano partecipato alla decisione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Torino il 22 giugno 2017, n. 840/6/2017, la quale aveva rigettato il ricorso avverso l'avviso di accertamento n. 377/2015 del 17 dicembre 2015 da parte del Comune di Chivasso (TO) con riguardo all'ICI relativa all'anno 2010, in quanto «*dalla lettura della sentenza depositata all'esito del giudizio di primo grado è emersa l'assoluta fondatezza del timore paventato dalla contribuente nella richiesta prodotta sub doc. 13: il relatore, Cuomo Bruno, infatti, nel ribadire «la motivazione di cui alla sua precedente decisione (sent. 840/17), concernente la medesima controversia relativamente all'anno d'imposta 2010», senza avere la minima cura di adattarne il contenuto al nuovo giudizio, si è limitato ad operare un mero "copia e incolla" della stessa».*

A suo dire: «*Nel ricorso in appello, (...) la contribuente ha eccepito la «nullità della sentenza perché adottata, in violazione del diritto alla terzietà del giudice, da un collegio che aveva già conosciuto della controversia» (...). Detta eccezione è stata respinta dalla CTR Piemonte in ragione della tassatività dei casi di «doverosa astensione di giudici» contemplati dall'art. 51 c.p.c. e della non riconducibilità agli stessi della conoscenza della controversia per averla già decisa con riferimento ad «altra annualità»».*

2.2 Per costante giurisprudenza di questa Corte, i casi di astensione obbligatoria del giudice stabiliti dall'art. 51 cod. proc. civ., ai quali corrisponde il diritto di ricusazione delle parti, in quanto incidono sulla capacità del giudice, determinando una deroga al principio del giudice naturale precostituito per legge, sono di stretta interpretazione e non

sono, pertanto, suscettibili di applicazione per via di interpretazione analogica (tra le tante: Cass., Sez. 1[^], 29 settembre 2017, n. 22930; Cass., Sez. 2[^], 5 giugno 2019, n. 15268; Cass., Sez. 6[^]-Lav., 15 luglio 2021, n. 20300; Cass., Sez. 1[^], 17 maggio 2022, n. 15878; Cass., Sez. 2[^], 6 ottobre 2023, n. 28205; Cass., Sez. 2[^], 16 dicembre 2024, n. 32756). Ne consegue che l'obbligo di astensione sancito dal n. 4) del citato articolo nei confronti del giudice che abbia conosciuto della causa come magistrato in altro grado del processo - rivolto ad assicurare la necessaria alterità del giudice chiamato a decidere, in sede di impugnazione, sulla medesima *res iudicanda* nell'unico processo - non può essere inteso nel senso di operare in un nuovo e distinto procedimento.

Pertanto, si può desumere che non sussiste obbligo di astensione per il giudice nel caso in cui abbia già giudicato una controversia analoga od anche identica, giacché tale situazione non è di ostacolo ad una valutazione imparziale della lite, attesa l'assenza nel nostro ordinamento del principio della vincolatività del precedente giurisprudenziale e considerata la sussistenza, invece, delle possibilità del riesame della questione sotto altri profili e secondo nuove ragioni prospettate dalle parti (tra le tante: Cass., Sez. Lav., 23 febbraio 2006, n. 4024; Cass., Sez. Un., 16 giugno 2009, n. 13997; Cass., Sez. Un., 20 settembre 2022, n. 27420), ancorché la controversia riguardi le stesse parti ed implichи la risoluzione di identiche questioni (tra le tante: Cass., Sez. Un., 8 ottobre 2001, n. 12345; Cass., Sez. 1[^], 29 settembre 2017, n. 22930; Cass., Sez. 2[^], 5 giugno 2019, n. 15268; Cass., Sez. 6[^]-Lav., 15 luglio 2021, n. 20300; Cass., Sez. 1[^], 17 maggio 2022, n. 15878; Cass., Sez. 2[^], 6 ottobre 2023, n. 28205; Cass., Sez. 2[^], 16 dicembre 2024, n. 32756).

2.3 Né è sintomatica di un qualche condizionamento del precedente conforme sul collegio giudicante il ricorso (da parte dell'estensore) alla tecnica scritturale del “*copia e incolla*” (con l’adeguamento della motivazione posta a base della pregressa decisione alle peculiarità della nuova fattispecie *sub iudice*), giacché il recepimento letterale in una sentenza delle argomentazioni contenute in altra sentenza è consentito per ragioni di economia processuale e di semplificazione redazionale, in funzione dell’accorciamento dei tempi di stesura dei provvedimenti giudiziari, sempreché la riproduzione sia esplicita e la motivazione contenga un cenno univoco all’identità o all’analogia delle situazioni di fatto e delle questioni di diritto.

Difatti, nell’ipotesi frequente di reiterazione del *thema litigandum* (anche tra le medesime parti), il richiamo alla motivazione del trascorso *decisum* può essere, comunque, frutto di una libera ed autonoma valutazione della vicenda successiva da parte del giudicante, che non si limiti ad una mera duplicazione del testo letterale, ma spieghi (seppure in modo sommario) come la sovrapponibilità delle fattispecie giustifichi la ripetizione delle decisioni.

Peraltro, si rammenta che l’art. 118, primo comma, disp. att. cod. proc. civ. (nel testo novellato dall’art. 5, comma 5, del d.lgs. 18 luglio 2009, n. 69), dispone che: «*La motivazione della sentenza di cui all’articolo 132, secondo comma, numero 4), del codice consiste nella succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, anche con riferimento a precedenti conformi*

In proposito, si è detto che, la motivazione *per relationem* della sentenza (attraverso il richiamo a precedenti conformi), ai sensi dell’art. 118, primo comma, disp. att. cod. proc. civ., può fondarsi

anche su precedenti di merito, e non solo di legittimità, allo scopo di massimizzare, in una prospettiva di riduzione dei tempi di definizione delle controversie, l'utilizzazione di riflessioni e di schemi decisionali già compiuti per casi identici o caratterizzati dalla decisione di identiche questioni (Cass., Sez. Lav., 6 settembre 2016, n. 17640; Cass., Sez. 5[^], 31 gennaio 2019, n. 2169; Cass., Sez. 3[^], 20 ottobre 2021, n. 29017; Cass., Sez. 6[^]-Trib., 16 febbraio 2023, n. 4880; Cass., Sez. Trib., 26 settembre 2024, n. 25750; Cass., Sez. 2[^], 3 ottobre 2025, n. 26708).

Si è, altresì, specificato che, in forza del novellato art. 118, primo comma, disp. att. cod. proc. civ., è consentita la motivazione della sentenza mediante rinvio ad un precedente del medesimo ufficio, sempre che, al fine di rendere comunque possibile ed agevole il controllo della motivazione, si dia conto dell'identità contenutistica della situazione di fatto e di diritto tra il caso deciso dal precedente e quello oggetto di decisione (Cass., Sez. Lav., 22 maggio 2012, n. 8053; Cass., Sez. 5[^], 7 dicembre 2016, n. 25099; Cass., Sez. 1[^], 23 novembre 2018, n. 30501; Cass., Sez. 2[^] 18 settembre 2019, n. 23322; Cass., Sez. 6[^]-Lav., 16 dicembre 2020, n. 28690; Cass., Sez. 6[^]-Lav., 3 marzo 2021, n. 5846; Cass., Sez. Lav., 20 maggio 2024, n. 13994).

