

ICI

Esenzione per gli immobili di proprietà della scuola paritaria

di Federico Gavioli - Dottore commercialista, revisore legale e giornalista pubblicista

Ai fini ICI la sussistenza dei presupposti oggettivi dell'esenzione non devono essere accertati sulla base di riscontri documentali che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare concretamente se l'attività cui l'immobile è destinato non abbia natura commerciale; l'indagine fattuale va indirizzata nel senso di raffrontare i corrispettivi ed i costi di diretta imputazione e la destinazione dell'attività esercitata o la destinazione dei ricavi eccedenti i costi.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia con la sent. 18 ottobre 2018, n. 4400, ha accolto il ricorso di una scuola paritaria nei confronti del Comune in cui si trovava l'immobile di proprietà; per i giudici del merito di secondo grado, secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 504/1992, integrato dall'art. 91-bis, comma 3, D.L. n. 1/2012 e secondo quanto indicato dal regolamento attuativo D.M. n. 200/2012, non deve corrispondere l'ICI la scuola per l'immobile che utilizza e nel quale fornisce servizi a fini sociali che giustificano l'attività.

Il contenzioso

Una scuola paritaria eretta in Ente morale nonché in IPAB, poi privatizzata e trasformata in associazione con personalità giuridica di diritto privato, impugnava la sentenza del gennaio 2017 della Commissione Tributaria Provinciale a seguito di un avviso di accertamento emesso da un Ente locale ed avente ad oggetto l'ICI richiesta per l'anno 2011 per euro 3.875,71, oltre sanzioni ed interessi.

La Commissione di prime cure rigettava il ricorso, condannando la scuola al pagamento anche delle spese di giudizio.

Nel ricorso davanti ai giudici di prime cure la ricorrente eccepiva l'omessa instaurazione del contraddittorio preventivo. Denunciava difetto di motivazione dell'atto per omessa indicazione delle ragioni di fatto e giuridiche poste a fondamento dell'avviso e del mancato riconoscimento dell'esenzione dal tributo. Prospettava l'infondatezza della pretesa impositiva in quanto la scuola perseguiva attività aventi solo

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

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

Precisava che doveva ritenersi fondata la pretesa impositiva in quanto la Commissione Europea, con decisione del 19 dicembre 2012, aveva affermato che l'esenzione dal pagamento dell'ICI ex art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, era incompatibile con le norme europee in quanto doveva considerarsi "aiuto di stato".

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

La Commissione Provinciale nel respingere il ricorso aveva affermato che nell'ordinamento nazionale, a differenza di quello comunitario, non esiste un

principio generale di rispetto dell'obbligo del contraddittorio preventivo quanto a tributi non armonizzati quale è l'ICI.

Riteneva sufficiente la motivazione dell'accertamento consistente nell'affermazione che il fabbricato era utilizzato "come scuola paritaria con pagamenti di corrispettivi da parte degli alunni frequentanti".

Sosteneva che, dato per incontestato il requisito soggettivo dell'esenzione, per quello oggettivo la ricorrente, onerata della relativa prova, non aveva dimostrato l'assenza del carattere commerciale dell'attività richiamando sul punto anche sentenze di Corte di cassazione (cfr. sentenza nn. 14225 e 14226 del 2015) precisando che le rette coprivano una quota significativa delle spese sostenute. Precitava, inoltre, che non poteva trovare applicazione, *ratione temporis*, il D.M. 19 novembre 2012, n. 200 del Ministero dell'Economia emanato in materia di IMU.

Più esattamente "l'adozione dei criteri stabiliti in materia di IMU comporterebbe l'applicazione retroattiva delle norme sopravvenute".

Le motivazioni del ricorso in CTR

Avverso la sentenza sfavorevole la ricorrente scuola ha proposto appello davanti alla CTR. Diverse sono le censure proposte alla sentenza della CTP, tra le quali si segnalano l'erroneità del capo della sentenza che ha applicato, ad una fattispecie ICI riferita all'annualità d'imposta 2011, l'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992 nella formulazione entrata in vigore successivamente.

I giudici di prime cure hanno più volte fatto riferimento all'esercizio dell'attività con modalità commerciali anche richiamando le sentenze della Cassazione citate dal Comune e dalla CTP che riguardano anni d'imposta differenti da quello in esame, disciplinati da normative diverse.

