



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Giacomo Maria Stalla

Presidente

Liberato Paolitto

Consigliere

Ugo Candia

Consigliere

Fabio Di Pisa

Consigliere Rel.

Giuseppe Lo Sardo

Consigliere

Oggetto:

*ICI	IMU
ACCERTAMENTO	
Ud.12/11/2025 PU	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 19023/2020 R.G. proposto da:

Roma Capitale in persona del legale rappresentante pro tempore
rappresentata e difesa dall'avvocato [REDACTED]

-ricorrente-

contro

[REDACTED]
rappresentata e difesa dall'avvocato [REDACTED]

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma n.
6215/2019 depositata in data 7/11/2019

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

Udite le conclusioni della Procura Generale ha concluso per l'accoglimento
del ricorso



FATTI DI CAUSA

1. La CTR del Lazio, con la sentenza n. 6215/17/2021, depositata in data 17/11/2019 e non notificata, rigettava gli appelli proposti rispettivamente dalla [REDACTED] e da Roma Capitale, confermando la sentenza di primo grado che aveva, parzialmente, annullato l'avviso di accertamento ICI relativo all'annualità 2011 per l'importo complessivo di euro 60.546,51 emesso nei confronti della predetta [REDACTED] riconoscendo il diritto all'esenzione limitatamente alla parte di immobile destinata ad attività di culto.
2. Contro detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, Roma Capitale cui ha resistito, con controricorso, la [REDACTED]
3. Con ordinanza interlocutoria n. 34380/24 la causa è stata rimessa in pubblica udienza.
4. La Procura Generale ha depositata memoria scritta in data 13 ottobre 2025.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con un unico motivo l'ente impositore ha dedotto, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 5 e 7 del d.lgs. n. 504/1992 lamentando che, in base a dette disposizioni, poiché era pacifico che l'immobile *de quo* risultava nell'intero identificato in catasto al fg. [REDACTED] p.lla [REDACTED] (dunque unica particella), lo stesso non avrebbe potuto non essere soggetto, per l'anno in riferimento, che ad un unico ed unitario regime impositivo ai fini del tributo di che trattasi, atteso che l'immobile risultava iscritto in catasto come un'unica unità immobiliare in cui non era identificabile la parte adibita a culto e la parte utilizzata per lo svolgimento di attività commerciale e, pertanto, il tributo era dovuto per l'intera superfice dell'immobile per l'inesistenza, in capo alla parte contribuente, del requisito oggettivo dell'esclusivo utilizzo del cespite per fini di culto.



2. Il ricorso deve essere accolto per le ragioni e nei termini appresso specificati.

3. Si discute dell'esenzione dall'ICI - anno 2011 - relativamente ad un immobile (particella catastale unica) impiegato sia per l'attività di culto, sia per l'attività di accoglienza denominata "casa per ferie".

La controversia concerne, quindi, la fattispecie di esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504 del 1992.

In base a tale norma, nella versione anteriore al d.l. n. 203 del 2005 cit., sono esenti da ICI "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui alla legge 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)". L'esenzione spetta, ai sensi dell'art. 7, comma 2, "per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte".

L'art. 7, comma 2-bis, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, aggiunto dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248, poi modificato dal comma 133 dell'art. 1 legge 23 dicembre 2005, n. 266 e infine sostituito dall'art. 39 d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. nella l. 4 agosto 2006, n. 248, ha esteso l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), cit. alle attività ivi indicate "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse" (versione originaria) e poi a quelle "che non abbiano esclusivamente natura commerciale" (versione applicabile).

3.1. Occorre precisare 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, cui il citato art. 7 del d.lvo. 30 dicembre 1992 n. 504 rinvia), e di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo



nell'immobile di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, 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 (tra le tante: Cass., 8 luglio 2015, n. 14226; Cass., 8 luglio 2016, n. 13970; Cass., 16 luglio 2019, n. 19072; Cass., 1 dicembre 2020, nn. 27447, 27448 e 27449; Cass., 20 gennaio 2021, nn. 1030 e 1031; Cass., Sez. 11 marzo 2022, n. 7980).

3.2. Orbene, diversamente da quanto ritenuto dalla CTR, nella annualità in questione vigeva un regime (ICI) che non prevedeva la possibilità di frazionamento impositivo a seconda della diversa destinazione di singole porzioni ricomprese in un fabbricato unitario per consistenza ed accatastamento.