2.4 Nella specie, quindi, la sentenza impugnata si è uniformata a tali principi, argomentando, con motivazione adeguata – per la sua completezza - al canone del “*minimo costituzionale*”, che: «*Questo Collegio d'Appello reputa del tutto infondata l'eccezione preliminare e processuale dell'obbligo di astensione dei Giudici di 1° grado in quanto "erano già a conoscenza" del contenzioso tra i medesimi soggetti nell'anno antecedente a quello in esame. L'art. 51 cpc disciplina in maniera chiara e*

tassativa i casi di doverosa astensione dei Giudici e tra essi quello di "conoscere", in quanto per altra annualità tra i medesimi soggetti del processo, non è affatto contemplato. Diversamente ragionando, nel senso di portare ad estrema conseguenza l'assunto dell'appellante, in tutti i casi di "precedenti" simili tra le vertenze e tra soggetti parti in causa si avrebbe una paralisi pressoché completa della giurisdizione, che vorrebbe dire "negazione della Giustizia". Ovviamente, per i Giudici, qualsivoglia sia la giurisdizione (penale, civile, amministrativa, contabile e tributaria) in cui operano; ogni controversia, anche tra le stesse parti del processo, è una "storia a sé" e, dunque, il giudizio deve sempre essere libero da condizionamenti di tipo "pregiudiziale", ma non c'è dubbio che i "precedenti", anche in sistemi di "civil law" come il nostro, hanno importanza e rilievo, purché adeguatamente motivati».

3. Il terzo motivo è infondato.

3.1 La censura trascura di considerare, anche alla luce dell'esegesi proposta dal giudice delle leggi (Corte Cost., 21 marzo 2023, n. 47), che l'obbligo generale di contraddittorio preventivo esiste unicamente per i c.d. "*tributi armonizzati*", mentre per i c.d. "*tributi non armonizzati*" occorre una specifica previsione normativa. Difatti, in tema di tributi "*non armonizzati*" (come l'IRPEF, l'IRAP, le imposte di registro, ipotecaria e catastale, i tributi locali), l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio nel corso del procedimento non sussiste per gli accertamenti c.d. "*a tavolino*", per cui non si pone la questione di un'eventuale inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212; tuttavia, tale principio non vale per i tributi "*armonizzati*" come l'IVA, ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia

valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6^{^-5}, 29 ottobre 2018, n. 27420; Cass., Sez. 6^{^-5}, 5 novembre 2020, n. 24793; Cass., Sez. 5[^], 29 dicembre 2020, n. 29726; Cass., Sez. 5[^], 6 luglio 2021, nn. 19176 e 19177; Cass., Sez. 5[^], 23 maggio 2022, n. 16481; Cass., Sez. Trib., 4 dicembre 2023, n. 33699; Cass., Sez. Trib., 6 marzo 2024, n. 6094; Cass., Sez. Trib., 23 maggio 2025, n. 13818; Cass., Sez. Trib., 10 giugno 2025, n. 15522; Cass., Sez. Un., 25 luglio 2025, n. 21271).

3.2 Viceversa, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione *ex ante* in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova *di resistenza*", senza distinguere tra tributi armonizzati e non armonizzati (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 15 gennaio 2019, nn. 701 e 702; Cass., Sez. 5[^], 30 marzo 2021, n. 8718; Cass., Sez. 6^{^-5}, 23 novembre 2021, n. 36118; Cass., Sez. 5[^], 23 maggio 2022, n. 16481; Cass., Sez. Trib., 17 novembre 2023, n. 31997; Cass., Sez. Trib., 28 febbraio 2024, n. 5269; Cass., Sez. Trib., 10 giugno 2025, n. 15522).

Nella specie, comunque, esulandosi dal campo dei c.d. "*tributi armonizzati*", in assenza di una specifica previsione della disciplina nazionale, non può affermarsi l'esistenza di un obbligo di contraddittorio preventivo, la cui mancanza possa invalidare l'avviso di accertamento. Né quest'ultimo è stato

preceduto da una verifica fiscale con accesso presso la sede della contribuente, rispetto alla verbalizzazione delle cui risultanze si ponesse l'esigenza di tutelare l'esercizio del diritto di difesa mediante la comunicazione di osservazioni e richieste da rimettersi alla valutazione dell'ente impositore.

4. Il quarto motivo è infondato.

4.1 La censura attinge le «*statuzioni contenute a pagina 5, quarto, quinto e sesto capoverso, laddove si legge: «Ebbene, la sentenza di 1° grado aveva ben inteso e, poi, ha argomentato il respingimento nel merito del ricorso dell'Asilo, con gli ampi rinvii alla giurisprudenza della Cassazione sull'argomento, in particolare, all'interpretazione "rigida" circa la circostanza che per fruire dell'esenzione soggettiva ed oggettiva dall'ICI ex art. 7 D.Lgs. n. 504/1992 deve esserci /"utilizzo diretto" del bene, cioè dell'immobile, da parte del soggetto che svolge l'attività didattica» e ancora «È ben vero che l'interpretazione più restrittiva o rigida della Cassazione sull'argomento e sposata dal Giudice di 1° grado non è uniforme, nel senso che è controbilanciata da copiosa giurisprudenza di merito e della Cassazione di tipo "estensiva", ma non si può criticare come motivazione carente la sentenza della CTP di Torino qui impugnata»».*

A dire del ricorrente, «*posto che nella sentenza di primo grado i giudici torinesi avevano omesso qualsivoglia specifica valutazione dei fatti rilevanti della causa, omettendo la ricostruzione precisa della fattispecie concreta ai fini della sussunzione in quella astratta, non pare potersi negare l'error in procedendo commesso dalla CTR Piemonte allorquando ha preteso di motivare la propria statuzione limitandosi semplicemente ad operare un rinvio a quanto «argomentato» dai giudici di prime cure».* Per cui: «*Se nulla era stato*

argomentato "a monte", nulla potrà dirsi motivato - nonostante il richiamo - "a valle"».

4.2 Ferme le considerazioni già espresse nello scrutinio del primo motivo e del secondo motivo in relazione al richiamo del precedente conforme, si rammenta che, nel processo tributario, la motivazione di una sentenza può essere redatta per *relationem* rispetto ad un'altra sentenza non ancora passata in giudicato, purché resti "autosufficiente", riproducendo i contenuti mutuati e rendendoli oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa, anche se connessa, causa, in modo da consentire la verifica della sua compatibilità logico-giuridica; la sentenza è, invece, nulla, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., qualora si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento e non sia, pertanto, possibile individuare le ragioni poste a fondamento del dispositivo (tra le tante: Cass., Sez. 6^{^-5}, 8 gennaio 2015, n. 107; Cass., Sez. 6^{^-5}, 6 marzo 2018, n. 5209; Cass., Sez. 6^{^-5}, 15 febbraio 2021, n. 3867; Cass., Sez. 5[^], 4 gennaio 2022, n. 11; Cass., Sez. Trib., 7 dicembre 2023, n. 34252; Cass., Sez. Trib., 25 ottobre 2024, n. 27718; Cass., Sez. Trib., 23 luglio 2025, n. 20875).