La ricorrente censura anche gli elementi della sentenza che hanno considerato insussistente il requisito oggettivo necessario per beneficiare dell'esenzione d'imposta. Dalla documentazione prodotta in primo grado si evinceva il carattere non commerciale dell'attività pedagogica prestata dall'Ente; il riconoscimento come IPAB; l'esercizio esclusivo di attività didattica nell'immobile; la paritarietà scolastica; l'applicazione dei contratti collettivi; la pubblicità del bilancio; il regolamento non discriminante i criteri di accettazione degli alunni; la copertura parziale dei costi mediante le rette.

La ricorrente evidenzia che l'attività didattica era gestita conformemente alle prescrizioni dell'Agenzia

delle Entrate contenute nella circ. 26 gennaio 2009, n. 2/DF, secondo le quali occorre che gli immobili fossero destinati all'esercizio esclusivo di attività didattica, paritaria rispetto alla scuola statale, con accesso non discriminante, con pareggio economico e avanzi di gestione reinvestiti nella didattica.

L'analisi dei giudici della CTR

Nel ricorso in Cassazione, osservano i giudici di legittimità, la scuola ha opposto una serie di articolate argomentazioni, dalle quali il Comune ha tratto spunto per elaborare una motivazione espressa solo nella costituzione in giudizio.

L'attività del Comune è stata posta in essere in palese violazione dell'art. 162, Legge n. 296/2006 (gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati), dell'art. 3, della Legge 7 agosto 1990, n. 241 (1. Ogni provvedimento amministrativo ... deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria), dell'art. 11 del D.Lgs. n. 504/1992 che prevede espressamente la possibilità per gli Enti locali, ai fini dell'attività di accertamento e liquidazione, di "invitare i contribuenti, indicandone il motivo, ad esibire o trasmettere atti e documenti, inviare ai contribuenti questionari/ecc."

La CTP ha preso in esame, utilizzandole per rigettare il ricorso, le argomentazioni fornite dal Comune solo in sede di costituzione in giudizio, come dianzi precisato mai indicate nell'accertamento, peraltro tardive perché depositate dopo la scadenza del termine per la produzione documentale di cui all'art. 24, D.Lgs. n. 546/1992, cui il Comune ha affidato la tardiva motivazione dell'accertamento. Più esattamente la CTP ha affermato che "Si costituiva in giudizio il Comune di (...), chiedendo il rigetto del ricorso sulla base delle seguenti argomentazioni" quali:

- a) le sentenze della Corte di cassazione (n. 14226/2015) e del Consiglio di Stato (n. 292/2016);
- b) l'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992;
- c) la decisione della Commissione Europea del 19 dicembre 2012.

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

Al riguardo la Commissione osserva che ogni atto tributario deve permettere al contribuente di comprendere chiaramente la natura e l'ammontare della pretesa. Diversamente l'atto è illegittimo e quindi è nullo.

La Corte di cassazione, con sent. 21564/2013, ha statuito che "... l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an e il *quantum debeatur*. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa".

La Corte di cassazione ha così ribadito l'importanza della motivazione all'interno dell'atto tributario riconoscendole l'essenzialità, così come tra l'altro sottolineato anche dallo Statuto dei Diritti del Contribuente (art. 7, Legge n. 212/2000) ed ha chiarito che non solo che la motivazione deve essere sufficiente e comprensibile da subito, e quindi dal primo atto impositivo, ma anche che il ricorso del contribuente non sana tale vizio.

L'avviso di accertamento non essendo atto processuale, bensì amministrativo (esplicativo, in particolare, della potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria) dalla natura sostanziale, deve contenere l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, con la conseguenza che la relativa motivazione, costituendone imprescindibile requisito di legittimità, è richiesta a pena di nullità. Se la motivazione è insufficiente, come precisato nella sentenza della Cass. n. 21564/2013, l'avviso di accertamento è nullo.

È, peraltro, irrilevante che il contribuente si sia comunque difeso, perché il ricorso del contribuente non sana il vizio di motivazione.

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

Il quadro normativo di riferimento

La norma base è quella contenuta nell'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992 che originariamente disponeva l'esenzione ICI per "gli immobili utilizzati

dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive e sportive nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a) della Legge 20 maggio 1985 n. 222". Tra il 2005 e il 2006 la norma ha subito due modifiche.

