



Numero registro generale 21395/2017

Numero sezionale 728/2025

Numero di raccolta generale 6952/2026

Data pubblicazione 23/03/2026

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

OGGETTO

composta dai seguenti magistrati:

Giacomo Maria Stalla	Presidente
Liberato Paolitto	Consigliere
Ugo Candia	Consigliere -rel.-
Fabio Di Pisa	Consigliere -
Giuseppe Lo Sardo	Consigliere

ICI ESENZIONE ART. 7.
COMMA 1, LETT. I),
D.LGS. 504/1992
SCUOLA MATERNA -
- **DE MINIMIS** -

Ud. 12/11/2025

ha deliberato di pronunciare la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 21395/2017 del ruolo generale, proposto

DA

il COMUNE DI NOVARA (codice fiscale [REDACTED]), in persona del Sindaco *pro tempore*, autorizzato in forza di deliberazione di Giunta comunale del 4 luglio 2017, n. 222, rappresentato e difeso, in ragione di procura speciale e nomina poste in calce al ricorso, unitamente e disgiuntamente, dagli avv.ti [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

- RICORRENTE -

CONTRO

la [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] (codice fiscale [REDACTED]), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED], rappresentata e difesa,



congiuntamente e disgiuntamente, in forza di procura speciale e nomina poste in calce al controricorso, dagli avv.ti [REDACTED]

- CONTRORICORRENTE -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 211/7/2017, depositata l'8 febbraio 2017, non notificata.

UDITA la relazione svolta dal Consigliere Ugo Candia all'udienza pubblica del 12 novembre 2025.

UDITO il Sostituto Procuratore Generale, Stanislao De Matteis, che si è riportato alle motivate conclusioni scritte depositate il 6 ottobre 2025, con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

UDITI l'avv. [REDACTED] nell'interesse del ricorrente e l'avv. [REDACTED] per la controricorrente.

FATTI DI CAUSA

1. Oggetto di attuale controversia è l'avviso indicato in atti, con cui il Comune di Novara aveva liquidato l'ICI per l'anno di imposta 2006 in relazione, tra l'altro, ad un fabbricato concesso in locazione alla Scuola dell'Infanzia [REDACTED] ed adibito a scuola materna, con riferimento al quale la [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] (proprietaria del bene) non aveva provveduto a presentare la relativa dichiarazione, né a corrispondere l'intera imposta.

2. La Commissione tributaria regionale del Piemonte rigettava l'appello proposto dal Comune avverso la sentenza n. 14/3/2015 della Commissione tributaria provinciale di Novara, confermando il



riconoscimento dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992, sulla base delle seguenti considerazioni:

a. quanto al requisito soggettivo, il Giudice territoriale riteneva che fosse evidente l'applicazione dell'art. 73, comma 1, lett. c), d.P.R. 917/1986 (TUIR) in relazione agli enti non commerciali, come confermato dall'art. 7, comma 2-*bis*, d.l. n. 203/ 2005, secondo cui l'esenzione riguarda le attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale, precisando che l'attività della scuola materna non ha tale natura, in quanto destinata ad offrire un servizio sociale, come desumibile anche dalla legge n. 62/2000, che riconosce il trattamento fiscale degli enti non commerciali alle scuole paritarie senza scopi di lucro;

b. quanto al requisito oggettivo, la Commissione reputava incontestabile la natura non commerciale delle attività assistenziali, didattiche, ricettive, ricreative, culturali e sportive, considerando non condivisibile la distinzione tra la Parrocchia, quale proprietaria del locale adibito a scuola dell'infanzia, e la Parrocchia quale gestore della scuola, risultando dal relativo statuto e regolamento l'esatta corrispondenza tra le due figure, mentre la sussistenza di due differenti codici fiscali per tali ambiti operativi assumeva valore e significato meramente contabile.

3. Il Comune di Novara proponeva ricorso per cassazione avverso la suindicata sentenza, con atto notificato l'8 settembre 2017, articolando cinque motivi di impugnazione, successivamente depositando in data 31 ottobre 2024 memoria ex art. 380-*bis*.1. c.p.c.

4. La [REDACTED] resisteva con controricorso notificato in data 17 ottobre 2017, successivamente



depositando in data 30 e 31 ottobre 2024 memorie ex art. 380-*bis*.1. c.p.c.

5. Con ordinanza interlocutoria depositata in data 11 gennaio 2025 veniva disposto il rinvio della causa a nuovo ruolo per la trattazione della stessa in pubblica udienza in ragione della questione, di natura nomofilattica, ivi indicata.

6. Il Sostituto Procuratore Generale della Repubblica ha depositato in data 6 ottobre 2025 motivate conclusioni scritte.

7. Le parti hanno depositato il 30 ed il 31 ottobre 2025 memorie ex art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso va accolto nei termini che seguono.

Subito avvertendo che, per ragioni di ordine logico-giuridico e per il suo carattere – in tesi - assorbente rispetto alle altre doglianze, va esaminato, in prima battuta, il secondo motivo di impugnazione.

Di seguito, verranno scrutinati, nell'ordine, il primo, il quinto e poi il terzo ed il quarto motivo di ricorso.