In particolare, la sentenza di appello può essere motivata per *relationem*, purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna

valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (tra le tante: Cass., Sez. 1^, 5 agosto 2019, n. 20883; Cass., Sez. 3^, 3 febbraio 2021, n. 2397; Cass., Sez. 5^, 26 novembre 2021, n. 36895; Cass., Sez. 5^, 20 dicembre 2021, n. 40697; Cass., Sez. 5^, 11 gennaio 2022, n. 478; Cass., Sez. Trib., 7 dicembre 2023, n. 34252; Cass., Sez. Trib., 19 novembre 2024, n. 29779; Cass., Sez. Trib., 23 luglio 2025, n. 20875). Dunque, si deve considerare nulla la sentenza di appello motivata *per relationem* alla sentenza di primo grado, qualora la laconicità della motivazione non consenta di appurare che alla condivisione della decisione di prime cure il giudice d'appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame, previa specifica ed adeguata considerazione delle allegazioni difensive, degli elementi di prova e dei motivi di appello (tra le tante: Cass., Sez. 6^‐5, 30 novembre 2021, n. 37486; Cass., Sez. 5^, 4 gennaio 2022, n. 11); per cui, si deve valutare l'adeguatezza della sentenza impugnata che, nel dare atto dei motivi di appello proposti dalla parte e delle ragioni del *decisum* di prime cure, per un verso, abbia mostrato di condividere le conclusioni raggiunte dal primo giudice, così risultando legittimamente motivata *per relationem* e, per il resto, abbia disatteso implicitamente il motivo di gravame in trattazione, fondando la decisione su una costruzione logico-giuridica con detto motivo incompatibile (tra le tante: Cass., Sez. Un., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. Un., 20 marzo 2017, n. 7074; Cass., Sez. 6^‐5, 21 settembre 2017, n. 22022; Cass., Sez. Lav., 25 ottobre 2018, n. 27112; Cass., Sez. Lav., 5 novembre 2018, n. 28139; Cass., Sez. 1^, 5 agosto 2019, n. 20883; Cass., Sez. 5^, 20 dicembre 2021, n. 40697; Cass., Sez. 6^‐5, 30 novembre 2021, n. 37486; Cass., Sez. 5^, 11 gennaio 2022,

n. 478; Cass., Sez. Trib., 12 dicembre 2023, n. 34764; Cass., Sez. Trib., 11 dicembre 2024, n. 31935; Cass., Sez. Trib., 23 luglio 2025, n. 20875), ovvero abbia reso proprie le argomentazioni del primo giudice e, così, espresso, sia pure *sintetim*, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti (Cass., Sez. 5^a, 26 novembre 2021, nn. 36895 e 36896).

4.3 Secondo il tenore della censura, il giudice di appello avrebbe fatto ricorso ad una doppia motivazione *per relationem* (fattispecie più frequente per gli atti preparatori degli atti impositivi – da ultima: Cass., Sez. Trib., 19 novembre 2024, n. 29808), che è consentita purché la sentenza richiamante, sia pure in modo sintetico, riporti le argomentazioni esposte dalla sentenza indirettamente richiamata e dia conto delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente. Altrimenti, la catena dei richiami non consente di ricostruire in modo agevole, chiaro ed univoco la motivazione della sentenza impugnata (Cass., Sez. Trib., 30 luglio 2025, n. 21962).

4.4 Nella specie, la sentenza impugnata ha rinviato alla motivazione della sentenza di prime cure, la quale, a sua volta, non si era limitata al passivo richiamo – oltre che al proprio precedente (sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Torino il 22 giugno 2017, n. 840/6/2017) - a massime della giurisprudenza di legittimità, ma aveva autonomamente e dettagliatamente argomentato su ciascuna delle questioni controverse (contraddittorio preventivo,

motivazione dell'avviso di accertamento, requisiti per l'esenzione). Per cui, la duplice *relatio* non compromette la sufficienza motivazionale della sentenza impugnata, essendo stato integrato il rinvio diretto ed indiretto ai precedenti con la pertinente enunciazione di considerazioni idonee a sorreggere, per l'intrinseca coerenza dell'articolato complessivo, il parziale accoglimento dell'appello, disattendendo sia il motivo attinente al contraddittorio endo-procedimentale («*Pure infondata è la critica dell'appellante, peraltro, già introdotta nel ricorso in 1° grado, sull'illegittimità della "necessarietà del c.d. "contraddittorio preventivo" nella vertenza ·in oggetto. Sull'argomento, già il Giudice di 1° grado, aveva tra le tesi che si confrontano sul punto ed aventi a fondamento i principi di cui all'art. 12, principalmente, ma non solo, della Legge n. 212/2000 e, a monte, quelli costituzionali, in particolare agli artt. 24 e 97 Cost., ampiamente motivato, con rimandi alla giurisprudenza di Cassazione, anche a SS.UU., il c.d. stato dell'arte sul punto e cioè, in ·estrema sintesi, la non necessità del c.d. contraddittorio preventivo in presenza di tributi "non armonizzati", qual era, appunto, il tributo locale ICI»), sia il motivo attinente al disconoscimento dell'esenzione per gli enti non lucrativi («*Va, però, per la rilevanza della questione nel presente contenzioso, osservato che il gran dibattito che a partire dal 2005/2006 si è sviluppato soprattutto a livello giurisprudenziale, specie 'di Cassazione e di Corte di Giustizia U.E. sul diritto all'esenzione dei tributi, per quanto qui interessa "locali" (ICI, IMU, tassa raccolta e smaltimento rifiuti, ecc.), per gli "enti- latu sensu- non commerciali", dunque, compresi gli "enti" dediti alla "didattica" e alle "congregazioni religiose", quindi, gli "enti" "Asilo" e "Suore", ha mutato e di molto l'approccio mentale e sostanziale al tema, diversamente da**

quanto accadeva ante gli anni 2005/06, sull'esenzione dai tributi, quale "eccezione" alla "regola" dell'imposizione. Infatti, vincoli europei sui c.d. aiuti di Stato, da ultimo, vedasi il caso "Montessori" (sentenza n. 6 del 6/11/2018, da C/622 a C/624 della Corte di Giustizia E.U.) hanno, come detto sopra, mutato l'approccio mentale, prima, normativo e giurisprudenziale, poi, su attività, come quella didattica e delle congregazioni religiose, svolte da "enti non commerciali". Ebbene, la sentenza di 1° grado aveva ben inteso e, poi, ha argomentato il respingimento nel merito del ricorso dell'Asilo, con gli ampi rinvii alla giurisprudenza della Cassazione sull'argomento, in particolare, all'interpretazione "rigida" circa la circostanza che per fruire dell'esenzione soggettiva ed oggettiva dall'ICI ex art. 7 D. Lgs n. 504/1992 deve esserci l'"utilizzo diretto" del bene, cioè dell'immobile, da parte del soggetto che svolge l'attività didattica. In definitiva, il Giudice di 1° grado ha appurato che nel caso di specie aveva ragione il Comune di Chivasso nell'aver riscontrato la divaricazione soggettiva tra "ente proprietario della struttura immobiliare", cioè Asilo e "ente gestore del servizio didattico", cioè Suore, alla luce dei documenti di causa, sul contratto di locazione e sul relativo canone (allegato n. 3-bis degli atti processuali); sul regolamento della scuola materna; sul piano dell'offerta formativa (allegati nn. 6 e 7 del fascicolo processuale) e, pertanto, nella non fruibilità da parte di Asilo dell'esenzione dall'ICI»).

5. Prima ancora di scrutinare *singulatim* i restanti motivi, il collegio è chiamato a verificare l'incidenza sulla presente controversia dello *ius superveniens*, avendosi riguardo alla decisione n. 2023/2103/UE della Commissione Europea del 3 marzo 2023, che è stata *medio tempore* oggetto di

recepimento interno da parte dell'art. 16-bis del d.l. 16 settembre 2024, n. 131, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 2024, n. 166.

5.1 Come è noto, la decisione n. 2013/284/UE della Commissione Europea del 19 dicembre 2012 aveva stabilito (art. 1) che: «*L'aiuto di Stato accordato sotto forma di esenzione dall'ICI, concesso a enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92, illecitamente posto in essere dall'Italia in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, è incompatibile con il mercato interno».*

5.2 Indi, la sentenza depositata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea il 6 novembre 2018, cause riunite C-622/16 P - C-623/16 P, C-624/16, *Scuola Elementare Maria Montessori S.r.l. vs. Commissione Europea ed altri*, ha chiarito che l'ordine di recupero di un aiuto illegale è la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalità e che diversamente si farebbero perdurare gli effetti anticoncorrenziali della misura, precisando che le decisioni della Commissione dell'Unione Europea volte ad autorizzare o vietare un regime nazionale hanno portata generale.