Soccorre, in proposito, l'indirizzo di legittimità (v. Cass. nn. 5871/14, 14226/15, 7415/19, 22223/19, 18831/20, 28578/20, 15364/22 ed altre) che, nel ricostruire l'evoluzione normativa di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. 504/92, ha posto in luce come il beneficio in questione possa essere riconosciuto solo in presenza di esercizio diretto ed esclusivo nell'immobile di attività esente da parte di soggetto rientrante nelle categorie considerate. Sicché esso va escluso nel caso di un fabbricato "nel quale un ente religioso svolga un'attività a dimensione imprenditoriale anche se non prevalente, essendo il beneficio previsto in via generale solo per gli immobili destinati direttamente ed in via esclusiva allo svolgimento di determinate attività, tra le quali quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana. Invece per gli immobili in cui si svolgono attività diverse dalla religione e dal culto, l'esenzione di che trattasi non può essere invocata, tanto che essa è stata esclusa per un fabbricato gestito da un ente religioso destinato a casa religiosa di ospitalità" (Cass. n. 5871/14).



È pur vero che il legislatore si è, poi, fatto carico di disciplinare, in modo specifico, la fattispecie di 'destinazione mista' dell'immobile e di sua proporzionale imponibilità, tuttavia ciò è accaduto soltanto con l'art. 91-bis d.l. 1/2012, a valere per annualità successive a quella qui dedotta (ancora sottoposta al pregresso regime ICI).

Si è, sul punto, osservato (vedi Cass. n. 32742/22 nonché Cass. n. 36926/22) che: "Invero, ai sensi dell'art. 91-bis, commi 2 e 3, d.l. n. 1 del 2012, convertito in l. n. 27 del 2012, qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i, d.lgs. n. 504 del 1992 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività; solo qualora non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Come specificato nel decreto n. 200 del 2012 del Ministero delle Finanze gli enti non commerciali presentano la dichiarazione di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell'articolo 91-bis, del d.l. n. 1 del 2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi, secondo le disposizioni del presente regolamento; la dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni. (...). In definitiva, pur dovendo precisarsi che la esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i, d.lgs. n. 504 del 1992 può applicarsi, in caso di uso misto dell'immobile proporzionalmente, a quella porzione dell'immobile destinata all'attività esente anche laddove non sia possibile procedere alla autonoma identificazione catastale di tale parte dell'unità immobiliare, resta



necessaria una specifica indicazione, da parte del contribuente, nella apposita dichiarazione (...)."

3.3. Nulla di tutto ciò è, però, riferibile alla fattispecie qui in disamina, nella quale la CTR ha ritenuto – in contrasto con i suddetti principi e nella vigenza di una disciplina anteriore e diversa da quella di cui all'art. 91-bis cit. – di poter addivenire ad uno scorporo di porzioni attribuendo ad esse un'autonoma rilevanza impositiva, pur in difetto di accatastamento. E ciò in un contesto nel quale gli stessi giudici regionali avevano individuato lo svolgimento, in una parte minoritaria ma non trascurabile del fabbricato, di attività prettamente commerciale di "casa per ferie".

Il requisito esonerativo muove, appunto, dalla destinazione dell'immobile ad attività esclusiva di natura non commerciale, ipotesi che non ricorre nella fattispecie in esame. Né ricorrevano, per l'annualità ICI 2011, i presupposti di ripartizione proporzionale che, in caso di mancato frazionamento catastale delle porzioni, sarebbero poi stati stabiliti, "a partire dal 1^o gennaio 2013", dall'art. 91 bis co. 3 d.l. 1/12 cit. con riguardo all'ipotesi di destinazione mista (Cfr. Cass. nn. 4923/2023 e 4567/23).

