



Numero registro generale 33316/2019

Numero sezionale 3264/2022

Numero di raccolta generale 4952/2023

Data pubblicazione 16/02/2023

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

OGGETTO

composta dai seguenti magistrati:

Liberato Paolitto

Presidente

Ugo Candia

Consigliere – rel.

Francesca Picardi

Consigliere

Antonella Dell’Orfano

Consigliere

Pierpaolo Gori

Consigliere

IMU
SCUOLA
PARITARIA

R.G.N. 33316/2019

Cron.

Rep.

Ud. 19/10/2022

ha deliberato di pronunciare la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 33316/2019 del ruolo generale, proposto

DA

I (omissis) con
sede in (omissis) n persona del
legale rappresentante *pro tempore*, (omissis)
rappresentato e difeso, giusta
procura speciale e nomina poste in calce al ricorso, dall’avv. (omissis)

- RICORRENTE -

CONTRO

IL **COMUNE DI** (omissis) (codice fiscale (omissis) con sede in P (omissis)

- INTIMATO -

per la cassazione della sentenza n. 1899/10/2019 della
Commissione tributaria regionale del Lazio, pubblicata il 29 marzo
2019, non notificata;

UDITA la relazione della causa svolta dal consigliere Ugo Candia nella camera di consiglio non partecipata del 19 ottobre 2022 mediante collegamento da remoto, ai sensi dell'art. 27, comma 1, del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla Legge 18 dicembre 2020 n. 176, in virtù della proroga disposta dall'art. 16, comma 3, del D.L. 30 dicembre 2021 n. 228, convertito, con modificazioni, dalla Legge 25 febbraio 2022 n. 15, con le modalità stabilite dal decreto reso dal Direttore Generale dei Servizi Informativi ed Automatizzati del Ministero della Giustizia il 2 novembre 2020;

RILEVATO CHE

1. con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale del Lazio accoglieva l'appello principale proposto dal Comune di (omissis) avverso la pronuncia n. 22/2/2017 della Commissione tributaria provinciale di Rieti, la quale aveva, invece, parzialmente accolto il ricorso proposto dall'Istituto (omissis)

contro l'avviso di accertamento n. 94/2016 – prot. n. 20047 emesso dal predetto Comune in ragione del mancato versamento dell'IMU relativa all'anno di imposta 2013 su immobili di proprietà del contribuente, riconoscendo (il primo Giudice) la debenza dell'IMU solo per i terreni e non anche per gli immobili destinati alle attività didattiche relative alle scuole Materna, Elementare e Media, siccome non aventi finalità di lucro e, quindi, esenti dall'imposta a mente dell'art. 7, co. 1 lett. i), del d.lgs. n. 504/1992.

1.1. il Giudice dell'appello, nello specifico, dopo aver richiamato le argomentazioni svolte dalle parti ed i principi regolatori della materia, escludeva l'esenzione prevista dall'art. 7, co. 1 lett. i), del d.lgs. n. 504/1992, negando la sussistenza del presupposto oggettivo, assumendo che l'istituto utilizzava i beni oggetto di tassazione per la «*gestione di una scuola paritaria i cui utenti pagano un corrispettivo*» ed osservando, in particolare, che «*come*



risulta dagli atti, l'attività didattica è stata esercitata dietro il pagamento di un retta che non si è discostata, nell'ammontare da quella di mercato, da ciò facendo conseguire il riconoscimento della natura oggettivamente commerciale dell'attività medesima, con conseguente negazione del diritto all'esenzione e l'assoggettamento all'imposta IMU degli immobili nei quali tali attività viene svolta (Cass. Ord. n. 10754/2017)» (così nella sentenza impugnata priva di numerazione);

1.2. il Giudice regionale rigettava poi l'appello incidentale proposto dall'Istituto, avente ad oggetto l'omessa pronuncia da parte del primo Giudice circa il difetto di motivazione dell'avviso impugnato *«in relazione alla mancata esplicitazione delle delibere comunali che stabiliscono il valore dei suddetti immobili»,* sostenendo - di contro - che *«il richiamato diritto di difesa non ha subito alcuna limitazione e/o contrazione, visto che il medesimo è stato ampiamente esercitato proprio in occasione del giudizio davanti alla CTP di Rieti, a conferma sia della piena conoscenza e conoscibilità della pretesa tributaria, sia della possibilità concreta di tale esercizio»* (così nella sentenza impugnata priva di numerazione);