5.3 Su tali premesse, ritenendo (§ 111) che «*le autorità italiane non abbiano dimostrato l'impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti illegali concessi mediante l'esenzione dall'ICI. In tali circostanze, il recupero è la normale conseguenza dell'accertamento di un aiuto di Stato illegale nella decisione finale»* la decisione n. 2023/2103/UE della Commissione Europea del 3 marzo 2023, aveva ordinato (art. 1) che: «*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», pur con l'attenuazione "fisiologica" (artt. 2 e 3) che: «*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 (37) o dell'articolo 2 del regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio, a seconda di quale sia applicabile al momento della concessione dell'aiuto»; e che: «*L'aiuto individuale concesso nel quadro del regime di cui all'articolo 1 che, al momento della concessione, soddisfa le condizioni di un regolamento adottato a norma dell'articolo 1 del regolamento (UE) 2015/1588 o dell'articolo 1 del regolamento (CE) n. 994/98 o da qualunque altro regime di aiuti autorizzato, è compatibile con il mercato interno fino a concorrenza dell'intensità di aiuto massima applicabile a detto tipo di aiuti».***

5.4 Al fine di assicurare, nell'ottica del recepimento interno, l'applicazione «*della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 6 novembre 2018, relativa 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*», l'art. 16-bis del d.l. 16 settembre 2024, n. 131, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 2024, n. 166, ha previsto, per un verso (comma 1), che «*i soggetti passivi, che abbiano presentato la dichiarazione per l'imposta municipale propria e per il tributo per i servizi indivisibili per gli enti non commerciali (IMU/TASI ENC) in almeno uno degli anni*

2012 e 2013, recante l'indicazione di un'imposta a debito superiore a 50.000 euro annui, o che comunque siano stati chiamati a versare, anche a seguito di accertamento da parte dei Comuni, un importo superiore a 50.000 euro annui, presentano, esclusivamente in via telematica, la dichiarazione per il recupero dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) relativamente al periodo dal 2006 al 2011, secondo il modello approvato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei Comuni italiani, con il quale sono stabilite anche le modalità di trasmissione della dichiarazione e di messa a disposizione della stessa ai Comuni», per altro verso (commi 2 e 3) che tale versamento non deve essere «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. ovvero «se l'ammontare dell'aiuto soddisfa i requisiti stabiliti da un regolamento europeo che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, ovvero se integra la compensazione di obblighi di servizio pubblico o la remunerazione della fornitura di servizi di interesse economico generale esentata dalla notifica alla Commissione europea, secondo le condizioni e i requisiti prescritti dalla disciplina europea in materia, in applicazione dell'articolo 106, paragrafo 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea».

5.5 Dunque, alla luce di un armonico coordinamento del diritto unionale e del diritto nazionale, si pone l'esigenza di bilanciare il sollecito recupero dell'ICI relativa alle annate suindicate (in quanto "aiuto di stato illegale") con la tolleranza accordata al

regime esonerativo *de minimis* (in quanto “*aiuto di stato legale*”), in forza, dapprima, del regolamento n. 994/98/CE del Consiglio Europeo del 7 maggio 1998, e, poi, del regolamento n. 1407/2013/UE della Commissione Europea del 18 dicembre 2013, entro la soglia massima di € 200.000,00 nell’arco di un triennio.

Per cui, per effetto dello *ius superveniens*, i contribuenti obbligati al pagamento dell’ICI relativa al periodo compreso dall’anno 2006 all’anno 2011 possono beneficiare dell’esonero dal recupero (anche in sede giudiziale) nei limiti delle «*soglie di aiuto*», sempre che l’esenzione sia stata indebitamente invocata rispetto all’esercizio di un’attività svolta con modalità commerciali e, quindi, con finalità imprenditoriale (art. 2082 cod. civ.), rientrando potenzialmente nella sfera interdetta dall’art. 107 del Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea.

In definitiva, il richiamato art. 16-*bis* del d.l. 16 settembre 2024, n. 131, lascia aperta agli enti non lucrativi la possibilità che il versamento possa essere escluso se nel periodo di riferimento gli “*aiuti*” percepiti siano contenuti nei limiti *de minimis*. Quindi, il versamento dell’ICI relativa agli anni 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 può essere scongiurato se il *quantum* dovuto non supera il limite di € 200.000,00 in tre anni.

5.6 Pertanto, nella fattispecie in decisione, va fatta applicazione del principio secondo cui, nel giudizio di legittimità, lo *ius superveniens*, che introduca una nuova disciplina del rapporto controverso, può trovare di regola applicazione solo alla duplice condizione che, da un lato, la sopravvenienza sia posteriore alla proposizione del ricorso per cassazione, e ciò perché, in tale ipotesi, il ricorrente non ha

potuto tener conto dei mutamenti operatisi successivamente nei presupposti legali che condizionano la disciplina dei singoli casi concreti; e, dall'altro lato, la normativa sopraggiunta sia pertinente rispetto alle questioni agitate nel ricorso, posto che i principi generali dell'ordinamento in materia di processo per cassazione - e soprattutto quello che impone che la funzione di legittimità sia esercitata attraverso l'individuazione delle censure espresse nei motivi di ricorso e sulla base di esse - impediscono di rilevare d'ufficio (o a seguito di segnalazione fatta dalla parte mediante memoria difensiva) regole di giudizio determinate dalla sopravvenienza di disposizioni, ancorché dotate di efficacia retroattiva, afferenti ad un profilo della norma applicata che non sia stato investito, neppure indirettamente, dai motivi di ricorso e che concernano, quindi, una questione non sottoposta al giudice di legittimità (Cass., Sez. Lav., 1 ottobre 2012, n. 16642; Cass., Sez. 5[^], 24 luglio 2018, n. 19617). Per cui, ove la nuova situazione di diritto obiettivo (che può conseguire, oltre che all'entrata in vigore o alla dichiarazione di illegittimità costituzionale di una norma di legge, anche alla decisione di organismi comunitari) richieda accertamenti di fatto non necessari alla stregua della precedente disciplina, questi debbono essere compiuti in sede di merito, al qual fine, ove il processo si trovi nella fase di cassazione, deve disporsi il rinvio della causa al giudice di appello (tra le tante: Cass., Sez. Lav., 17 marzo 2005, n. 5888; Cass., Sez. 5[^], 19 gennaio 2018, n. 1325; Cass., Sez. 5[^], 7 agosto 2020, n. 16812; Cass., Sez. Lav., 8 aprile 2024, n. 9396; Cass., Sez. Trib., 9 dicembre 2024, n. 31648).

Così, la sopravvenuta decisione della Commissione Europea è immediatamente applicabile, trattandosi, ai sensi dell'art. 288 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, di atto

normativo vincolante e, dunque, di *ius superveniens*, sicché 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 (Cass., Sez. Lav., 30 giugno 2016, n. 13458; Cass., Sez. 5^, 17 dicembre 2019, n. 33319; Cass., Sez. 5^, 27 aprile 2021, n. 11038; Cass., Sez. 5^, 12 luglio 2022, n. 22046; Cass., Sez. Trib., 1 agosto 2024, n. 21722; Cass., Sez. Trib., 20 settembre 2024, n. 25273; Cass., Sez. Trib., 22 marzo 2025, n. 7681).