3.4. Pertanto la CTR ha erroneamente applicato la modifica ad un anno di imposta anteriore alla sua entrata in vigore, riconoscendo il beneficio fiscale relativo all'ICI del 2011 alla sola porzione dell'immobile destinata a fini di culto, non identificata catastalmente con una particella diversa dalla porzione pacificamente destinata ad attività commerciale di "casa per ferie", ma sulla scorta di una planimetria depositata dalla contribuente, non considerando che in forza della normativa vigente non poteva riconoscersi l'invocata esenzione in quanto non trattavasi di immobile (nel suo complesso considerato) destinato ad attività non commerciale in quanto, accanto ai luoghi di culto, era presente la suindicata attività commerciale. Nel caso in esame, peraltro, emerge dalla stessa sentenza che le superfici destinate all'attività diversa da quella di culto erano perfettamente scorporabili ed accatastabili con le relative distinte rendite, anche prima



dell'entrata in vigore del regime IMU, in modo da consentire il calcolo dell'ICI solo sulla rendita della parte non soggetta all'esenzione. Infatti l'ente contribuente aveva prodotto una perizia giurata con la precisa descrizione della porzione dell'immobile occupata dalla "casa per ferie" distribuita su quattro piani dell'intero fabbricato, per la superficie complessiva di mq 2.210 calpestabili, su un totale di mq 5490. Pertanto, in estrema sintesi, deve ritenersi che la [REDACTED] contribuente non ha assolto all'onere di dimostrare il requisito dell'esclusiva destinazione dell'immobile alle attività non commerciali di religione o culto.

3.5. Questa soluzione si pone, del resto, in linea con quanto di recente affermato da C. Cost. che, con la sentenza n. 20 del 20 febbraio 2025, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992 sollevata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte. Il giudice *a quo* aveva censurato la norma – con riferimento al regime ICI, quindi per le annualità (come nella specie) anteriori al 2012 – sul presupposto che essa, riguardo agli immobili ecclesiastici a "uso misto" (in parte religioso e in parte commerciale), ma unitariamente accatastati, non avrebbe consentito, ai fini dell'esenzione d'imposta, lo "scorporo delle superfici", in base alla loro effettiva destinazione.

Il giudice delle leggi ha precisato che: *"Con la decisione 2013/284/UE del 19 dicembre 2012, la Commissione europea ha infatti dichiarato incompatibile con il divieto degli aiuti di Stato il regime di esenzione dall'ICI, perché esso si prestava alla creazione di «situazioni ibride», nelle quali gli immobili degli enti non commerciali potevano accedere al beneficio tributario pur ospitando attività promiscue, e, quindi, anche di natura commerciale. Con la stessa decisione, la Commissione ha invece ritenuto compatibile la disciplina dell'IMU, sopravvenuta tramite il d.l. n. 1 del 2012, come convertito, in quanto, subordinando l'agevolazione al frazionamento catastale delle aree pertinenti, ha reso impossibili le "opacità fiscali", che*



possono dare luogo a una distorsione della concorrenza. Su questi aspetti, la decisione della Commissione è stata confermata dal Tribunale dell'Unione europea (ottava sezione, sentenze 15 settembre 2016, in cause T219/13 e T220/13) e, infine, dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (grande sezione, sentenza 6 novembre 2018, in cause riunite da C622/16 P a C624/16 P). Omettendo di considerare quanto sinora evidenziato, il rimettente neppure affronta il problema della compatibilità della sua richiesta rispetto alla giurisprudenza europea, atteso che questa ha indicato la necessità della trasparenza dei presupposti dell'esenzione, mentre il giudice a quo vorrebbe applicarla ad una fattispecie di irrisolta promiscuità d'uso. In altri termini, il rimettente non si misura con il fatto che l'immobile per il quale prospetta la necessità costituzionale dell'esenzione d'imposta versava in una di quelle «situazioni ibride» - cioè di uso promiscuo, anche commerciale, pur nella perdurante unitarietà catastale - rispetto alle quali le istituzioni dell'Unione europea hanno concordemente ritenuto integrata una violazione del divieto di aiuti di Stato. Ancora, l'ordinanza di rimessione non mette a fuoco un aspetto essenziale dell'evoluzione normativa inerente alle condizioni dell'esenzione d'imposta. Nella transizione dall'ICI all'IMU, il regime agevolativo per gli enti non commerciali ha registrato un importante cambiamento proprio riguardo alla tassazione degli immobili ad uso promiscuo, in quanto l'art. 91-bis, comma 2, del d.l. n. 1 del 2012, come convertito, per le unità immobiliari a «utilizzazione mista», ha stabilito che l'esenzione compete solo per la «frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale», purché «identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività». Per il caso d'impossibilità di procedere in tal modo, cioè attraverso frazionamento catastale, il medesimo art. 91-bis, comma 3, ha disposto che «l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione», da rendere in conformità a un emanando decreto del Ministro dell'economia e