2. avverso tale sentenza l'Istituto del (omissis) proponeva ricorso per cassazione, notificandolo al Comune di (omissis) ai sensi dell'art. 4 della legge 21 gennaio 1953, n. 53, in data 28/31 ottobre 2019 e formulando quattro motivi d'impugnazione; successivamente, in data 6 ottobre 2022, l'istituto ha depositato memoria ex art. 380-bis. 1.c.p.c.;

3. il Comune di (omissis) è restato intimato;

CONSIDERATO CHE:

4. con il primo motivo di impugnazione l'istituto ha dedotto, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ., *«la nullità della sentenza di secondo grado, per violazione degli artt. 112, 116, 132 e ss cpc, 118 disp. att. c.p.c., art. 36 comma 2° n. 4 del D.Lgs. n. 546/92»* (v. pagina n. 8 del ricorso), lamentando



l'estrema concisione della motivazione della pronuncia **impugnata**, che avrebbe reso impossibile individuare le ragioni della **decisione**, sostenendo che la predetta motivazione fosse meramente apparente, avendo aderito apoditticamente alle deduzioni articolate dal Comune nel motivo di appello, senza alcuna valutazione critica delle stesse e senza indicare le fonti di prova del proprio convincimento, evocando atti non identificati dal Giudice e nemmeno identificabili, non essendo stati prodotti dall'ente territoriale (il riferimento è alle rette applicate da altri istituti religiosi, poste a base della valutazione comparativa dei prezzi di mercato) e, dunque, *«senza ... dimostrare e/o motivare per quali ragioni le premesse del ragionamento dell'amministrazione fossero certe, sulla base di quali ipotetici documenti, ovvero senza setacciare al vaglio critico le argomentazioni ... dedotte nell'atto di appello»* (così a pagina n. 12 del ricorso);

5. con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto discussione tra le parti e cioè del *«dato materiale»* (v. pagina n. 13 del ricorso) costituito dal prospetto sintetico riportato nel ricorso originario (a pagina n. 9 del ricorso di primo grado, v. pagina n. 16 dell'impugnazione in oggetto) nel quale era stato rappresentato il rapporto tra il costo medio (in sigla "CM") sopportato dalle famiglie per mantenere l'alunno nella scuola ed il costo medio per studente (in sigla "CMS") affrontato dalla scuola per l'istruzione, avente un saldo negativo per quest'ultima;

5.1. del pari, l'istante, nel dar conto delle rette richieste nell'anno 2013 (90,00 € mensili per alunno, per dieci mensilità, per la scuola materna; 350,00 € l'anno per la scuola elementare e 194,00 € mensili, per dieci mensilità, per la scuola media), come già rappresentato nel primo grado di giudizio, ha sostenuto che la Commissione non avrebbe tenuto conto di un altro fatto decisivo per il giudizio, costituito dal bilancio relativo all'anno di esercizio 2013, prodotto già nel primo grado di giudizio, dal quale emergeva un



disavanzo di 36.347,00 € al lordo dei contributi pubblici ottenuti dall'istituto, in ragione della differenza tra gli incassi ricevuti, pari a complessivi 111.240,00 € (nel dettaglio: 33.825,00 € per la scuola materna in relazione a 48 alunni; 34.425,00 € per la scuola elementare per 77 alunni; 42.990,00 € per la scuola media, in relazione a 17 alunni) ed i costi sopportati pari a 315.656,00 € (nel dettaglio: 42.227,00 € per la scuola materna per il solo personale docente dipendente; 151.292,00 € per la scuola elementare per il solo personale docente; 79.910,00 per la scuola media per il solo personale docente dipendente), evidenziando la decisività di tale dato, ai fini del giudizio, siccome rappresentativo della misura largamente insufficiente dei corrispettivi a coprire i costi del servizio;