5.7 Con specifico riferimento, poi, all'incidenza delle sopravvenienze normative di fonte unionale sul regime *de minimis*, questa Corte ha avuto modo di precisare, per un verso, che, trattandosi di accertamento in fatto, spetta al giudice di merito valutare la sussistenza delle condizioni che, secondo la sopravvenuta decisione della Commissione dell'Unione Europea, fanno ritenere comunque compatibili gli aiuti in esame con il mercato interno, ai sensi dell'art. 107, par. 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, e, per altro verso, che la prova delle circostanze presupposte è a carico del soggetto che invoca il beneficio fiscale, ma l'applicazione dello *ius superveniens*, rappresentato dalla vincolante decisione della Commissione dell'Unione Europea, che è sopravvenuta nel corso del giudizio di appello, e la sua diretta incidenza sulla decisione della lite, nel determinare la cassazione della sentenza impugnata, consentono alle parti l'esibizione, in sede di rinvio, di quei documenti prima non ottenibili ovvero l'accertamento di quei fatti che in base alla precedente disciplina non erano indispensabili, ma che

costituiscono il presupposto per l'applicazione della nuova regola giuridica (in termini: Cass., Sez. 6[^]-5, 26 giugno 2019, n. 17199; Cass., Sez. 5[^], 17 dicembre 2019, n. 33319; Cass., Sez. 6[^]-5, 27 ottobre 2021, n. 30249; Cass., Sez. Trib., 10 ottobre 2022, n. 29503; Cass., Sez. Trib., 22 novembre 2023, n. 32369; Cass., Sez. Trib., 11 dicembre 2024, n. 31976; Cass., Sez. Trib., 22 marzo 2025, n. 7681).

6. Dunque, anche considerando la sopravvenienza della suddetta decisione in corso di causa, l'accertamento positivo sull'esistenza delle condizioni per l'esclusione dal recupero degli aiuti di Stato non può che essere demandato al giudice di merito (in caso speculare: Cass., Sez. Trib., 14 maggio 2025, n. 12928).

A tal fine, in relazione all'apprezzamento dei requisiti stabiliti dall'art. 16-bis, comma 2, del d.l. 6 settembre 2024, n. 131, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 2024, n. 166, il giudice del rinvio dovrà tenere conto che:

- l'art. 7 del regolamento n. 1407/2013/UE (regolamento adottato sulla base giuridica dell'art. 2 del regolamento n. 994/98/CE) 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 ricorrono 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 ricorrono 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»;

- tale disposizione, nel richiamare i previgenti regolamenti *de minimis* (n. 69/2001/CE e n. 1998/2006/CE, entrambi adottati, così come il regolamento n. 1407/2013/UE, sulla medesima base giuridica offerta dal regolamento n. 994/98/CE, a sua volta testualmente richiamato dall'art. 2 della decisione n. 2023/2103), ha espressamente confermato la legittimità degli aiuti *de minimis* già concessi (in quanto esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, par. 3, del Trattato di funzionamento dell'Unione Europea, non ricorrendo «*tutti i criteri di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato*») che, pertanto, possono essere ricondotti alla disciplina (retroattiva) del nuovo regolamento;

- secondo le indicazioni rinvenienti dagli stessi regolamenti sopra ricordati (*considerando* n. 5 del regolamento n. 69/2001/CE; *considerando* n. 9 del 1998/2006/CE; *considerando* n. 10 del regolamento n. 1407/2013/UE), la soglia di aiuto (predeterminata in € 200.000,00 dall'art. 3, par. 2, del regolamento n. 1407/2013/UE, così come dall'art. 2, par. 2, del regolamento n. 1998/2006/CE) va ascritta «*nell'arco di tre esercizi finanziari*» e che il triennio in questione rileva quale periodo mobile (Cass., Sez. Trib., 27 dicembre 2024, n. 34530)

nel senso che (come precisato nei predetti consideranda) « *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»;*;

- venendo in considerazione, nella fattispecie, l'ICI dovuta dal contribuente per gli anni 2010 e 2011 e, con questa, l'esenzione rispondente ad un regime di aiuto previsto da disposizione di legge nazionale (art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504), la soglia di aiuto *de minimis* impone la considerazione del nuovo aiuto (anno 2011) e di quelli concessi nei due anni precedenti, secondo la specifica disciplina dei versamenti del tributo di cui all'art. 10 del d.lgs. 30 novembre 1992, n. 504;

- come questa Corte ha in più occasioni rilevato (in conformità delle disposizioni di cui ai citati regolamenti *de minimis*), l'aiuto di Stato deve essere preso in considerazione come concesso nel momento in cui è accordato, indipendentemente dalla sua effettiva erogazione (art. 3, par. 4, del regolamento n. 1407/2013/UE; art. 2 e *considerando* n. 10 del regolamento n. 1998/2006/CE; art. 2 e *considerando* n. 5 del regolamento n. 69/2001/CE - Cass., Sez. 5[^], 21 novembre 2019, n. 30373; Cass., Sez. 5[^], 27 novembre 2019, n. 30927; Cass., Sez. Trib., 27 dicembre 2024, n. 34530);

- l'onere della prova dei presupposti di applicazione della regola *de minimis* grava su chi l'invoca (dunque, sul contribuente: Cass., Sez. Lav., 6 aprile 2020, n. 7704; Cass., Sez. Lav., 27 gennaio 2022, n. 2452; Cass., Sez. 1[^], 4 dicembre 2023, n.

33683; Cass., Sez. Lav., 19 gennaio 2023, n. 1583; Cass., Sez. Lav., 4 dicembre 2024, n. 31006);

- 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 (Cass., Sez. Trib., 27 dicembre 2024, n. 34530; Cass., Sez. Trib., 8 luglio 2025, n. 18673);
- in caso di superamento della citata soglia, riacquista vigore in pieno la disciplina del divieto che involge l'intera somma, la quale deve necessariamente essere recuperata, e non solo per la parte che eccede la soglia di tolleranza (Cass., Sez. Trib., 3 novembre 2023, n. 30651; Cass., Sez. Trib., 23 luglio 2025, n. 20921);
- il cumulo degli aiuti di Stato – espressamente disciplinato dall'art. 5 del regolamento n. 1407/2013/UE (vedasi, altresì, l'art. 2, par. 5, del regolamento n. 1998/2006/CE) - va considerato ai fini del rispetto della citata soglia di € 200.000,00.

7. In tale prospettiva, quindi, i restanti motivi di ricorso vanno riletti e reinterpretati attraverso la lente dello *ius superveniens*, che ha ribadito la natura di "aiuto di Stato illegittimo" per l'esenzione usufruita dagli enti non lucrativi con riguardo agli immobili destinati ad attività svolte con modalità non

commerciali ed ha sancito la recuperabilità generalizzata dei tributi non versati per tale causale nel periodo compreso tra gli anni 2016/2021, rimettendo al regime *de minimis* (nella versione vigente *ratione temporis*) per individuare le condizioni immunizzanti dalla ripetizione dell'indebita agevolazione. Per cui, è inevitabile che la pretesa impositiva debba essere riesaminata e rivalutata in sede di rinvio alla luce delle regole dettate e dei limiti stabiliti dal diritto unionale, tenendo conto del conseguente ampliamento dell'area di imponibilità.

8. In particolare, il quinto motivo, il sesto motivo, il settimo motivo, l'ottavo motivo e il nono motivo – la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta per la comune attinenza alla questione del possesso dei requisiti per beneficiare dell'esenzione - sono fondati per quanto di ragione.

8.1 L'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nel testo novellato dall'art. 39 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248, che ha sostituito il comma 2-bis dell'art. 7 del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 281, ha stabilito che l'esenzione per «*gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive»*, è applicabile alle attività indicate nella medesima lettera «*che non abbiano esclusivamente natura commerciale»*.