2. Con la seconda doglianza l'ente territoriale ha denunciato, con riferimento all'art. 360, primo comma, num. 4 e 5, c.p.c., la nullità della sentenza per motivazione apparente e, dunque, la violazione degli artt. 111, sesto comma, Cost., 132 c.p.c. e 36 d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'asserita non imponibilità degli immobili posseduti dalla [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] non avendo esplicitato le ragioni della riconosciuta esenzione, nonostante le ampie argomentazioni di segno contrario esposte dal Comune.



2.1. La censura non ha fondamento.

Sul piano dei principi va ricordato che questa Corte (a partire da Cass. Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053) ha ripetutamente precisato che deve ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non renda tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè munita di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'*iter* logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture.

Resta, invece, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (v., tra le tante, Cass. Sez. U., 22 settembre 2014, n. 19881; Cass., Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass., Sez. U., 9 giugno 2017, n. 14430; Cass., Sez. U., 19 giugno 2018, n. 16159; Cass., Sez. U., 18 aprile 2018, n. 9558 e Cass., Sez. U., 31 dicembre 2018, n. 33679; Cass., 18 settembre 2019, n. 23216; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., Sez. T, 31 gennaio 2023, n. 2689; Cass., Sez. T., 29 luglio 2024, n. 21174; Cass., Sez. T., 27 febbraio 2025, nn. 5224, 5226, 5228, 5230, 5231, 5233, 5235; Cass., Sez. T., 11 dicembre 2025, n. 32370; Cass., Sez. T., 19 gennaio 2026, nn. 1036 e 1046).

2.2. Nella fattispecie in esame la Commissione regionale ha chiaramente espresso le ragioni della decisione nei termini sopra illustrati, riconoscendo la sussistenza dei due requisiti posti a base



dell'esenzione e negando l'alterità soggettiva tra la Chiesa Parrocchiale e la Scuola dell'Infanzia.

Per tale via, la motivazione non può considerarsi apparente, né si pone al di sotto della soglia minima costituzionalmente esigibile, appena aggiungendo sul punto che il giudice del merito non deve dar conto di ogni argomento difensivo sviluppato dalla parte, non è tenuto cioè a discutere ogni singolo elemento o a argomentare sulla condivisibilità o confutazione di tutte le deduzioni difensive, essendo, invece, necessario e sufficiente, in base all'art. 132, secondo comma, num. 4, c.p.c., che esponga gli elementi in fatto e di diritto posti a fondamento della sua decisione, dovendo in tal modo ritenersi disattesi, per implicito, tutti gli argomenti non espressamente esaminati, ma considerati subvalenti rispetto alle ragioni della decisione (cfr. Cass., Sez. T, 19 maggio 2024, n. 12732; Cass., Sez. VI/T, 2 febbraio 2022, n. 3108, che richiama Cass., Sez. II, 25 giugno 2020, n. 12652; Cass., Sez. I, 26 maggio 2016, n. 10937; Cass., Sez. VI, 17 maggio 2013, n. 12123 e anche Cass., Sez. I, 31 luglio 2017, n. 19011, Cass., Sez. I, 2 agosto 2016, n. 16056 e Cass., Sez. T., 24 giugno 2021, n. 18103).

3. Va, altresì, respinto il primo motivo di impugnazione con il quale il Comune ha eccepito, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 112 c.p.c. ed 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992 in ragione dell'omessa pronuncia circa la debenza dell'ICI per gli immobili oggetto di accertamento e diversi da quelli interessati dallo svolgimento dell'attività di scuola materna.

3.1. Il Comune ha, nello specifico, rappresentato (v. pagine nn. 3 e 10 del ricorso) che:



a. l'avviso aveva contestato l'omessa dichiarazione ed il parziale versamento in relazione a cinque unità immobiliari (I. fabbricato concesso in locazione alla Scuola dell'Infanzia [REDACTED] ed adibito a scuola materna, censito al foglio 97, num. 69, sub. 8; II. fabbricato adito a palestra, censito al foglio 97, num. 69, sub. 5; III. fabbricato concesso in locazione alla Provincia, censito al foglio 97, num. 69, sub. 11; IV. fabbricato adibito ad autorimessa, censito al foglio 97, num. 102, sub. 11; V. immobile con destinazione abitativa, censito al foglio 97, num. 147, sub. 2);

b. la contribuente non aveva formulato specifiche contestazioni in ordine agli immobili di cui ai menzionati numeri III (fabbricato concesso in locazione alla Provincia), IV (fabbricato adibito ad autorimessa) e V (immobile con destinazione abitativa);

c. la Commissione tributaria provinciale di Novara, considerando esente l'immobile adibito a scuola dell'infanzia, aveva, nondimeno, annullato l'intero avviso di accertamento;

d. nei motivi di appello il Comune aveva chiesto la riforma integrale della sentenza e di confermare la legittimità dell'atto impugnato;

e. la Commissione regionale aveva omesso di pronunciarsi sull'effettiva debenza dell'ICI accertata in relazione agli immobili diversi dal fabbricato adibito a scuola dell'infanzia, confermando la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso ed annullato l'intero avviso.