5.2. l'istante ha, quindi, concluso l'articolazione del motivo, nel senso che *«la Commissione Tributaria Regionale, pur richiamando in motivazione la giurisprudenza di questa Corte, non ha tenuto in considerazione nessuno degli enunciati criteri (importo irrisorio delle rette, rapporto tra CM e CMS, incassi idonei a coprire solo una parte dei costi e negativi rispetto ai costi del personale dipendente) non essendo stato chiarito sotto quale profilo si è ritenuto che le rette applicate avessero valore di mercato»* (v. pagina n. 18 del ricorso);

6. con il terzo motivo di impugnazione l'istituto ha denunciato, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7, co. 1 lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e 116 cod. proc. civ., ritenendo che la Commissione regionale abbia finito con il negare l'esenzione sulla base di una erronea ricostruzione del fatto nella parte in cui ha ravvisato che le rette applicate non si discostassero dai valori di mercato (peraltro richiamando un precedente di questa Corte concernente la diversa fattispecie di attività poste in essere da strutture alberghiere), fondando tale convincimento su fonti di prova (le rette corrisposte ad altri istituti, secondo l'assunto del Comune, costituite dalla Scuola Materna (omissis) dalla Scuola Materna (omissis) dalla Scuola Materna (omissis)) non



documentate e senza applicare i criteri indicati dal decreto del Ministero delle Finanze del 26 giugno 2014;

7. con il quarto ed ultimo motivo di impugnazione l'istante ha dedotto, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, in combinato disposto con l'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, ponendo in rilievo che la motivazione del Giudice regionale, nel ritenere assolto l'onere della motivazione dell'avviso impugnato in ragione della compiuta cognizione delle sue ragioni da parte del contribuente, si era fondata su di un orientamento giurisprudenziale di questa Corte risalente e minoritario, superato dalla più recente interpretazione fornita dal Giudice di legittimità, richiamando sul punto le pronunce del 21 novembre 2018, n. 30039 e del 17 ottobre 2014, n. 22003.

OSSERVA

Il ricorso non può essere accolto per i seguenti motivi.

8. Va respinto il primo motivo di impugnazione con il quale è stata dedotta, a mente dell'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per motivazione apparente, per l'acritica adesione alle tesi esposte dal Comune e per omessa indicazione delle fonti di prova.

8.1. Sul piano dei principi, va ricordato che deve ritenersi apparente e, dunque, censurabile (al pari della motivazione incomprensibile) come *error in procedendo*, 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, siccome integrate da argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'*iter* logico seguito per la formazione del convincimento, in termini tali da non consentire alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.



In siffatti casi, l'anomalia motivazionale è tale da – come suol ripetersi – non attingere la soglia minima costituzionale, il che implica una violazione di legge costituzionalmente rilevante (art. 111, sesto comma, Cost.) e comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (a mente dell'art. 132, secondo comma, num. 4, cod. proc. civ.), non trovando, invece, più accesso nella prospettiva in esame e dopo la modifica dell'art. 360, primo comma, num. 5), cod. proc. civ. (disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 ed applicabile alla sentenza impugnata in quanto pubblicata successivamente alla data dell'11 settembre 2012), il vizio di mera insufficienza od incompletezza logica dell'impianto motivazionale (cfr. su tali monolitici principi, tra le tante, Cass., Sez. VI-Tributaria, 14 giugno 2022, n. 19111; Cass., Sez. VI-Tributaria, 29 dicembre 2022, n. 38071; Cass., Sez. V, 24 giugno 2021, n. 18103; Cass., Sez. I, 30 giugno 2020, n. 13248, Cass., Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105; Cass., Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass., Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599).