delle finanze, ovvero il d.m. del 19 novembre 2012, n. 200 (Regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 91-bis, comma 3, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 e integrato dall'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174). Il rimettente non considera che, anche prima di tale modificazione normativa, che ha formalizzato il relativo onere, il frazionamento catastale di un immobile a uso promiscuo, unitariamente classato, avrebbe potuto essere operato dal contribuente proprio al fine di rendere fiscalmente autonoma la porzione destinata in via esclusiva all'attività esente, onde accedere, per essa, al beneficio tributario. L'innovazione precipua del regime IMU riguarda l'ipotesi in cui l'immobile a uso promiscuo non sia catastalmente frazionabile, ipotesi nella quale l'esenzione d'imposta, anziché perdersi del tutto come nel regime ICI, viceversa si conserva, per effetto della dichiarazione regolamentare, in proporzione all'utilizzo agevolato (Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanze 14 febbraio 2023, n. 4567, e 15 dicembre 2020, n. 28578)".

3.6. Posto che, sulla scorta delle considerazioni sopra formulate, tenuto conto della normativa vigente *ratione temporis* – da interpretare, anche, alla luce dei principi fissati dalla Corte Costituzionale nella citata pronunzia – non poteva essere riconosciuta *tout court* una esenzione d'imposta per l'anno in questione (sia pure) limitatamente alla parte di immobile destinata ad attività di culto, giacché solo un frazionamento catastale (nelle specie non intervenuto) avrebbe consentito la identificazione della quota immobiliare titolata al beneficio, la sentenza impugnata deve essere annullata.

4. Osserva, quindi, il Collegio che, come del resto già evidenziato nella richiamata ordinanza interlocutoria n. 34380/24 e come evidenziato dalla Procura nelle proprie conclusioni scritte, occorre 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 - a seguito dell'annullamento della decisione 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012, della Commissione (giusta sentenza della CGUE, 6 novembre 2018, cause riunite da C-622/16P a C-624/16P, Scuola Elementare Maria Montessori Srl) - ha disposto il recupero dell'aiuto incompatibile «concesso nell'ambito della misura di cui all'articolo 1 della decisione 2013/284/UE, ossia l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) concessa agli enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92.» (art. 1). E tale decisione della Commissione, a sua volta, va correlata alla (pur) prevista applicazione della regola cd. *de minimis* che «ha lo scopo di consentire, per gli aiuti di Stato di importo limitato, una deroga alla regola secondo cui ogni aiuto, anteriormente alla sua attuazione, deve essere notificato alla Commissione» e «mira a semplificare gli oneri amministrativi delle imprese, della Commissione e degli Stati membri (v., in tal senso, sentenza del 7 marzo 2002, Italia/Commissione, C-310/99, EU:C:2002:143, punto 94), partendo dal principio, ricordato al considerando 3 di tale regolamento, che gli aiuti per un importo che non supera il massimale «de minimis» non incidono sugli scambi tra gli Stati membri e non sono idonei a falsare la concorrenza (così, ex plurimis, CGUE, 28 ottobre 2020, causa C-608/19, INAIL, punti 26 e 41).

4.1. Deve, altresì, tenersi conto del dato normativo nazionale (d.l. 16 settembre 2024, n. 131, art. 16-bis, conv. in l. 14 novembre 2024, n. 166) che, a sua volta, ha dettato «Misure urgenti per l'applicazione della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 6 novembre 2018, relative alle cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, e delle decisioni della Commissione europea del 19 dicembre 2012 e del 3 marzo 2023.

4.2. Occorre, difatti, rilevare che, come in più occasioni statuito da questa Corte, la verifica della compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie vincolanti deve essere effettuata di ufficio dal giudice, tenuto



all'applicazione di queste ultime, per cui il relativo controllo non è condizionato, nel giudizio di primo grado, alla proposizione di un'apposita eccezione, né, in quello di impugnazione, alla formulazione di uno specifico motivo, dovendo, altresì, esercitarsi anche in sede di legittimità, ove non siano necessari nuovi accertamenti in fatto (v., *ex plurimis*, Cass., 9 ottobre 2019, n. 25278; Cass, 31 ottobre 2018, n. 27822; Cass., 10 dicembre 2015, n. 24952; Cass., 2 luglio 2014, n. 15032); e che, in tema di aiuti di Stato, pur si è rilevato che la sopravvenuta decisione della Commissione Europea, atto normativo vincolante ai sensi dell'art. 288 del T.F.U.E., è immediatamente applicabile e, in quanto *ius superveniens*, così come nella fattispecie, il giudice di legittimità è tenuto a dare immediata attuazione, anche d'ufficio, alla nuova regolamentazione della materia oggetto della decisione comunitaria, decidendo nel merito ovvero, se sia necessario un accertamento dei presupposti di fatto, cassando la sentenza impugnata e rimettendo al giudice di rinvio il relativo compito (v., *ex plurimis*, Cass., 20 settembre 2024, n. 25273).