3.2. Va dato conto che, dal suo canto, la contribuente ha negato la sussistenza del dedotto vizio, osservando – di contro - che l'avviso aveva contestato l'infedele dichiarazione ed il parziale versamento dell'imposta con riferimento al solo immobile adibito a scuola materna



(accatastato al folio 97, n. 69, sub. 8), mentre rispetto alle altre quattro unità immobiliari (accatastati al folio 97, n. 69, sub. 5 ed 11, n. 102, sub. 11 e n. 147, sub. 2) non era stata avanzata alcuna contestazione.

3.3. Tanto premesso, va intanto considerato che la censura risulta ammissibile, nonostante l'erroneo canone censorio prescelto, potendo essere riqualificata e ricondotta, stante l'evidente rappresentazione del vizio dedotto (omessa pronuncia sul motivo di appello ed ultrapetizione per aver annullato l'intero atto), al parametro di cui all'art. 360, primo comma num. 4, c.p.c. (cfr. su tali principi, tra le tante Cass., Sez.VI/T, 7 novembre 2017, n. 26310; Cass., Sez. 5[^], 24 gennaio 2018, n. 1709; Cass., Sez. 6^{''}-5, 12 febbraio 2019, nn. 4020 e 4022; Cass., Sez. 6[^]-5, 25 settembre 2019, n. 23964; Cass., Sez. 6[^]-5, 6 maggio 2020, nn. 8536 e 8539; Cass., Sez. 6[^]-5, 15 marzo 2021, n. 7210; Cas., Sez. 6^{''}-5, 29 marzo 2021, nn. 8682 e 8683; Cass., Sez. 5[^], 7 giugno 2021, n. 15758; Cass. Sez. T. 15 marzo 2022, n. 8293).

Tuttavia, essa non ha pregio, perchè nessuna omissione di pronuncia vi è stata da parte del Giudice regionale.

3.4. Con riguardo al dedotto vizio, va dato conto che le parti si dividono nel senso di ritenere (il Comune) che non vi fosse stata contestazione da parte della contribuente sulla debenza del tributo sui beni diversi da quello adibito a scuola dell'infanzia, mentre la Chiesa Parrocchiale assume che l'avviso, benchè avesse indicato tutti beni posseduti dalla stessa, aveva poi tassato solo quello destinato a scuola materna in ragione dell'omesso versamento dell'imposta.

3.5. Sta di fatto, che l'esame degli atti prodotti, consentito in ragione dell'*error in procedendo* dedotto (cfr., *ex multis*, Cass., Sez.



III, 7 giugno 2023, n. 16028), permette di apprendere che la Commissione provinciale, dopo aver premesso che la Chiesa Parrocchiale aveva negato la debenza dell'imposta per talune unità [a) quadro 1.2.: unità 97.69.08, in quanto non esistente; b) quadro 4.2. e 6.2.: unità 97.69.05 ed unità 97.69.08 perché esistenti solo dal 4 ottobre 2010; quadro 7.2: unità 97.102.08 in quanto ceduta il 6 aprile 2005; quadro 8 e 9: unità 97.147.01 ed unità 97.147.01 non contestate dal Comune; così a pagina n. 2 della sentenza di primo grado), aveva poi sviluppato la decisione sull'unità immobiliare destinata «[...] all'Oratorio [redacted] ed alla Scuola dell'Infanzia [redacted] quest'ultima riconosciuta come scuola paritaria *ex lege* n. 62/2000» (così a pagina n. 2 della sentenza di primo grado) ed aveva ritenuto che «la invocata esenzione per i locali utilizzati ai fini di istruzione nel caso che occupa trova conferma anche nelle disposizioni dell'art. 7, co. 2-*bis*, del d.l. n. 203/2005 [...]» (così a pagina n. 4 della sentenza di primo grado).

Per tale via, il primo Giudice aveva ritenuto sussistente l'esenzione, «[...] trattandosi di scuola paritaria senza fini di lucro», concludendo quindi nel senso che «il recupero di imposta deve pertanto essere annullato» (così a pagina n. 5 della sentenza di primo grado).

Risulta, in tali termini, chiaro che con l'annullamento integrale dell'avviso, la Commissione aveva accolto, con motivazione implicita, ma certamente desumibile dal contenuto della sentenza, anche le censure che riguardavano le altre unità immobiliari per le ragioni addotte dalla contribuente, come analiticamente ricapitolate nella sentenza di prima istanza (cfr., sull'implicito accoglimento della domanda, tra le tante, Cass., Sez. T., 23 ottobre 2024, n. 27551).



3.6. Con l'atto di appello il Comune aveva articolato il gravame, contestando, con il primo e col secondo motivo, la sussistenza dei requisiti (oggettivo e soggettivo) per beneficiare dell'esenzione, con riferimento, quindi, all'unità immobiliare destinata all'attività didattica, mentre, con riguardo alle altre censure sollevate dalla contribuente con il ricorso di primo grado in relazione agli altri beni, ritenute «[...] non specificamente trattate dalla sentenza gravata», aveva richiamato le «deduzioni difensive di cui agli atti depositati dal Comune di Novara in primo grado, le argomentazioni e le eccezioni ivi formulate» (così a pagina n. 17 del ricorso in appello).