8.2 Occorre precisare, inoltre, che l'esenzione 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, a cui rinvia il citato art. 7 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504), e di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, il cui accertamento deve essere operato in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (Cass., Sez. 5^a, 21 marzo 2012, n. 4502; Cass., Sez. 5^a, 8 luglio 2015, n. 14226; Cass., Sez. 5^a, 8 luglio 2016, n. 13966, 13967, 13969, 13970 e 13971; Cass., Sez. 5^a, 30 maggio 2017, n. 13574; Cass., Sez. 6^a-5, 3 giugno 2018, n. 15564; Cass., Sez. 5^a, 11 aprile 2019, nn. 10123 e 10124; Cass., Sez. 5^a, 30 dicembre 2019, n. 34602; Cass., Sez. 5^a, 15 dicembre 2020, n. 28578; Cass., Sez. 5^a, 10 febbraio 2021, nn. 3244, 2345, 3248 e 3249; Cass., Sez. 5^a, 9 giugno 2021, n. 16262; Cass., Sez. 5^a, 14 settembre 2021, n. 24655 e 24644; Cass., Sez. Trib., 7 novembre 2022, nn. 32742 e 32765; Cass., Sez. Trib., 7 dicembre 2022, nn. 36028 e 36032; Cass., Sez. Trib., 16 febbraio 2023, n. 4915 e 4917; Cass., Sez. Trib., 15 giugno 2023, n. 17108; Cass., Sez. Trib., 12 marzo 2024, n. 6501; Cass., Sez. Trib., 10 luglio 2025, n. 18946).

8.3 Ancora, secondo la giurisprudenza di legittimità, in materia di ICI, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 - che costituisce, al pari delle altre norme che prevedono trattamenti agevolati in materia tributaria, una deroga alla regola generale ed è perciò di stretta interpretazione - opera alla duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività

peculiari che non siano produttive di reddito, escludendo che il beneficio possa spettare in caso di utilizzazione indiretta, pur se assistita da finalità di pubblico interesse (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 11 maggio 2012, n. 7385; Cass., Sez. 6^{^-5}, 6 dicembre 2013, n. 27418; Cass., Sez. 5[^], 4 giugno 2014, n. 12495; Cass., Sez. 6^{^-5}, 8 settembre 2021, n. 24247; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2022, n. 8631; Cass., Sez. Trib., 14 febbraio 2023, n. 4576; Cass., Sez. Trib., 27 maggio 2024, n. 14721; Cass., Sez. Trib., 14 maggio 2025, n. 12947).

8.4 Peraltro, l'utilizzazione, in virtù di concessione in locazione, da parte di un soggetto diverso da quello a cui spetta l'esenzione, esclude, in radice, la destinazione del bene ai compiti istituzionali di quest'ultimo, anche in considerazione della remunerazione derivante dalla percezione dei canoni, che contribuisce ad attribuire un connotato lucrativo all'attività svolta dall'ente proprietario (Cass., Sez. 5[^], 4 giugno 2014, n. 12495; Cass., Sez. 5[^], 4 maggio 2016, n. 8870; Cass., Sez. 5[^], 30 settembre 2019, n. 24308; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2022, n. 8631; Cass., Sez. Trib., 14 febbraio 2023, n. 4576; Cass., Sez. Trib., 27 maggio 2024, n. 14721; Cass., Sez. Trib., 1 luglio 2024, n. 17967).

Tale esegesi è stata ribadita anche dal giudice delle leggi (Corte Cost., 19 dicembre 2006, n. 429; Corte Cost., 26 gennaio 2007, n. 19) con riguardo alla portata dell'art. 59, comma 1, lett. c), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il quale aveva previsto che i regolamenti comunali possano «*stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore*»,

precisando che tale disposizione «*non innova la disciplina dei requisiti soggettivi dell'esenzione*» e che una diversa lettura «*sarebbe (...) irragionevole e, perciò, costituzionalmente illegittima in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., in quanto l'esenzione, nel caso di locazione di immobile, verrebbe riconosciuta anche a soggetti passivi dell'imposta che non solo non svolgono direttamente le attività dalla norma ritenute meritevoli di agevolazione, ma percepiscono anche un canone dal conduttore e così manifestano una specifica capacità economica*».

In ogni caso, si è anche detto che la dazione in godimento a terzi di un immobile, per una delle finalità contemplate dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 novembre 1992, n. 504, non è di ostacolo al riconoscimento dell'esenzione prevista da detta disposizione, a condizione che detto utilizzo avvenga con modalità non commerciali e, nello specifico, a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico; occorre, quindi, che, laddove pattuito, il canone «*sia estremamente modesto e determinato prescindendo da ogni criterio di economicità, così da essere calcolato senza alcuna relazione con i costi di gestione del bene e di erogazione del servizio, al punto da neppure coprirli*» (Cass., Sez. 5^a, 30 settembre 2019, n. 24308; Cass., Sez. Trib., 25 novembre 2022, n. 34772; Cass., Sez. Trib., 2 ottobre 2023, n. 27761; Cass., Sez. Trib., 10 luglio 2025, n. 18946).

8.5 Di contro, secondo un indirizzo giurisprudenziale che si è venuto gradualmente affermando nella giurisprudenza della Corte, l'esenzione spetta non soltanto se l'immobile è direttamente utilizzato dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se l'immobile, concesso in comodato gratuito, sia utilizzato da un altro ente non

commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli previste dalla norma agevolativa, al primo strumentalmente collegato ed appartenente alla stessa struttura del concedente (Cass., Sez. 5[^], 18 dicembre 2015, n. 25508; Cass., Sez. 5[^], 30 settembre 2019, n. 24308; Cass., Sez. Trib., 25 novembre 2022, n. 34772; Cass., Sez. Trib., 2 ottobre 2023, n. 27761; Cass., Sez. Trib., 17 ottobre 2023, n. 28799; Cass., Sez. Trib., 6 giugno 2024, n. 17618; Cass., Sez. Trib., 25 giugno 2024, n. 17442; Cass., Sez. Trib., 1 luglio 2024, n. 17967). Viceversa, si è esclusa l'esenzione nel caso di "utilizzo indiretto" attraverso un diverso soggetto giuridico, ancorché anch'esso senza finalità di lucro, allorquando non venga accertata l'esistenza di un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei suddetti compiti, che autorizzi a ritenerne una compenetrazione tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima "architettura strutturale" (Cass., Sez. 6^{^-5}, 23 luglio 2019, n. 19773). La circostanza che l'utilizzazione indiretta del bene trovi titolo in un contratto di comodato (gratuito) non è quindi sufficiente a giustificare l'applicazione dell'agevolazione (Cass., Sez. Trib., 26 giugno 2024, n. 17618).

In definitiva, l'esenzione in esame compete tendenzialmente solo in caso di utilizzo diretto del bene, da parte dell'ente possessore, per lo svolgimento, con modalità non commerciali, delle attività previste dalla norma, e può essere estesa all'ipotesi dell'utilizzo indiretto del bene, da parte dell'ente possessore, soltanto qualora ciò non snaturi la natura non commerciale dell'esercizio dell'attività in relazione alla quale è concessa l'esenzione di cui alla lett. i) del citato art. 7. Pertanto, la concessione del godimento e dell'uso, da parte dell'ente possessore, a favore di altro ente collegato al primo

nel perseguitamento delle stesse finalità istituzionali, deve essere del tutto gratuita, senza alcuna forma di remunerazione: circostanza che è necessario accertare in modo rigoroso (Cass., Sez. Trib., 1 luglio 2024, n. 17967).