5. Dall'accoglimento del suindicato motivo di ricorso, stante la necessità di fare applicazione dello *ius superveniens* sopra richiamato discende, che, nel giudizio di rinvio, la CCT-2, con riferimento all'unità immobiliare destinata allo svolgimento di casa per ferie - che secondo quanto è incontroverso risulta esercitata come attività commerciale - dovrà verificare la configurabilità o meno di una esenzione in termini di un effettivo aiuto di Stato.

5.1. Occorre considerare che la citata decisione della Commissione n. 2023/2103, del 3 marzo 2023, ha, per l'appunto, rilevato che: «Le conclusioni della decisione finale non escludono quindi la possibilità che le richieste individuali dell'esenzione dall'ICI non soddisfino tutte le condizioni per costituire un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Tali situazioni non dovrebbero essere oggetto di recupero.»; e che «l'individuazione delle situazioni concrete in cui l'applicazione della misura



ha comportato un aiuto di Stato appartiene alla fase di recupero.» Detta decisione – emessa a seguito, ed in attuazione, della sentenza della CGUE, 6 novembre 2018, cause riunite da C-622/16P a C-624/16P, Scuola Elementare Maria Montessori Srl, che ha annullato la decisione 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012, «nella parte in cui la Commissione europea non ha ordinato il recupero degli aiuti illegali concessi sulla base dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili» - nel rimarcare il suo ambito di applicazione («la presente decisione riguarda solo il recupero di quell'aiuto. Tutti gli altri aspetti della precedente decisione finale sono divenuti definitivi e la presente decisione non intende modificare alcuna di tali conclusioni.»; v. i punti 17, 21, 55) ha, difatti, rilevato che «Poiché la Commissione ha valutato un regime di aiuti [cfr. i considerando (107) e (129) della decisione finale], le autorità italiane sono tenute a individuare i beneficiari e ad esaminare in ogni singolo caso se i vantaggi individuali concessi mediante l'esenzione dall'ICI costituiscano un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. In particolare le autorità italiane dovrebbero esaminare se gli aiuti individuali abbiano riguardato attività economiche, siano in grado di falsare la concorrenza e di incidere sugli scambi tra Stati membri o soddisfino tutte le condizioni per rientrare nei regolamenti «de minimis» applicabili [cfr. i considerando da (68) a (72)], in un regime di aiuti autorizzato o in un regolamento di esenzione»; e, per quel che qui rileva, ha disposto nei seguenti termini: - «L'Italia recupera dai beneficiari l'aiuto incompatibile concesso nell'ambito della misura di cui all'articolo 1 della decisione 2013/284/UE, ossia l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) concessa agli enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92.» (art. 1); - «L'aiuto individuale concesso nel quadro del regime di cui all'articolo 1 non costituisce aiuto di Stato se, al momento della concessione, soddisfa le condizioni di un regolamento adottato a norma dell'articolo 2 del



regolamento (UE) 2015/1588 del Consiglio o dell'articolo 2 del regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio, a seconda di quale sia applicabile al momento della concessione dell'aiuto.» (art. 2); - «L'aiuto individuale concesso nel quadro del regime di cui all'articolo 1 che, al momento della concessione, soddisfa le condizioni di un regolamento adottato a norma dell'articolo 1 del regolamento (UE) 2015/1588 o dell'articolo 1 del regolamento (CE) n. 994/98 o da qualunque altro regime di aiuti autorizzato, è compatibile con il mercato interno fino a concorrenza dell'intensità di aiuto massima applicabile a detto tipo di aiuti.» (art. 3); - «1. Le somme da recuperare sono fruttifere di interessi a decorrere dalla data in cui sono state messe a disposizione dei beneficiari fino al loro effettivo recupero. 2. Gli interessi sono calcolati secondo il regime dell'interesse composto a norma del capo V del regolamento (CE) n. 794/2004 e del regolamento (CE) n. 271/2008 che modifica il regolamento (CE) n. 794/2004.» (art. 4).