3.7. Come sopra illustrato, la valutazione del Giudice regionale ha avuto ad oggetto solo il motivo di appello concernente la menzionata esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 in relazione all'immobile destinato ad attività didattica e detta pronuncia deve ritenersi corretta e non omissiva per la semplice ragione che non era stato proposto dal Comune un motivo di gravame sulla decisione del primo Giudice che aveva annullato l'intero avviso, così accogliendo (come detto implicitamente, quanto senza tema di smentita) le altre censure avanzata dalla contribuente in relazione agli altri beni.

Difatti, l'ente territoriale si era limitato nel proprio appello a richiamare le altre deduzioni difensive svolte in primo grado, come se il primo Giudice le avesse ritenute assorbite nella propria valutazione, omettendo però di articolare il motivo di gravame sulla (implicita) statuizione di accoglimento delle ragioni di contestazione mosse dalla Chiesa Parrocchiale contro la pretesa impositiva relativa alle altre unità immobiliari, che aveva giustificato l'annullamento dell'intero atto.



3.8. Il Comune, in definitiva, non si è avveduto che con la predetta pronuncia la Commissione provinciale aveva, in realtà, deciso anche sulle ragioni di contestazione concernenti i predetti altri beni, reputando (lo si ripete, implicitamente) fondate le ricapitolate censure mosse dalla contribuente, il che imponeva al Comune di proporre appello anche su tale segmento di pronuncia, giustificativa dell'annullamento integrale dell'atto, non potendo avvalersi del meccanismo processuale di cui all'art. 56 d.lgs. n. 546/1992 perché le difese svolte dall'ente locale non erano state ritenute assorbite dal Giudice di prima istanza (né potendolo essere, stante l'oggettiva diversità delle contestazioni con riferimento a beni diversi), come erroneamente considerato dall'ente territoriale, ma rigettate nel merito.

In assenza di motivo d'appello, non può quindi esservi omissione di pronuncia.

4. Anche la quinta doglianza risulta infondata.

Con essa il Comune ha rimproverato al Giudice regionale, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3., c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 10 d.lgs. n. 546/1992, segnalando che l'avviso impugnato aveva contestato l'omessa dichiarazione ICI, oltre che il mancato versamento, il cui obbligo (dichiarativo) era da considerarsi sopravvissuto alla novella di cui all'art. 37, comma 53, d.l. n. 223/2006, la quale, pur eliminando il generale obbligo di dichiarazione ICI a far data dall'anno 2007, aveva nondimeno fatto salve le ipotesi di modificazioni soggettive ed oggettive comportanti riduzioni di imposta non conoscibili in via officiosa dal Comune attraverso la consultazione della banca dati catastale.

4.1. Tale ordine non può essere condiviso.



L'art. 10, comma 4, d.lgs. n. 504/1992 esonera dall'obbligo dichiarativo i soggetti esenti ai sensi dell'art. 7 del medesimo decreto, per cui in relazione a tale disposizione non assume alcun rilievo la novella di cui all'art. 37, comma 53, d.l. n. 223/2006 (cfr. Cass., Sez. T., 9 settembre 2024, n. 24200, sulla differenza tra il regime ICI ed IMU in relazione all'obbligo dichiarativo).

La contribuente aveva ritenuto di essere esente, il che ha giustificato l'omessa dichiarazione.

Il tema rilevante, allora, è se la rivendicata esenzione competa o meno, restando in tale verifica assorbita ogni questione, giacchè, nel primo caso, nessun obbligo dichiarativo può ritenersi esigibile, mentre, nella seconda ipotesi, la tassa è dovuta perché non ricorrevano le condizioni per il beneficio, non anche per la violazione dell'obbligo dichiarativo.

4.2. Non può utilmente invocarsi – come ritiene il Comune – l'affermazione di principio contenuta nelle pronunce nn. 17562/2016 e 17563/2016 di questa Corte, in quanto in esse si è considerata la sussistenza dell'obbligo dichiarativo nell'ipotesi, del tutto diversa, dell'agevolazione di cui all'art. 2, comma 2, lett. b), seconda parte, in relazione all'art. 9 d.lgs. n. 504/1992 (terreni da considerarsi non fabbricabili se posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali, utilizzati per attività agro-silvo-pastorale), a seguito di variazione della destinazione urbanistica dell'area, divenuta edificabile in ragione di programma di pianificazione territoriale sfociato nell'emanazione del Regolamento Urbanistico.

Nella specie, conta, invece, la predetta previsione dell'art. 10, comma 4, d.lgs. n. 504/1992, che espressamente esonera il



contribuente dal denunciare gli immobili esenti ai sensi dell'art. 7., comma 1, lett. i), del medesimo decreto.

4.3. Senza tacere, per completezza, che la soluzione di cui alle precedenti pronunce è stata superata dalla più recente riflessione di questa Corte secondo cui l'onere dichiarativo della variazione degli elementi di imposizione previsto dall'art. 10, comma 4, d.lgs. n. 504/1992 (Ici) e, nell'IMU, dall'art. 13, comma 12 - *ter*, d.l. n. 201/2011, art. 13 (e successivamente imposto dall'art. 1, comma 769, legge n. 160/2019), non sussiste nell'ipotesi in cui la variazione consista nella sopravvenuta trasformazione di un terreno agricolo in area edificabile in forza dello strumento urbanistico generale adottato dall'ente impositore (v. Cass., Sez. T., 7 ottobre 2025, n. 26921).