La prima a fine 2005 con l'art. 7, comma 2-bis, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, che aveva stabilito che l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse.

La seconda nell'estate 2006, per effetto dell'art. 39, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, con il quale è stato stabilito che "All'art. 7 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248, il comma 2-bis è sostituito dal seguente: '2-bis. L'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale.'".

Disciplina, quest'ultima, vigente nell'anno 2011. Modifiche alle quali la Corte di cassazione (ord. n. 25938/10, 14530/10, 5064/15) ha riconosciuto portata innovativa.

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

La norma fondamentale dell'esenzione in regime ICI, al fine di pervenire ad una normativa coerente con le leggi comunitarie ed in concomitanza con l'entrata in vigore dell'IMU, venne modificata e, con l'art. 91-bis, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, veniva disposto che le attività oggetto di esenzione dovevano essere svolte con "modalità non commerciale". Più esattamente così recita la norma: "1. Al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole: 'allo svolgimento' sono inserite le seguenti: 'con modalità non commerciali'" e "4. È abrogato il comma 2-bis, dell'articolo 7 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248".

La novella del 2012 si è preoccupata anche di regolare le ipotesi di utilizzazione “mista” degli immobili in questione introducendo il concetto di, utilizzo “proporzionale” fattispecie comunque che qui non sussiste.

Determinante, per completare il quadro normativo, è il decreto del 19 novembre 2012, n. 200, del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'orientamento della CTR

I giudici del merito tenuto conto del riportato quadro normativo e delle seguenti motivazioni conferma la illegittimità dell'accertamento del Comune, anche con riferimento alle singole richieste formulate dallo stesso Comune.

È, infatti, pacifico che la scuola ha legittimamente goduto e senza contestazioni (all'epoca) dell'esenzione ICI nell'anno 2011, secondo la normativa all'epoca vigente. Tale legittimità non viene scalfita, ed è quindi illegittimo l'accertamento, dalla sopravvenuta “Decisione” della Commissione Europea che ha qualificato “aiuto di Stato” l'esenzione ICI ex art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 504/1992.

La Commissione ha anche stabilito, su richiesta dello Stato italiano, che non si dovesse procedere al relativo recupero.

La scuola ha pacificamente goduto dell'esenzione, a suo tempo riconosciuta dal Comune: l'eventuale recupero, ricorrendone le condizioni, dovrà eventualmente essere eseguito sulla base di disposizioni nazionali.

La CTR osserva che la Corte di cassazione ha evidenziato tra l'altro (sent. 14225/15 e 14226/15):

- a) la normativa europea (art. 107, paragrafo 1, del trattato) in ordine agli aiuti di Stato che “favorendo talune imprese, minacciano di falsare la concorrenza”;
- b) “che la commissione europea sulla concorrenza abbia aperto un'indagine per ovviare alla quale è stato poi approvato l'art. 91-bis, del D.L. n. 1 del 2012”;
- c) che l'esenzione è subordinata alla compresenza di un requisito soggettivo (cioè svolgimento dell'attività da parte di Ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) e oggettivo, cioè svolgimento esclusivo nell'immobile delle previste attività, qui quelle didattiche, che deve essere svolta con modalità non commerciali (il pagamento di una retta viene considerato dalla Corte come rivelatore dell'esercizio di attività con modalità commerciali);
- d) che il carattere imprenditoriale si deve riconoscere all'attività organizzata per conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, carattere da escludersi

ove l'attività sia svolta in modo del tutto gratuito, e rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro;

e) che per integrare il fine di lucro, ai fini dell'industrialità dell'attività svolta, è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio, né, ad escludere tale finalità, è sufficiente la qualità religiosa dell'Ente.