Conseguendo, dunque, dall'accertamento dei presupposti dell'aiuto di Stato (che, nella specifica fattispecie, viene in considerazione), la riconducibilità di detto aiuto all'azione di recupero disposta dalla citata Decisione della Commissione, col recupero viene in considerazione, al contempo, l'applicazione della regola cd. *de minimis* (vedi la Decisione n. 2023/2103, del 3 marzo 2023 cit., art. 2) che, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha lo scopo di consentire, per gli aiuti di Stato di importo limitato, una deroga alla regola secondo cui ogni aiuto, anteriormente alla sua attuazione, deve essere notificato alla Commissione, e mira a semplificare gli oneri amministrativi delle imprese, della Commissione e degli Stati membri, partendo dal principio che gli aiuti per un importo che non supera il massimale «*de minimis*» non incidono sugli scambi tra gli Stati membri e non sono idonei a falsare la concorrenza (CGUE, 28 ottobre 2020, causa C-608/19, INAIL, punti 26 e 41; CGUE, 7 marzo 2002, Italia/Commissione, C-310/99, punto 94).



5.2. E la disciplina eurounitaria in tema di aiuti di Stato *de minimis* è espressamente richiamata, come detto, dall'art. 16-bis, del d.l. 16 settembre 2024, n. 131, conv. in l. 14 novembre 2024, n. 166, che – nell'istituire uno speciale regime dichiarativo [per «i soggetti passivi, che abbiano presentato la dichiarazione per l'imposta municipale propria e per il tributo per i servizi indivisibili per gli enti non commerciali (IMU/TASI ENC) in almeno uno degli anni 2012 e 2013, recante l'indicazione di un'imposta a debito superiore a 50.000 euro annui, o che comunque siano stati chiamati a versare, anche a seguito di accertamento da parte dei comuni, un importo superiore a 50.000 euro annui»], finalizzato al recupero dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) relativamente al periodo dal 2006 al 2011, regime a sua volta ricondotto alla «disciplina dell'IMU vigente nell'anno 2013» (art. 16-bis, comma 1)- ha, per l'appunto, previsto che «Il versamento non è effettuato se nel periodo dal 2006 al 2011 non sono state superate le soglie di aiuto, ovvero sono stati rispettati le condizioni e i limiti previsti dalle discipline europee, al tempo vigenti, in materia di aiuti di Stato di importo limitato.» (comma 2).

5.3. Deve, pervero, essere rimarcata l'autonomia di quest'ultima disposizione – che non poteva non prevedere la salvaguardia della regola *de minimis* nel contesto della decisione della Commissione (n. 2023/2103, del 3 marzo 2023, cit.) che ha disposto il recupero – rispetto al regime speciale introdotto con le disposizioni di cui al primo comma che (diversamente) risulta funzionale al recupero di quanto indebitamente non versato quale aiuto di Stato (regime rispetto al quale la soglia di € 50.000,00 opera quale presupposto della dichiarazione ivi prevista, non anche ai fini dell'applicazione della regola *de minimis* il cui contenuto discende solo dalle fonti comunitarie).

6. Possono, dunque, enunciarsi i seguenti principi di diritto: «In tema di ICI, e con riferimento ai periodi di imposta dal 2006 al 2011, l'esenzione prevista dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), ha integrato



un aiuto di Stato laddove sia stata usufruita nello svolgimento di un'attività economica riconducibile alla nozione eurounitaria di impresa, così come ritenuto dalla decisione della Commissione n. 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012, e atteso che la valutazione circa la compatibilità con il mercato comune di misure di aiuto o di un regime di aiuti rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che opera sotto il controllo del giudice comunitario. Detto aiuto va recuperato in conformità alle disposizioni poste dalla decisione della Commissione n. 2023/2103, del 3 marzo 2023, ed è nella fase del recupero che va previamente verificata la situazione individuale di ciascuna impresa interessata con riferimento all'esenzione usufruita nello svolgimento di un'attività con modalità commerciali. Nel contesto dell'azione di recupero rientra, quindi, l'applicazione della regola *de minimis* che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, ha lo scopo di consentire, per gli aiuti di Stato di importo limitato, una deroga alla regola secondo cui ogni aiuto, anteriormente alla sua attuazione, deve essere notificato alla Commissione, e mira a semplificare gli oneri amministrativi delle imprese, della Commissione e degli Stati membri. L'art. 16-*bis* del d.l. d.l. 16 settembre 2024, n. 131, conv. in l. 14 novembre 2024, n. 166, al primo comma ha istituito uno speciale regime dichiarativo che risulta funzionale al recupero di quanto indebitamente non versato per l'esenzione fiscale costituente illegale aiuto di Stato e, al secondo comma, ha espressamente fatto salva l'applicazione della regola *de minimis*, il cui contenuto discende da regolamenti comunitari, così che l'indicazione di un'imposta a debito di importo superiore a 50.000 euro annui, contenuta nel primo comma, opera solo quale presupposto della dichiarazione ivi prevista».