5. Con la terza doglianza il ricorrente ha lamentato, con riguardo all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione agli artt. 107 e 108 T.F.U.E. e 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 (*ratione temporis* vigente), 11 delle preleggi ed 1, comma 2, della legge n. 212/2000, in relazione all'imponibilità ai fini ICI dell'immobile adibito a scuola dell'infanzia, ponendo in evidenza che, a fronte della decisione della Commissione europea del 19 dicembre 2012, l'esenzione dal pagamento dell'ICI non poteva più essere applicata per le attività che non avessero natura esclusivamente commerciale, avendo la Commissione ritenuto che il beneficio così concepito era da considerarsi un aiuto di Stato non compatibile con le norme in materia di concorrenza illegale nel mercato unionale.

5.1. Il suindicato motivo va accolto.



La questione ivi coinvolta ha costituito oggetto di varie pronunce di questa Corte, con affermazione di principio che, in assenza di persuasivi argomenti contrari, vanno anche in tale sede ribaditi.

5.2. Va allora premesso che la previsione dell'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992, nel testo novellato, dapprima, dal d.l. n. 203/2005, art. 7, comma 2-*bis*, convertito, con modificazioni, nella legge n. 281/2005 e, poi, dal d.l. n. 223/2006, art. 39 convertito, con modificazioni, nella legge n. 248/2006, va applicata nell'accezione compatibile con la decisione adottata dalla Commissione Europea il 19 dicembre 2012 e con la sentenza resa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea il 6 novembre 2018, cause riunite C-622/16 P - C-623/16 P, C-624/16, verificando, quindi, se l'attività sia stata o meno svolta a titolo gratuito e cioè dietro versamento di un importo simbolico a copertura di una sola frazione del costo effettivo del servizio.

5.3. La valutazione del Giudice regionale si è posta in contrasto con la giurisprudenza di questa Corte, la quale ha chiarito che:

- la previsione dell'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 non concretizza una forma di aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione Europea (in particolare con l'art. 107, paragrafo 1, del Trattato, secondo il quale: «sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza») solo a condizione che si accerti che l'attività svolta dal contribuente ed oggetto di tutela venga esercitata con modalità non economica e, cioè, sia resa a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico (cfr. Cass., Sez. T., 11 febbraio 2021, n. 3443, che richiama Cass., Sez. 5, 12



febbraio 2019, n. 4066; Cass., Sez. 5, 12 aprile 2019, n. 10288; Cass., Sez. 6, 10 settembre 2020, n. 18831, e, nello stesso senso, tra le molte altre, Cass., Sez. T, 12 maggio 2021, n. 12539);

- più specificamente, è stato chiarito che il paradigma dell'attività svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico, nei termini così stabiliti dalla vincolante (v., tra le tante, Cass., Sez. T., 11 febbraio 2021, n. 3443 cit.) decisione della Commissione Europea, obbliga ad una valutazione puntuale, non predeterminata, riferita alle specifiche condizioni in cui opera il singolo contribuente, delineando un accertamento basato sulla verifica dell'irrisorietà della retta, come precisato da questa Corte secondo cui «[...] "a fare il discrimine in questo caso è la retta (Cass., Sez. 5, n. 18831/2020; Sez. 5, n. 3369/2019; Sez. 5, n. 13787/2019, in motivazione; Sez. 5, n. 24308/2019, Rv. 655478 - 01; Cass., Sez. 6-5, n. 10754/2017, Rv. 644064 - 01; Cass., Sez. 5, n. 10483 del 2016, Rv. 639985 - 01; Sez. 5, n. 19773 del 2019, Rv. 654969 - 01; Sez. 5, n. 13970 del 2016, Rv. 640244 - 01; così Cass., Sez. T, 13 aprile 2023, n. 9927 e 9922, che richiamano Cass., Sez. T, 16 febbraio 2023 nn. 4945 e 4952 cit.)» (v. Cass., Sez. T., 2 ottobre 2023, n. 27821).

Il parametro di riferimento è, dunque, la simbolicità della retta (cfr., tra le tante, Cass., Sez. T., 26 luglio 2024, n. 20971), mentre non rileva che la gestione operi in perdita, essendo questa condizione consentanea al rischio dell'attività commerciale (Cass., Sez. 5°, 8 luglio 2015, n. 14226; Cass., Sez. 5°, 14 febbraio 2023, n. 4560; Cass., Sez. 5°, 16 febbraio 2023, nn. 4915 e 4917; Cass., Sez. 5°, 19 giugno 2023, n. 17490), per cui la circostanza di conseguire o meno un guadagno e di pareggiare effettivamente i costi con i proventi risulta irrilevante se l'attività si connota economicamente, e



cioè per il fatto che i beni ed i servizi siano offerti al pubblico con prezzi non simbolici (Cass., Sez. 5°, 14 febbraio 2023, n. 4560; Cass., Sez. T., 27 giugno 2024, n. 17704).

Allo stesso modo, anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato; la finalità sociale dell'attività svolta non è, dunque, di per sé sufficiente ad escluderne la classificazione in termini di attività economica; per escludere la natura economica dell'attività è necessario che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico (cfr. Cass, Sez. T., 6 dicembre 2024, n. 31336).