Il Consiglio di Stato, chiamato con la sent. n. 292/2016 a decidere in merito alla legittimità, o meno, del D.M. 30 gennaio 2013, recante criteri e parametri per l'assegnazione dei contributi pubblici alle scuole paritarie nell'ambito della distinzione tra scuole paritarie che “svolgono il servizio scolastico senza fini di lucro” e scuole paritarie “gestite da soggetti giuridici senza fini di lucro”, ha affermato che ciò che deve rilevare non è il carattere “soggettivo” ma quello “oggettivo” - in coerenza con la giurisprudenza euro unitaria in materia di aiuti di Stato - “in base al quale il fine di lucro della scuola paritaria va posto in correlazione diretta con le caratteristiche economico-commerciali, o meno, dell'attività esercitata e non, come detto, con la natura dell'Ente” “... per scuole paritarie senza scopi di lucro ... devono considerarsi tali le scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico senza corrispettivo vale a dire a titolo gratuito o dietro versamento di un corrispettivo solo simbolico tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio dovendosi, in questo contesto, il pagamento del 2012, di rette di importo non minimo essere considerate fattore rilevatore dell'esercizio di un'attività con modalità commerciali”.

La CTR evidenzia, infine, che con la sentenza n. 262/2016 il Consiglio di Stato ha ricordato:

- a) che “in tema di esenzione dall'IMU per gli immobili di Enti non commerciali” occorre tener conto del “D.M. 19 novembre 2012 n. 200, recante regolamento di attuazione dell'art. 91-bis comma 3 del D. L n. 1 del 2012”;
- b) “trattandosi poi di aiuti in favore di soggetti che svolgono un servizio pubblico (servizio pubblico scolastico erogato da scuola paritarie) i criteri ed i parametri per la distribuzione di ausili legittimi non possono che essere quelli dettati dalla giurisprudenza europea ed in particolare dalla sentenza CGUE 27 luglio 2002 Altmark, C-280/00”.

Le conclusioni

La CTR ritiene che l'accertamento non trova legittimazione nelle citate sentenze in quanto i principi ivi affermati, tra l'altro anche in contrasto fra loro (ad esempio, Cassazione: ai fini dell'esenzione l'attività

deve essere svolta in modo del tutto gratuito e Consiglio di Stato, che pure richiama il D.M. n. 200/2012 ma solo ai fini IMU; ai fini dell'esenzione l'attività deve essere svolta a titolo gratuito oppure dietro versamento di un corrispettivo solo simbolico e tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio) affermano principi generali pur in astratto validi come tali, che necessitano però, per la concreta attuazione, di predeterminate ragionevoli quantificazioni.

In tal senso, infatti, l'art. 91-bis ed il D.M. 19 novembre 2012, n. 200 hanno colmato la lacuna.

Dagli atti risulta, come da accordi intervenuti con il Comune e come risulta dal bilancio 2011, che la scuola riceveva dei contributi, prevalentemente dal Comune, per gestire l'attività con il particolare vincolo operativo di stabilire tariffe differenziate predefinite dallo stesso Comune, in funzione delle fasce di reddito delle famiglie che vi iscrivevano i propri figli.

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

Contributi necessari per gestire la scuola realizzando obiettivi che, evidentemente, il Comune ha inteso realizzare sia con le scuole gestite direttamente che con quelle gestite tramite "Convenzione", al cui rispetto degli obblighi previsti è condizionata la corresponsione dei contributi. Obblighi chiaramente indicati nella convenzione e contributi corrisposti

all'incaricata dell'adempimento di servizio pubblico non solo "generico" ma servizio specifico e cioè per raggiungere gli obiettivi di solidarietà giustamente imposti dal Comune. Contributi che, come da bilancio, sono stati previamente definiti, ed in modo trasparente, al fine di assicurare solamente il sostanziale pareggio del bilancio.

È difficile, secondo i giudici tributari, solo immaginare la questione posta nell'ottica della "concorrenza" con altri operatori che, dall'attività svolta dalla Scuola, non risulta né distorta né minacciata di essere distorta. Innanzitutto perché la scelta della scuola cui affidare i figli non avviene sulla base dei principi economici sottesi alla "concorrenza" ma per perseguire un diverso obiettivo che è quello di affidare i figli ad una struttura che si identifichi con i propri principi morali; religiosi, educativi e culturali. Per fare concorrenza è necessario poi poter gestire liberamente la propria attività, sul libero mercato, cosa non consentita alla Scuola in base alla "Convenzione" rigidamente vincolata e controllata nella sua attività proprio dal Comune.

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

La C.T.R., alla luce delle analisi effettuate accoglie l'appello ed in riforma della sentenza impugnata/annulla l'avviso di accertamento con condanna per il Comune delle spese di lite.