7. Posto che, nella specie, deve ritenersi accertato e non contestato che in concreto l'attività di casa per ferie veniva svolta dalla [REDACTED] nei luoghi oggetti di causa quale attività economica, il giudice del rinvio dovrà allora procedere al riesame



della controversia con riferimento all'applicazione della regola *de minimis*, verifica che implica ulteriori accertamenti in fatto.

7.1. Al detto fine il giudice del rinvio terrà conto, innanzitutto, del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013 [regolamento adottato sulla base giuridica del regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio, del 7 maggio 1998, art. 2] il quale ha disposto, in via transitoria, nei seguenti termini: «1. Il presente regolamento si applica agli aiuti concessi prima dell'entrata in vigore dello stesso purché l'aiuto sia conforme a tutte le condizioni di cui al presente regolamento. Gli aiuti non rispondenti a dette condizioni sono sottoposti alla valutazione della Commissione conformemente agli orientamenti e alle comunicazioni applicabili. 2. Si ritiene che per gli aiuti «de minimis» individuali concessi tra il 2 febbraio 2001 e il 30 giugno 2007, che soddisfano le condizioni del regolamento (CE) n. 69/2001, non ricorrano tutti i criteri di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato e che essi siano pertanto esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato. 3. Si ritiene che per gli aiuti «de minimis» individuali concessi tra il 1° gennaio 2007 e il 30 giugno 2014, che soddisfano le condizioni del regolamento (CE) n. 1998/2006, non ricorrano tutti i criteri di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato e che essi siano pertanto esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato. 4. Alla fine del periodo di applicazione del presente regolamento, questo continuerà ad applicarsi per un ulteriore periodo di sei mesi a tutti i regimi di aiuti «de minimis» che soddisfano le condizioni in esso stipulate.» (art. 7).

7.2. La disposizione, nel richiamare i previgenti regolamenti *de minimis* (n. 69/2001 e n. 1998/2006, entrambi adottati, così come il regolamento n. 1407/2013, sulla medesima base giuridica offerta dal regolamento del Consiglio n. 994/98, del 7 maggio 1998, a sua volta richiamato dall'art. 2 della Decisione della Commissione n. 2023/2103, del 3 marzo 2023, cit.), espressamente conferma la legittimità degli aiuti *de minimis* già concessi



(in quanto esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato non ricorrendo «tutti i criteri di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato») che, pertanto, possono essere ricondotti alla disciplina del nuovo regolamento.

7.3. Va, ad ogni modo, considerato che – secondo le indicazioni rinvenienti dagli stessi regolamenti sopra ricordati (v. il Regolamento n. 69/2001, del 12 gennaio 2001, considerando n. 5; il Regolamento n. 1998/2006, del 15 dicembre 2006, considerando 9; il Regolamento n. 1407/2013, del 18 dicembre 2013, considerando 10) – il rispetto della soglia di aiuto da ricondurre alla regola *de minimis* (predeterminata in € 200.000,00 dall'art. 3, par. 2, del regolamento n. 1407/2013, così come dall'art. 2, par. 2, del regolamento n. 1998/2006) va iscritto «nell'arco di tre esercizi finanziari», ove, dunque, il triennio in questione rileva quale periodo mobile (v., *ex plurimis*, Cass., 27 dicembre 2024, n. 34530), così come precisato nei predetti considerando («Il periodo di tre anni da prendere in considerazione ai fini del presente regolamento deve essere valutato su base mobile, nel senso che, in caso di nuova concessione di un aiuto «de minimis», si deve tener conto dell'importo complessivo degli aiuti «de minimis» concessi nell'esercizio finanziario in questione e nei due esercizi finanziari precedenti.»).