8.2. Ciò posto, deve riconoscersi che nel caso in esame la motivazione della sentenza impugnata consente di conoscere perfettamente le ragioni logico-giuridiche che hanno condotto la Commissione regionale ad escludere il presupposto oggettivo dell'esenzione, le quali risultano costituite dal convincimento, chiaramente espresso nel provvedimento in esame, secondo cui – giova ripeterlo – *«l'attività didattica è stata esercitata dietro il pagamento di una retta che non si è discostata, nell'ammontare, da quella di mercato, da ciò facendo conseguire il riconoscimento della natura oggettivamente commerciale dell'attività medesima, ... (Cass. Ord. n. 10754/2017)»* (così nella penultima ed ultima pagina della sentenza impugnata priva di numerazione).

Né, sotto il profilo in esame, può valere il rilievo, pure avanzato nel motivo in esame, dell'assenza di prova documentale circa l'asserita corrispondenza delle rette applicate dalla ricorrente con



quelle degli altri istituti religiosi, giacchè tale questione non impinge la sussistenza della motivazione, ma, in tesi, la valutazione del materiale assertivo e probatorio offerto, tema questo su cui si tornerà in seguito nell'esame del terzo motivo (v. § 10).

9. Anche il secondo motivo d'impugnazione non può trovare accoglimento.

9.1. Come sopra esposto, esso è stato articolato sotto il paradigma censorio di cui all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ. ed il nucleo concettuale su cui esso si basa è costituito dal rilievo che il fatto decisivo, il «*dato materiale*» (cfr. pagina n. 13 del ricorso) non esaminato dalla Commissione regionale sarebbe rappresentato dai contenuti del decreto del 26 giugno 2014, adottato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze che – secondo l'assunto della contribuente – avrebbe individuato «*un parametro oggettivo per stabilire se una scuola paritaria fosse tenuta al pagamento o meno dell'IMU, ossia il rapporto tra rappresentato il costo medio (CM) e dal costo medio per studente (CMS)*» (così a pagina n. 15 del ricorso), nonché dai contenuti dei dati di bilancio relativi all'anno 2015, da cui «*emerge un risultato in disavanzo, comprensivo dei contributi pubblici, pari ad € 36.347,00*» (così a pagina n. 16 del ricorso).

9.2. Senonchè, il motivo risulta in parte inammissibile e, per altro verso, infondato.

9.3. Val la pena sinteticamente ricostruire il contesto normativo di riferimento, cominciando a rammentare sul punto che l'art. 9, comma 8, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 richiamò, a fini IMU, le esenzioni di cui all'art. 7 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e che, successivamente, l'art. 91 bis, comma 1, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1/, conv. in legge 24 marzo 2012, n. 27, dispose che il beneficio riguardava le attività tutelate svolte «*con modalità non commerciali*».

L'art. 9, comma 6, del d.l. 10 ottobre 2012 n. 174, conv., con modificazioni, in legge 14 marzo 2012, n. 23, aggiunse un ulteriore periodo al terzo comma dell'art. 91-bis del d.l. 24 gennaio 2012, n.



1, prevedendo che con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze dovevano essere stabiliti anche «*i requisiti, generali e di settore; per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali*».

In attuazione di tale disposizione venne, quindi, adottato il regolamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze di cui al d.m. del 19 novembre 2012, n. 200, nel quale vennero stabilite le modalità e le procedure relative alla dichiarazione IMU, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività previste dalla novellata lett. i) del comma 1 dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (decreto ICI) come svolte "con modalità non commerciali", prevedendo - per quanto ora occupa - tra i relativi requisiti che l'attività deve essere svolta «*a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso*» (cfr. art. 4, comma 3, lett. c) del citato d.m.).

In attuazione dell'art. 6 dello stesso d.m. 19 novembre 2012, n. 200 (che prevedeva l'obbligo per gli enti non commerciali di presentare la dichiarazione a fini IMU di cui all'art. 6, comma 9, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23) venne, quindi, emanato il d.m. 26 giugno 2014, il quale stabilì i criteri di formazione del modello di tale dichiarazione.

Nelle istruzioni di compilazione dei campi del Quadro B relativo alla dichiarazione per immobili destinati all'attività didattica venne precisato che il riquadro prevede l'indicazione del CM, vale a dire il corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale e quello del CMS, vale a dire il costo medio per studente pubblicato sul sito internet del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, avvertendo poi che se il predetto Cm dovesse risultare inferiore o eguale al CMS, ciò significa che l'attività è svolta con modalità non commerciali e come tale non soggetta ad imposizione IMU.