Così come si è negato (cfr. *ex multis*, Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n. 32364, ai cui contenuti si rinvia) che possa costituire ragione di applicazione dell'esenzione in esame la circostanza del finanziamento pubblico delle scuole paritarie (art. 1, comma 636, della legge n. 296/2006 ed art. 138 d.lgs. n. 112/1998) e che la scuola concorra ad integrare il sistema nazionale di istruzione (v. legge n. 62/2000).

Principi questi ribaditi da questa Corte, ulteriormente precisandosi che:

- il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (Cass., Sez. 5, 2 aprile 2015, n. 6711)»;

- il riconoscimento del diritto all'esenzione, dunque, è legato all'accertamento di fatto relativo alle modalità di svolgimento attività sopra indicate, il che postula una verifica in concreto del presupposto oggettivo per l'esenzione dall'ICI e rende privo di rilievo alcuno il



richiamo al tenore delle disposizioni statutarie, in sé del tutto irrilevanti a fini che occupano.

5.4. Tali principi sono stati ulteriormente confermati, in tema di ICI, dalla più recente giurisprudenza di questa Corte (v. Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n. 33584; Cass., Sez. T., 19 gennaio 2019, n. 1036 ed i precedenti ivi menzionati), sicchè, nel delineato contesto, deve riconoscersi che la sentenza impugnata si è discostata da essi, o meglio non ha proprio affrontato la verifica di tali aspetti, avendo riconosciuto l'esenzione in ragione della tipologia dell'attività, trascurando ogni verifica sulle concrete modalità di svolgimento dell'attività didattica svolta e di accertare la misura delle rette corrisposte dagli alunni e se queste possano considerarsi simboliche.

6. Con la quarta, subordinata, ragione di contestazione, l'istante ha dedotto, in relazione 360, primo comma, num. 3., c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 in rapporto all'art. 2697 c.c., osservando che, nella specie, non sussistevano i presupposti dell'utilizzo diretto del bene (immobile adibito a scuola materna) da parte della Chiesa Parrocchiale, tenuto conto della sua locazione alla Scuola dell'Infanzia [REDACTED] risultando dallo stesso statuto della Scuola la gestione patrimoniale ed amministrativa autonoma rispetto alla Parrocchia, il che giustificava i differenti codici fiscali, né ricorreva il presupposto oggettivo, non avendo la Commissione verificato, in concreto, lo svolgimento di attività non commerciale ed emergendo dallo stesso statuto della Scuola la corresponsione di una retta scolastica da parte di quasi tutti gli alunni.

6.1. Anche tale motivo va accolto, stante la sua natura connessa e non subordinata rispetto alla censura che precede.



E va qui ribadito che, secondo la giurisprudenza di legittimità, in materia di ICI, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 - 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 (v., tra le tante, Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n. 33584, che richiama 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. T., 14 febbraio 2023, n. 4576; Cass., Sez. T., 27 maggio 2024, n. 14721; Cass., Sez. T., 14 maggio 2025, n. 12947).

Di regola, quindi, l'utilizzazione del bene 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 (v. Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n. 33584 cit., che richiama 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. T., 14 febbraio 2023, n. 4576; Cass., Sez. T., 27 maggio 2024, n. 14721; Cass., Sez. T., 1 luglio 2024, n. 17967), come chiarito anche dal Giudice delle leggi (v. 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), d.lgs. n. 446/1997).



6.2. Tuttavia, secondo un indirizzo giurisprudenziale che si è venuto gradualmente affermando nella giurisprudenza della Corte, si è precisato che l'esenzione spetta non soltanto se l'immobile sia direttamente utilizzato dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se il bene, 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. T., 22 dicembre 2025, n. 33584 cit., che menziona Cass., Sez. 5[^], 18 dicembre 2015, n. 25508; Cass., Sez. 5[^], 30 settembre 2019, n. 24308; Cass., Sez. T., 25 novembre 2022, n. 34772; Cass., Sez. T., 2 ottobre 2023, n. 27761; Cass., Sez. T., 17 ottobre 2023, n. 28799; Cass., Sez. T., 6 giugno 2024, n. 17618; Cass., Sez. T., 25 giugno 2024, n. 17442; Cass., Sez. T., 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 ritenere 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 (v. Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n. 33584 cit., che richiama Cass., Sez. T., 26 giugno 2024, n. 17618).

6.3. 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.

La concessione del godimento e dell'uso, da parte dell'ente possessore, a favore di altro ente collegato al primo nel perseguimento delle stesse finalità istituzionali, deve, peraltro, essere del tutto gratuita, senza alcuna forma di remunerazione: circostanza che è necessario accertare in modo rigoroso (così, Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n. 33584, ai cui più ampi contenuti si rimanda, che richiama Cass., Sez. T., 1° luglio 2024, n. 17967).

6.4. Senonchè, anche in tal caso, il Giudice d'appello ha omissso di effettuare tale accertamento, fondando la sua valutazione sull'opinabile valore meramente contabile (e quindi amministrativo) desumibile dai differenti codici fiscali, che pure deponeva per una diversità di gestione, senza verificare la sussistenza del rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei suddetti compiti nell'ambito di un rapporto gratuito.