7.4. Ne consegue, pertanto, che – venendo in considerazione, nella fattispecie, l'ICI dovuta dalla ██████████ contribuente per l'anno 2011 la soglia di aiuto *de minimis* deve essere riferita all'imposta non versata (depurata, dunque, delle sanzioni applicate sull'omesso versamento) e impone la considerazione dell' "aiuto" a partire dall'anno 2011 e di quelli concessi nei due anni precedenti, secondo la specifica disciplina dei versamenti del tributo di cui al d.lgs. n. 504/1992, cit., art. 10 (che, per l'appunto, individua i momenti di scadenza dei versamenti annuali dell'ICI). Difatti, come la Corte ha, in più occasioni, rilevato (in conformità alle disposizioni di cui ai citati regolamenti *de minimis*), l'aiuto deve essere preso



in considerazione come concesso nel momento in cui è accordato, indipendentemente dalla sua effettiva erogazione (v. l'art. 3, par. 4, del regolamento n. 1407/2013; l'art. 2, ed il considerando 10, del regolamento n. 1998/2006; l'art. 2 ed il considerando 5 del regolamento n. 69/2001; v. altresì, *ex plurimis*, Cass., 27 dicembre 2024, n. 34530, cit.; Cass., 27 novembre 2019, n. 30927; Cass., 21 novembre 2019, n. 30373).

8. Va, da ultimo, considerato che:

- proprio in ragione del rilievo dello *ius superveniens*, la questione che vi rimane sottesa (riconducibilità o meno degli aiuti alla regola *de minimis*) non intercetta le preclusioni processuali che si sono formate in giudizio nei confronti delle parti - che, pertanto, potranno produrre nuovi mezzi di prova e, in specie, nuovi documenti (v., *ex plurimis*, Cass., 27 dicembre 2024, n. 34530; Cass., 26 giugno 2019, n. 17199; Cass., 30 giugno 2016, n. 13458)
- a differenza delle preclusioni formatesi con riferimento alle posizioni sostanziali riconducibili alla pretesa impositiva (come esposta nell'atto impositivo) ed alla eccezione relativa alla sussistenza di una fattispecie di esenzione;
- l'onere della prova dei presupposti di applicazione della regola *de minimis* grava su chi l'invoca (dunque sul contribuente; v., *ex plurimis*, Cass., 19 gennaio 2023, n. 1583; Cass., 6 aprile 2020, n. 7704; Cass., 3 maggio 2012, n. 6671);
- l'onere probatorio gravante sul contribuente, al fine del rispetto del regolamento *de minimis*, potrà essere assolto, per il solo periodo antecedente alla data di entrata in funzione del registro centrale degli aiuti di Stato (31 maggio 2017), mediante il deposito di un'autocertificazione attestante il mancato percepimento di aiuti di tal tipo, purché sia riferita ai trienni comprendenti l'anno di entrata in vigore della norma agevolativa, a prescindere da quando è stato percepito, senza che eventuali errori nell'individuazione del triennio possano essere sanati o integrati mediante



la produzione di tale autocertificazione nel giudizio di legittimità (v. Cass., 8 luglio 2025, n. 18673; Cass., 27 dicembre 2024, n. 34530);

- in caso di superamento della citata soglia *de minimis*, riacquista vigore in pieno la disciplina del divieto che involge l'intera somma, la quale deve necessariamente essere recuperata (ovvero risulterà comunque dovuta), e non solo per la parte che eccede la soglia di tolleranza prevista dalla regola *de minimis* (v., *ex plurimis*, Cass., 23 luglio 2025, n. 20921; Cass., 3 novembre 2023, n. 30651; Cass., 20 maggio 2011, n. 11228);

- il cumulo degli aiuti di Stato – espressamente disciplinato dal regolamento n. 1407/2013, art. 5 (v., altresì, il regolamento n. 1998/2006, art. 2, par. 5), - va considerato ai fini del rispetto della citata soglia di € 200.000,00, e concerne gli aiuti di Stato riferibili all'impresa in quanto tale, non anche alle (sole) unità immobiliari rispetto alle quali l'imposta non sia stata versata.

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

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

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

Il Consigliere estensore

Fabio Di Pisa

Il Presidente

Giacomo Maria Stalla