9.4. Ebbene, sulla scorta di tale criterio, la difesa dell'Istituto invoca per il riconoscimento del beneficio in questione, quale primo «*dato materiale*», il prospetto sintetico relativo a tale rapporto, che si assume essere stato rappresentato nel ricorso originario (a pagina n. 9), da cui emergerebbe che il costo medio per studente pubblicato sul citato sito internet è di gran lunga maggiore al corrispettivo medio per studente conseguito dall'ente, aggiungendo, poi, a tale evidenza l'ulteriore «*dato materiale*» costituito dal predetto risultato negativo di bilancio.

9.4.1. Senonchè, la prima delle menzionate deduzioni risulta inammissibile.

La contribuente ha precisato sul punto che «*i Giudici di secondo grado, hanno completamente omesso di analizzare l'esame del rapporto tra costo medio e costo medio per studente, parametro per stabilire l'applicabilità o meno dell'esenzione IMU per le scuole paritarie ...*», aggiungendo che «*A tale riguardo, a pag. 9 del ricorso in primo grado dell'Istituto (omissis) è stato rappresentato un prospetto sintetico relativo a tale rapporto con riferimento alla scuola materna, elementare e media ...*» (così a pagina n. 16 del ricorso in oggetto), i cui termini sono stati riportati nell'impugnazione in esame.

Ebbene, va osservato che l'illustrato motivo lamenta, nella sua concretezza, l'omesso esame di una deduzione difensiva fondata sul citato prospetto di calcolo, che non costituisce – diversamente da quanto opinato dalla difesa dell'Istituto - un dato materiale, quanto, piuttosto, un'argomentazione, se si vuole di natura tecnica, volta a giustificare il mancato versamento dell'imposta.

In tali termini, la censura è, per l'appunto, inammissibile ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., alla luce del costante orientamento di questa Corte, secondo cui «*oggetto del vizio di cui al novellato art. 360, comma primo, num. 5, cod. proc. civ., è l'omesso esame circa un «fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti», dove per «fatto», secondo pacifica acquisizione, deve intendersi non una «questione» o un*



«punto», ma: i) un vero e proprio «fatto», in senso storico e normativo, ossia un fatto principale, ex art. 2697 c.c., *cioè un «fatto» costitutivo, modificativo impeditivo o estintivo, o anche un fatto secondario, vale a dire un fatto dedotto ed affermato dalle parti in funzione di prova di un fatto principale (cfr. Cass. n. 16655 del 2011; Cass. n. 7983 del 2014; Cass. n. 17761 del 2016; Cass. n. 29883 del 2017); ii) un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza da intendersi in senso storico-naturalistico (cfr. Cass. n. 21152 del 2014; Cass. Sez. U. n. 5745 del 2015); iii) un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante, e le relative ricadute di esso in termini di diritto (cfr. Cass. n. 5133 del 2014); iv) una vicenda la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali (cfr. Cass. Sez. U. n. 8053 del 2014). Il «fatto» il cui esame sia stato omesso deve, inoltre, avere carattere «decisivo», vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia. Non costituiscono, viceversa, «fatti», il cui omesso esame possa cagionare il vizio ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5: a) le argomentazioni o deduzioni difensive (cfr. Cass. n. 14802 del 2017; Cass. n. 21152 del 2015); b) gli elementi istruttori in quanto tali, quando il fatto storico da essi rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti (cfr. Cass. Sez. U. n. 8053 del 2014); c) una moltitudine di fatti e circostanze, o il «vario insieme dei materiali di causa» (cfr. Cass. n. 21439 del 2015); d) le domande o le eccezioni formulate nella causa di merito, ovvero i motivi di appello, i quali costituiscono i fatti costitutivi della «domanda» in sede di gravame (v. Cass. n. 22786 del 2018)» (così, tra le tante, Cass., Sez. III, 7 giugno 2022, n. 18318 ed anche Cass., Sez. V, 11 giugno 2019, n. 15634).*

9.4.2. La censura in esame risulta, invece, infondata, per difetto di decisività, nella parte in cui lamenta l'omesso esame del risultato negativo del bilancio prodotto.