8.6 Successivamente, con l'abrogazione dell'ICI, il d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha introdotto nel nostro ordinamento l'IMU con decorrenza dall'anno 2014 (artt. 7 e 8) ed ha confermato anche per essa le esenzioni previste per l'ICI dall'art. 7, comma 1, lett. d) e lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (art. 9, comma 8); peraltro, il d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che ha modificato alcuni aspetti dell'imposta rispetto alla sua concezione originaria, ha poi ritenuto opportuno anticipare in via sperimentale l'applicazione della nuova imposta già con decorrenza dall'anno 2012 (art. 13), senza, comunque, intervenire sull'esenzione per gli immobili di cui al ricordato art. 7, comma 1, lett. d) e lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che è stato modificato dall'art. 91-bis, comma 1, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, con decorrenza dall'1 gennaio 2013 (quindi, esulante dalla fattispecie in esame), nel senso che: «*Sono esenti dall'imposta: (...) i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 [ora 73], comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222».*

L'esenzione da IMU è attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente due requisiti: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo; ai fini dell'esenzione, gli immobili gravati dal tributo devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ed ivi svolgano, effettivamente, con modalità non commerciali, attività «*assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché (quelle) di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*

Con tale disposizione, dunque, il legislatore nazionale ha riformulato l'esenzione (ora riferita all'IMU), introducendo l'ulteriore requisito secondo cui l'attività agevolata deve svolgersi con modalità «*non commerciali*»; pertanto, ai requisiti oggettivo e soggettivo già vigenti si affianca ora il riferimento alle concrete modalità di esercizio dell'attività che deve svolgersi nell'immobile perché l'esenzione possa applicarsi. In linea con tale ricostruzione, si è affermato che, in tema di IMU, l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, si applica agli immobili di cui all'art. 9, comma 8, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione e di culto), purché essi siano direttamente utilizzati dall'ente possessore e siano destinati esclusivamente ad attività peculiari non produttive di reddito, non spettando il beneficio in caso di

utilizzazione indiretta, seppur assistita da finalità di pubblico interesse (Cass., Sez. Trib., 15 giugno 2023, n. 17100).

8.7 Ciò non di meno, va ora tenuto conto che:

- la risoluzione emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 4 marzo 2013, n. 4/DF, in materia di IMU, ha ritenuto che, «*nella particolare ipotesi in cui l'immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività di cui al comma 1, lett. i, dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, possa trovare applicazione l'esenzione in oggetto»;*
- l'art. 1, comma 759, lett. g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ha previsto (sia pure con decorrenza dall'anno 2020) l'esenzione da IMU per « *gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i); si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n.1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200»;*
- l'art. 1, comma 71, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, ha disposto che l'art. 1, comma 759, lett. g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nonché le norme da questo richiamate o sostituite si interpretano, per gli effetti di cui all'art. 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cioè, in funzione di interpretazione autentica, e quindi con decorrenza retroattiva), nel senso che: «*a) gli immobili si intendono posseduti anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un soggetto di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo*

unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell’immobile esclusivamente le attività previste dall’articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, con modalità non commerciali; b) gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni di cui all’articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità».

8.8 Sul punto, un recente arresto di questa Corte ha confermato che «*la norma in esame è chiaramente definita di interpretazione autentica, anche in virtù del richiamo all’art. 1, comma 2, dello Statuto del contribuente e si riferisce all’art. 1, comma 759, lett. g, della legge n. 160 del 2019 e alle norme da questo richiamate o sostituite, sicché vale anche relativamente all’ICI ed in particolare all’art. 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. n. 504 del 1992, espressamente richiamato dall’art. 1, comma 759, lett. g della legge n. 160 del 2019»* (Cass., Sez. Trib., 25 giugno 2024, n. 17442).

8.9 Su tale premessa, quindi, in linea con la richiamata giurisprudenza di questa Corte, si può affermare che, in caso di concessione in comodato, l’esenzione da IMU (ma anche da ICI) può essere riconosciuta, sempreché: a) l’ente comodatario, al pari dell’ente comodante, rientri tra i soggetti previsti dall’art. 73, comma 1, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; b) l’ente comodatario sia strutturalmente o funzionalmente collegato all’ente comodante; c) l’ente comodatario utilizzi l’immobile per lo svolgimento esclusivo con modalità non commerciali di «*attività assistenziali*,

previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive», nonché di «attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana».

8.10 Posto che la sopravvenienza (con efficacia *ex tunc*) dell'art. 1, comma 71, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, è destinata a prevalere sull'art. 18, lett. g), del regolamento comunale ICI, che deve essere disapplicato in *parte qua* per contrarietà allo *ius superveniens* di rango primario (*ex art. 7, comma 5, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*), va preliminarmente chiarita la portata della lett. a) della norma succitata con riguardo alla definizione “*collegamento strutturale o funzionale*” tra ente comodante ed ente comodatario.

Sul punto, richiamando la giurisprudenza di questa Corte, la circolare emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 16 luglio 2024, n. 2/DF (avente ad oggetto “*Imposta municipale propria (IMU) – Art. 1, comma 71 della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (Legge di bilancio per l'anno 2024) – Norma interpretativa dell'art. 1, comma 759, lett. g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160 – Immobili utilizzati dagli enti non commerciali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività meritevoli di tutela*”), ha fornito (con argomentazioni sostanzialmente condivisibili) significative precisazioni sulle condizioni indispensabili per usufruire dell'esenzione da IMU in caso di concessione in comodato dell'immobile. Così, si è detto che il “*collegamento funzionale*” tra comodante e comodatario postula un «*rapporto di stretta strumentalità tra i due enti nella realizzazione di compiti e nello svolgimento di attività diverse (...), ma istituzionalmente*

connesse, [...] riconoscendo una relazione servente, un rapporto funzionale delle prestazioni svolte (...»), per cui esso «può ritenersi sussistente ove le attività svolte dal comodatario nell’immobile rientrino nel novero di quelle agevolate, siano esercitate con modalità non commerciali e, al contempo, siano accessorie o integrative rispetto alle attività istituzionali dell’ente comodante, ponendosi con le finalità istituzionali di quest’ultimo in rapporto di diretta strumentalità». In particolare, si è ritenuto che «tale nesso di strumentalità sussista qualora l’attività non commerciale svolta nell’immobile concesso in comodato sia legata alle finalità e alle attività istituzionali del concedente e risulti coerente e funzionale rispetto agli scopi dello stesso ente concedente».

Da qui, l’indicazione esemplificativa di una sommaria casistica: «*Si pensi, ad esempio, all’ipotesi in cui il comodante svolga un’attività didattica e l’immobile concesso in comodato sia utilizzato dal comodatario per lo svolgimento, sempre con modalità non commerciali, di altre attività didattiche o assistenziali ricomprese tra quelle agevolate e funzionali a quella didattica del concedente (attività di doposcuola, attività assistenziale diretta a particolari categorie di studenti, etc.). Si pensi, ancora, all’ipotesi in cui il concedente svolga attività sanitaria o assistenziale e l’immobile sia concesso in comodato al fine di garantire ospitalità ai familiari delle persone assistite o agli operatori sanitari. Si reputa, altresì, integrato il requisito del collegamento funzionale tra comodante e comodatario nell’ulteriore ipotesi in cui il primo detenga, in forza di norma statutaria, la facoltà di nominare i componenti dell’organo di gestione del secondo ente».*

Parimenti, parafrasando la motivazione di taluni precedenti di questa Corte, si è aggiunto che il “collegamento strutturale” tra

comodante e comodatario esige che «*il comodatario sostanzialmente utilizzi il bene in attuazione dei compiti istituzionali dell'ente concedente, con il quale sussista uno stretto rapporto di strumentalità che potrebbe definirsi «compenetrante», ovverosia il caso «in cui l'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente per lo svolgimento di un'attività meritevole prevista dalla norma agevolativa».*