7. Le predette ragioni giustificano, pertanto, la cassazione della sentenza impugnata in relazione al terzo ed al quarto motivo, con rinvio della causa al giudice del merito per l'accertamento fattuale sulle concrete modalità di svolgimento dell'attività didattica svolta dalla Parrocchia alla stregua dei principi sopra delineati, verifica di merito questa ovviamente preclusa nella presente sede.



8. Non solo. Il Giudice del rinvio dovrà farsi carico anche di un ulteriore accertamento, previo assolvimento del relativo onere probatorio da parte della contribuente che ha invocato l'esenzione.

8.1. Anche sotto tale versante, si ripetono sul punto le riflessioni già svolte da questa Corte in analoghi casi (cfr. Cass., Sez. T., 11 dicembre 2025, nn. 32361, 32364, 32370; Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n.33584; Cass., Sez. T., 19 gennaio 2026, nn. 1034, 1036, 1038, 1046, ai cui contenuti pure si rimanda).

Come sopra accennato, con la suindicata ordinanza interlocutoria, questa Corte ha avvertito dell'incidenza decisoria 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 adottata dalla Commissione Europea il 3 marzo 2023, n. 2013, che è stata *medio tempore* oggetto di recepimento interno da parte dell'art. 16-*bis* d.l. n. 131/2024 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 166/2024), dettando «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».

8.2. Detta disposizione (come modificata dalla predetta legge), ha previsto che:

- (comma 1) «Ai fini dell'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, 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. La dichiarazione è unica per tutti gli immobili posseduti dal soggetto passivo. Per la determinazione dell'ICI oggetto del recupero di cui al presente comma, si applica la disciplina dell'IMU vigente nell'anno 2013. La base imponibile, i moltiplicatori e l'aliquota sono quelli stabiliti dalla disciplina dell'ICI, applicabili nell'anno di riferimento interessato dal recupero. Nel solo caso in cui l'aliquota effettiva non è individuabile, si applica quella media, pari al 5,5 per mille».

- (comma 2) «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. Non si fa luogo, altresì, al versamento 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».

- (comma 3) «Il versamento delle somme relative all'aiuto, detratti gli importi eventualmente già corrisposti a titolo di ICI per lo stesso periodo di imposta, è effettuato in favore dei comuni ove sono ubicati gli immobili oggetto del recupero, esclusivamente secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Sugli importi dovuti sono applicati gli interessi secondo le metodologie di calcolo previste dalla normativa europea in materia di aiuti di Stato, a decorrere dalla data in cui le somme da recuperare sono state messe a disposizione dei beneficiari fino al loro effettivo recupero».

- (comma 4) «Le somme oggetto del recupero, comprensive degli interessi, ove superiori a 100.000 euro, possono essere rateizzate in quattro quote trimestrali di pari importo. La scelta della rateizzazione deve essere indicata nella dichiarazione».

- (comma 5) «Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono fissati i termini per la presentazione della dichiarazione e per il versamento nonché la disciplina e la misura degli interessi applicabili. Con lo stesso decreto è individuata la struttura che svolge le attività di coordinamento nella gestione delle operazioni di recupero di cui al comma 1 con le risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente».



- (comma 6) «La struttura, individuata ai sensi del comma 5, adempie ai compiti derivanti dalla decisione della Commissione europea del 3 marzo 2023 e si avvale dei comuni destinatari del gettito del recupero per quanto riguarda le attività' di controllo delle dichiarazioni e dei versamenti, nonché quelle di accertamento e di irrogazione delle sanzioni di cui al comma 8».

- (comma 7) «Le attività di controllo delle dichiarazioni e dei versamenti nonché quelle di accertamento e di irrogazione delle sanzioni di cui al comma 8 sono effettuate dal comune interessato dalle misure di aiuto o dal soggetto cui l'ente stesso ha affidato la riscossione delle proprie entrate e i relativi dati sono messi a disposizione della struttura di cui al comma 5».

- (comma 8) «Per l'omessa presentazione della dichiarazione di cui al comma 1, si applica la sanzione amministrativa del 100 per cento dell'importo non versato, con un minimo di 50 euro. Se la dichiarazione è infedele, si applica la sanzione amministrativa del 40 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di versamento di un importo difforme rispetto a quanto dichiarato, si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471».

8.3. Come già chiarito da questa Corte (cfr. Cass., Sez. T., 14 maggio 2025, n. 12928), la stessa definizione della questione di fondo implicata nel motivo di ricorso – che attiene all'ICI dovuta dalla contribuente per l'anno 2006 – implica la considerazione del predetto *ius superveniens* che involge la disciplina eurounitaria degli aiuti di Stato e del loro recupero, su cui la Parrocchia si è soffermata nelle memorie depositate.



Si tratta di disciplina conseguente alla decisione 2023/2103 della Commissione del 3 marzo 2023, resa a seguito dell'annullamento della decisione 2013/284/UE, del 19 dicembre 2012, disposta dalla sentenza della CGUE, 6 novembre 2018 (cause riunite da C-622/16P a C-624/16P, Scuola Elementare Maria Montessori SRL) «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», ivi precisando il suo ambito di applicazione, secondo cui «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» (cfr. Cass. Sez. T. 11 dicembre 2025, nn. 32361 e 32364).