Deve, infatti, osservarsi, alla luce del resoconto che precede, che:



a. la disposizione applicabile è quella dell'art. 4, comma 3, lett. c), del d.m. 19 novembre 2012, n. 200, nella parte in cui dispone che *«l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso»*;

b. il menzionato disavanzo di bilancio, di non ragguardevole entità e suscettivo di essere condizionato da una pluralità di fattori e come tale non esclusivamente dipendente dall'ammontare delle rette, non è capace di esprimere il concetto di corrispettivo simbolico, né dimostra che quest'ultimo sia stato determinato in assenza di relazione col costo effettivo del servizio, profilo questo che integra, invece, il parametro normativo di riferimento per stabilire il carattere non commerciale dell'attività didattica ai fini che occupano e che ha formato oggetto dell'accertamento ad opera della Commissione regionale nella parte in cui, ritenendo – con valutazione di merito non suscettiva di sindacato nella presente sede – la prossimità della retta applicata dall'istituto a quelle operanti nel mercato, ha reputato il corrispettivo richiesto dall'ente ecclesiastico privo del requisito dell'irrisorietà e/o simbolicità.

9.5. Deve aggiungersi, quanto al d.m. 26 giugno 2014, che questa Corte, sempre in materia di IMU (sebbene in relazione all'individuazione del soggetto passivo in caso di risoluzione anticipata del contratto di *leasing*, ove non consegua la riconsegna dal bene alla società concedente) ha chiarito che le istruzioni ministeriali non possono vincolare l'interpretazione del dato normativo (cfr. Cass., Sez. V, 27 aprile 2022, n. 13120; Cass. Sez. VI-V, 5 settembre 2022, n. 26057; Cass., Sez., VI-V, 13 marzo 2020, n. 7227; Cass., Sez. V, 22 luglio 2021, n. 20977; Cass. Sez. V, 19 novembre 2019, n. 29973).

Deve, infatti, osservarsi che l'imprescindibile punto di riferimento è rappresentato dalla previsione normativa dell'art. 4, comma 3, lett. c) del d.m. 19 novembre 2012, che ha costituito diretta attuazione dell'art. 91, comma 3-bis, del d.l. 24 gennaio



2012, n. 1 circa la determinazione dei «*requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell' articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 , come svolte con modalità non commerciali*».

In tale direzione, lo scrutinio da compiere deve confrontarsi con gli indici stabiliti dalla predetta disposizione, secondo cui – lo si ripete - *«l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso»* (cfr. art. 4, comma. 3, lett. c), del d.m. 19 novembre 2012, n. 200).

E tale valutazione non può essere riducibile all'applicazione meccanica di un parametro (come il citato rapporto tra CM e CMS, di cui alle citate istruzioni) stabilito in via generale, una volta per tutte, come tale funzionale ad una elaborazione forfettaria del requisito, giacchè, in termini del tutto diversi, il dato normativo obbliga ad una valutazione puntuale, non predeterminata, riferita alla specifiche condizioni in cui opera il singolo contribuente, delineando un accertamento basato sulla verifica dell'irrisorietà della retta, in ragione della sua inidoneità a porsi pure come larvata forma retributiva dell'attività didattica prestata, come precisato da questa Corte secondo cui *«a fare il discrimine in questo caso è la retta (Cass.18831/2020; n. 3369/2019;n. 2019/13787, in motiv; 24308/2019; Cass. n. 10754/2017; Cass. n. 10483 del 2016; n. 19773 del 2019; n. 13970 del 2016, massimate)»* (così Cass., Sez. V/T, 15 dicembre 2020, n. 28578).

Per tale via, la decisione impugnata, con valutazione di merito non censurabile nella presente sede, si è posta in linea con i delineati principi, negando l'esenzione, ritenendo che *«l'attività didattica è stata esercitata dietro il pagamento di una retta che non si è discostata, nell'ammontare, da quella di mercato»* (v. penultima pagina della sentenza impugnata priva di numerazione).