In proposito, si è fatta «*l'ipotesi in cui un ente religioso civilmente riconosciuto conceda in comodato un immobile di sua proprietà a una fondazione, costituita ai sensi del codice civile dal medesimo ente religioso ai fini del miglior perseguimento delle proprie attività di assistenza e beneficenza».*

In definitiva, si può dire che:

- a) il “*collegamento funzionale*” presuppone una relazione sinergica di collaborazione o cooperazione tra enti autonomi che trova titolo in una convenzione indipendente dal contratto di comodato sull’immobile e che colloca l’ente comodatario in una posizione ausiliaria (attraverso l’esercizio di attività accessorie o sussidiarie) rispetto alle attività istituzionali dell’ente comodante; pertanto, in tale cornice, la concessione in comodato dell’immobile si pone come mezzo per realizzare, consolidare, rinsaldare o incentivare la *partnership* tra gli enti;
- b) il “*collegamento strutturale*” presuppone l’inserimento di una pluralità di enti con ruoli diversificati in una più ampia organizzazione di tipo orizzontale o verticale, che colloca uno o più enti (tra cui il comodante) in posizione di dominio, controllo, direzione o coordinamento e gli altri enti (tra cui il comodatario) in posizione di subordinazione o dipendenza, creando un asservimento poliforme di funzioni e finalità

istituzionali degli uni rispetto agli altri, in modo che l'ente comodatario sia vincolato ad agire come *longa manus* dell'ente comodante; pertanto, in tale contesto, la concessione in comodato dell'immobile si pone come mezzo per realizzare, incentivare, agevolare o facilitare le attività istituzionali svolte dall'ente comodatario per conto e nell'interesse dell'ente comodante.

8.11 In proposito, va fatta applicazione del principio secondo cui, nel giudizio di legittimità, lo *ius superveniens*, che introduca una nuova disciplina del rapporto controverso, può trovare di regola applicazione solo alla duplice condizione che, da un lato, la sopravvenienza sia posteriore alla proposizione del ricorso per cassazione, e ciò perché, in tale ipotesi, il ricorrente non ha potuto tener conto dei mutamenti operatisi successivamente nei presupposti legali che condizionano la disciplina dei singoli casi concreti; e, dall'altro lato, la normativa sopraggiunta sia pertinente rispetto alle questioni agitate nel ricorso, posto che i principi generali dell'ordinamento in materia di processo per cassazione - e soprattutto quello che impone che la funzione di legittimità sia esercitata attraverso l'individuazione delle censure espresse nei motivi di ricorso e sulla base di esse - impediscono di rilevare d'ufficio (o a seguito di segnalazione fatta dalla parte mediante memoria difensiva) regole di giudizio determinate dalla sopravvenienza di disposizioni, ancorché dotate di efficacia retroattiva, afferenti ad un profilo della norma applicata che non sia stato investito, neppure indirettamente, dai motivi di ricorso e che concernano quindi una questione non sottoposta al giudice di legittimità (Cass., Sez. Lav., 1 ottobre 2012, n. 16642; Cass., Sez. 5^, 24 luglio 2018, n. 19617).

Per cui, ove la nuova situazione di diritto obiettivo (che può conseguire, oltre che all'entrata in vigore o alla dichiarazione di illegittimità costituzionale di una norma di legge, anche alla decisione di organismi comunitari) richieda accertamenti di fatto non necessari alla stregua della precedente disciplina, questi debbono essere compiuti in sede di merito, al qual fine, ove il processo si trovi nella fase di cassazione, deve disporsi il rinvio della causa al giudice di appello (Cass., Sez. Lav., 17 marzo 2005, n. 5888; Cass., Sez. 5[^], 19 gennaio 2018, n. 1325; Cass., Sez. 5[^], 7 agosto 2020, n. 16812; Cass., Sez. Lav., 8 aprile 2024, n. 9396).

8.12 Tanto premesso, la sopravvenienza della norma interpretativa - per quanto meramente "recettiva" ed "esplicativa" di principi antecedentemente enunciati dalla giurisprudenza di legittimità - impone il riesame della controversia risalente ad epoca anteriore, che deve essere necessariamente rivalutata alla luce della regolamentazione dettata *ex novo* con particolare riguardo ai requisiti tipizzati per il riconoscimento dell'esenzione in caso di comodato immobiliare tra enti non commerciali.

Nella specie, però, la sentenza impugnata si è astenuta dal rigoroso accertamento in concreto di tali requisiti, anche (e soprattutto) con riguardo alla natura (locazione o comodato) del contratto intercorso tra l"*Asilo Infantile Scuola Materna «Beato Angelo Carletti»*" e la Curia Generalizia dell"*Istituto delle Figlie di Santa Maria di Leuca*" (giacché la preferenza del giudice di merito per il primo tipo di contratto avrebbe precluso a monte, in caso di pattuizione di un canone remunerativo, il riconoscimento dell'esenzione, a prescindere dall'attività esercitata), condividendo *sic et simpliciter* la conclusione del giudice di prime cure sulla ostatività della «*divaricazione*

soggettiva tra "ente proprietario della struttura immobiliare (...) e "ente gestore del servizio didattico"» ai fini dell'esenzione da ICI.

8.13 In definitiva, il giudice del rinvio è chiamato a:

- accertare se il contratto intercorso tra l"*"Asilo Infantile Scuola Materna «Beato Angelo Carletti»"* e la Curia Generalizia dell"*"Istituto delle Figlie di Santa Maria di Leuca"* debba essere inteso come locazione o comodato *cum onere*;
- accettare, nel caso si ritenga la stipulazione di un comodato *cum onere*, se tra l'ente comodante e l'ente comodatario esista un "*collegamento funzionale*", da intendersi come relazione sinergica di collaborazione o cooperazione tra enti autonomi che trova titolo in una convenzione indipendente dal contratto di comodato sull'immobile e che colloca l'ente comodatario in una posizione ausiliaria (attraverso l'esercizio di attività accessorie o sussidiarie) rispetto alle attività istituzionali dell'ente comodante, ponendosi la concessione in comodato dell'immobile come mezzo per realizzare, consolidare, rinsaldare o incentivare la *partnership* tra gli enti;
- accettare, nel caso si ritenga l'esistenza di un collegamento funzionale, se l'attività esercitata dall"*"Istituto delle Figlie di Santa Maria di Leuca"* nella porzione detenuta in comodato *cum onere* dell'immobile appartenente all"*"Asilo Infantile Scuola Materna «Beato Angelo Carletti»"* debba considerarsi o meno commerciale;
- accettare se l'attività esercitata dall"*"Asilo Infantile Scuola Materna «Beato Angelo Carletti»"* nella porzione riservata a sé dell'immobile debba considerarsi o meno commerciale;

- accertare la sussistenza dei requisiti per l'applicazione del regime *de minimis* secondo le indicazioni riportate al punto 7) della presente sentenza.

9. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza per quanto di ragione del quinto motivo, del sesto motivo, del settimo motivo, dell'ottavo motivo e del nono motivo, nonché l'infondatezza del primo motivo, del secondo motivo, del terzo motivo e del quarto motivo, il ricorso può trovare accoglimento nel senso predetto e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti con rinvio della causa - anche per l'esame della domanda sull'esenzione *de minimis*, in base allo *ius superveniens* - alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte (ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a), della legge 31 agosto 2022), in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie per quanto di ragione il quinto motivo, il sesto motivo, il settimo motivo, l'ottavo motivo e il nono motivo; rigetta i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte (ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a), della legge 31 agosto 2022), in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

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

IL CONSIGLIERE ESTENSORE

Dott. Giuseppe Lo Sardo

IL PRESIDENTE

Dott. Giacomo Maria Stalla