La decisione 2023/2103 della Commissione del 3 marzo 2023 aveva, per l'appunto, disposto il recupero dell'aiuto incompatibile «concesso nell'ambito della misura di cui all'articolo 1 della decisione 2013/284/UE, ossia l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) concessa agli enti non commerciali che svolgevano negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92» (art. 1).

Giova rammentare, a tal riguardo, che la decisione n. 2013/284/UE della Commissione Europea del 19 dicembre 2012 aveva – come detto – 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».



Quindi, 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, aveva chiarito che l'ordine di recupero di un aiuto illegale è la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalità e che diversamente sarebbe perdurati gli effetti anticoncorrenziali della misura, precisando, ancora, che le decisioni della Commissione dell'Unione Europea volte ad autorizzare o vietare un regime nazionale hanno portata generale.

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, 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».

E ciò, 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».

Si è, dunque, così pervenuti alla predetta disposizione di cui all'art. 16-*bis* d.l. n. 131/2024, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 166/2024 che ha recepito la decisione n. 2023/2103/UE della Commissione Europea del 3 marzo 2023.

8.4. Nel delineato contesto e nell'ineludibile esigenza di un coordinamento del diritto unionale e del diritto nazionale, si pone – come già ritenuto da questa Corte – 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 c.c.), rientrando potenzialmente nella sfera interdetta dall'art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.



In definitiva, il richiamato art. 16-*bis* d.l. n. 131/2024, 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.

8.5. 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.

Conta, dall'altro lato, che 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 (cfr. Cass., Sez. T., 22 dicembre



2025, n. 33584, che cita 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. T., 22 dicembre 2025, n. 33584, che richiama 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. T., 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 (v. Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n. 33584, che richiama 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. T., 1° agosto 2024, n. 21722; Cass., Sez. T., 20 settembre 2024, n. 25273; Cass., Sez. T., 22 marzo 2025, n. 7681).



8.6. Con specifico riferimento, poi, all'incidenza delle sopravvenienze normative di fonte unionale sul regime *de minimis*, questa Corte ha avuto modo di precisare 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.

La prova delle circostanze presupposte è posta a carico del soggetto che invoca il beneficio fiscale e 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. T., 22 dicembre 2025, n. 33584, che menziona 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. T., 10 ottobre 2022, n. 29503; Cass., Sez. T., 22 novembre 2023, n. 32369; Cass., Sez. T., 11 dicembre 2024, n. 31976; Cass., Sez. T., 22 marzo 2025, n. 7681).

E 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 e ciò 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 (v., cfr. Cass., Sez. T., 19 gennaio 2026, nn. 1034/1036/1038/1046 cit., che menzionano, *ex plurimis*, Cass., 27 dicembre 2024, n. 34530; Cass., 26 giugno 2019, n. 17199; Cass., 30 giugno 2016, n. 13458).

8.7. Dunque, 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. T., 14 maggio 2025, n. 12928, richiamata da Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n. 33584).

A tal fine, in relazione all'apprezzamento dei requisiti stabiliti dall'art. 16-*bis*, comma 2, d.l. n. 131/2024 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 166/2024), 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 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»;

- 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. T., 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, vale a dire 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» (così Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n. 33584, cit.);

– venendo in considerazione, nella fattispecie, l'ICI dovuta dal contribuente per l'anno 2006 e, con questa, l'esenzione rispondente ad un regime di aiuto previsto da disposizione di legge nazionale (art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992, la soglia di aiuto *de minimis* impone la considerazione del nuovo aiuto solo a partire dall'anno 2006 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);

– l'art. 16-*bis* d.l. n. 131/2024 ha, infatti, previsto il procedimento di recupero dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) solo relativamente al periodo dal 2006 al 2011, come testualmente emerge dalla previsione del comma 1 (che prevede la presentazione della «[...] dichiarazione per il recupero dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) relativamente al periodo dal 2006 al 2011 [...]») e del comma 2 (secondo cui «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 [...]»), come, peraltro, già sottolineato da questa Corte, secondo cui «[...] per effetto dello *ius superveniens* (ndr. solo) 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» (cfr. Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n. 33584);

- 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. T., 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, tutte richiamate anche da Cass., Sez. T., 22 dicembre n. 33584, cit.);

- 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. T., 27 dicembre 2024, n. 34530; Cass., Sez. T., 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. T., 3 novembre 2023, n. 30651; Cass., Sez. T., 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 € 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. Alla luce di quanto precede, la pretesa impositiva deve 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 (così Cass., Sez. T., 22 dicembre 2025, n. 33584; nei medesimi termini, Cass., Sez. T., 11 dicembre 2025, n. 32364; Cass., Sez. T., 19 gennaio 2026 nn. 1038 e 1046).

10. L'impugnata sentenza va, quindi, cassata con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese processuali di questo giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte che, in diversa composizione, procederà all'accertamento di cui sopra.

P.Q.M.



la Corte accoglie il terzo ed il quarto motivo di ricorso, rigetta il primo, il secondo ed il quinto, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, anche per regolare le spese del presente grado di giudizio.

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

IL CONSIGLIERE ESTENSORE

Ugo Candia

IL PRESIDENTE

Giacomo Maria Stalla