9.6. Va da ultimo osservato, quanto al rilievo conclusivo del motivo di impugnazione, secondo il quale la sentenza non avrebbe chiarito «*sotto quale profilo si è ritenuto che le rette applicate avessero valore di mercato*» (v. pagina n. 18 del ricorso), che il motivo finisce con il prospettare un vizio di insufficiente motivazione, parimenti inammissibile alla luce di quanto illustrato al precedente § 8.1.

10. Anche il terzo motivo di impugnazione non può ricevere seguito.

Come illustrato, il ricorrente lamenta sul punto, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 7, co. 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e dell'art. 116 cod. proc. civ., assumendo – in sintesi – che la questione concernente la corrispondenza delle rette versate all'Istituto nell'anno di imposta che interessa ai corrispettivi praticati sul mercato da altri Istituti religiosi era stata risolta dalla Commissione regionale in difetto di documentazione di riscontro, sulla base delle sole allegazioni del Comune e, per di più, sulla scorta di un campione statistico riferibile esclusivamente a istituti religiosi.

Senonchè, non può non riconoscersi che la doglianza risulta inammissibile, in quanto devolve alla Corte, sotto una denunciata violazione di legge, una rivalutazione di merito del corredo assertivo e probatorio acquisito al processo, come emerge chiaramente dal passaggio argomentativo nella parte in cui l'istante lamenta l'«*erronea ricostruzione del fatto*» (v. pagina n. 19 del ricorso), per poi assumere che «*tale erronea ricostruzione del fatto si è, in sostanza, tramutata in una violazione dell'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/ del 1992, in quanto la fattispecie in esame non è stata sussunta nella predetta ipotesi legislativa ...*» (v. pagina e 20 del ricorso).

Ebbene, tale ordine di idee, fondato su di una erronea ricognizione della fattispecie concreta in funzione delle risultanze di causa, non può essere seguito, ove si consideri che «*questa Corte,*



ancora recentemente (cfr., pure nelle rispettive motivazioni, oltre alle pronunce appena citate, Cass. n. 35041 del 2022, Cass. n. 33961 del 2022 e Cass. n. 13408 del 2022), ha chiarito, tra l'altro, che: a) non integra violazione, né falsa applicazione di norme di diritto, la denuncia di una erronea ricognizione della fattispecie concreta in funzione delle risultanze di causa, poiché essa si colloca al di fuori dell'ambito interpretativo ed applicativo della norma di legge; b) il discrimine tra violazione di legge in senso proprio (per erronea ricognizione dell'astratta fattispecie normativa) ed erronea applicazione della legge (in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta) è segnato dal fatto che solo quest'ultima censura, diversamente dalla prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa (cfr. Cass. n. 10313 del 2006; Cass. n. 195 del 2016; Cass. n. 26110 del 2015; Cass. n. 8315 del 2013; Cass. n. 16698 del 2010; Cass. n. 7394 del 2010); c) le doglianze attinenti non già all'erronea ricognizione della fattispecie astratta recata dalle norme di legge, bensì all'erronea ricognizione della fattispecie concreta alla luce delle risultanze di causa, ineriscono tipicamente alla valutazione del giudice di merito (cfr. Cass. n. 13238 del 2017; Cass. n. 26110 del 2015)» (così Cass., Sez. I, 16 gennaio 2023, n. 1015, ai cui più ampi contenuti si rimanda).

Né può assumere rilevanza, perlomeno nei termini in cui la censura è stata proposta, la deduzione secondo la quale la decisione della Commissione regionale circa la natura non commerciale dell'attività sarebbe stata assunta «*in assenza di qualsivoglia documentazione comprovante le affermazioni dell'Ufficio, peraltro contestate, e di qualsivoglia accertamento di quale fosse il "valore di mercato" della retta*» (cfr. pagina n. 20 del ricorso), dovendo sul punto rimarcarsi che il Giudice regionale ha posto a base della sua valutazione le predette allegazioni del Comune in quanto (implicitamente ritenute) non contestate, profilo questo su cui il ricorrente, con il riportato motivo, non ha fornito elementi di confutazione, omettendo di puntualizzare come, dove e quando



detta contestazione sia stata, invece, avanzata nel corso del giudizio di merito.

11. L'ultimo motivo di impugnazione, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ. in relazione agli artt. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 e 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 e, dunque, per difetto di motivazione, risulta in parte infondato e, per altro, verso inammissibile.

Nello specifico, esso si rivela infondato laddove ribadisce quanto già sostenuto nei precedenti gradi e cioè che l'avviso recava l'indicazione dell'«*omesso o parziale versamento dell'imposta dovuta*», mentre solo nel corso del giudizio era stato precisato che esso era stato adottato per omessa presentazione della dichiarazione.

Detta censura, infatti, trascura di considerare che la Commissione regionale ha ritenuto, con valutazione di merito non contestabile nella presente sede, che l'avviso avesse comunque posto in condizioni il contribuente di conoscere compiutamente la pretesa impositiva, con ciò, quindi, reputando che nessuna sostanziale modifica della stessa avesse comportato il chiarimento fornito in sede di giudizio secondo cui la contestazione riguardava anche l'omessa dichiarazione.

Il tutto, in linea con il nucleo concettuale del principio più volte ribadito, anche da ultimo, da questa Corte, con orientamento nient'affatto minoritario, secondo cui l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il *quantum debeatur* (cfr., ancora di recente, tra le tante, Cass., Sez. V, 2 agosto 2022, nn. 24039, 24001, 24004, 24006, Cass. Sez. V, 17 febbraio 2022, n. 5277, Cass. Sez. V, 25 gennaio 2022, n. 2039; Cass. Sez. V, 17 gennaio 2022, n. 1214).



Il motivo è, invece, inammissibile per difetto di specificità *ex art.* 366 c.p.c. nella parte in cui denuncia che l'avviso non recava l'iter logico seguito per la determinazione degli importi pretesi, circa le modalità di calcolo della maggiore imposta, giacchè, *«in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso»* (cfr. Cass. n. 16147 del 2017 e n. 9536 del 2013, nonché Cass. n. 28570 del 2019 in riferimento alla cartella di pagamento ... Cass. n. 2928 del 2015 ... come ribadito, inoltre, dalla Sezioni Unite di questa Corte (cfr. sent. n. 34469/2019)» (così Cass., Sez. V., 19 dicembre 2022, n. 37170, ai cui più ampi contenuti si rimanda).

Ebbene, nella specie l'Istituto, ha contestato la valutazione espressa dalla Commissione tributaria regionale in ordine alla carenza di motivazione dell'atto impugnato, omettendo di riportare nel corpo del ricorso per cassazione la motivazione dell'avviso di accertamento di cui censura la carenza per i profili innanzi indicati, neppure riassunta nel suo specifico contenuto, non consentendo così a questa Corte di esprimere il suo giudizio in proposito alla correttezza o meno della valutazione compiuta dal Giudice dell'appello

12. Alla stregua delle riflessioni che precedono, il ricorso va, dunque, complessivamente rigettato.

13. Non vi è ragione di liquidare le spese di giudizio, essendo risultato il Comune di ^(omissis) solo intimato.

14. Va, infine, dato atto che ricorrono le condizioni per versamento di un ulteriore importo da parte dell'Istituto ^(omissis)



(omissis) pari a quello eventualmente dovuto, a titolo di contributo unificato ai sensi dell'art. 13, co. 1 quater del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, per la proposizione del ricorso.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e dà atto che ricorrono le condizioni per versamento di un ulteriore importo da parte dell'Istituto (omissis)

(omissis) pari a quello eventualmente dovuto, a titolo di contributo unificato ai sensi dell'art. 13, co. 1 quater del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, per la proposizione del ricorso.

Così deciso nella camera di consiglio da remoto del 19 ottobre 2022.

IL PRESIDENTE

Liberato Paolitto

