

Le scuole paritarie fra servizio pubblico e attività commerciale: il caso delle esenzioni I.C.I.*

di Marco Croce **
(24 ottobre 2015)

Con le sentenze n. 14225 e n. 14226 del luglio 2015 (su cui cfr. le considerazioni di G. Di Cosimo, *Risorse economiche pubbliche e Chiesa cattolica: due nodi al vaglio dei giudici*, in www.statoechiese.it, n. 29/2015 – 5/10/2015, p. 5), la V Sezione civile della Corte di Cassazione ha accolto i ricorsi presentati dal Comune di Livorno contro la sentenza della Commissione Tributaria Regione della Toscana (Firenze – Sezione Staccata di Livorno), che aveva invece dato ragione alla Congregazione delle Suore Mantellate Serve di Maria e all'Istituto Santo Spirito delle Salesiane di Don Bosco, che avevano impugnato un avviso di accertamento ai fini della riscossione dell'imposta comunale sugli immobili per gli anni dal 2004 al 2009.

Le sentenze sono identiche e riguardano un nodo cruciale: la reclamata esenzione ex art. 7, comma 1, lettera i), d. lgs. n. 504 del 1992, da parte dei due enti religiosi, dall'imposta gravante sugli immobili: la disposizione, nella sua ultima formulazione – conseguente a numerose modifiche (l'ultima delle quali quella di cui all'art. 91-bis, d.l. n. 1/2012, convertito in l. n. 62/2012, necessaria per evitare una procedura d'infrazione per aiuti di Stato) –, dispone che i proprietari degli immobili destinati *esclusivamente* allo svolgimento con *modalità non commerciali* di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, *didattiche*, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché *di religione e di culto*, siano esentati dal pagamento del tributo.

Buona parte della decisione si occupa di ricostruire il tenore della disposizione da applicare nel lasso di tempo 2004-2009 oggetto del contenzioso: l'originaria formulazione non faceva riferimento alle modalità non commerciali, ma la giurisprudenza della Cassazione aveva chiarito che nel caso delle attività didattiche tale modalità di svolgimento avrebbe dovuto essere dimostrata per conseguire l'esenzione. Le modifiche normative successive non avrebbero alterato questo quadro normativo, dal momento che quelle disposte dal d.l. n. 248/2005 – che aveva esteso l'esenzione alle attività indicate a *prescindere dalla natura eventualmente commerciale* delle stesse –, convertito in l. n. 248/2005, sarebbero comunque valse solo per l'avvenire essendo norme innovative e non interpretative, avrebbero comunque dovuto essere disapplicate in quanto contrastanti col diritto UE ed ebbero vita brevissima perché sostituite da quelle del d.l. n. 223/2006 – che estendevano invece l'esenzione alle attività *che non avessero esclusivamente natura commerciale* –, convertito in l. n. 248/2006. D'altronde questa stessa disposizione, argomenta la Corte, non è in linea con la disciplina degli aiuti di Stato e sulla stessa è stata aperta una indagine della Commissione per ovviare alla quale è stata modificata nuovamente la formulazione secondo il testo attualmente in vigore.

Quindi per tutto il lasso di tempo oggetto del contenzioso la disposizione applicabile sarebbe stata quella originaria così come interpretata dalla giurisprudenza, che coincide con quella della formulazione oggi vigente.

Ai proprietari degli immobili non poteva dunque spettare l'esenzione in quanto l'attività che vi si svolgeva non era esclusivamente destinata a fini di religione o di culto.

* Scritto sottoposto a *referee*.

Avrebbe potuto invece spettare qualora si fosse riconosciuta la natura non commerciale dell'attività didattica in esse espletata: tali enti, infatti, utilizzavano gli immobili di cui al contenzioso con l'amministrazione comunale per la gestione delle scuole paritarie a essi facenti capo, reclamando dunque l'esenzione alla luce della citata disposizione.

La Corte di cassazione ha risolto la questione in maniera piuttosto *tranchant* identificando nel pagamento della retta scolastica l'elemento decisivo rivelatore della natura commerciale dell'attività posta in essere: "Nel caso di specie si tratta della gestione di una scuola paritaria i cui utenti (per quanto risulta dalla stessa sentenza impugnata) pagano un corrispettivo, che erroneamente il giudice di merito ritiene irrilevante ai fini ICI, in quanto è un fatto rivelatore dell'esercizio dell'attività con modalità commerciali". Nessun rilievo avrebbe il fatto che la gestione operi in perdita, ben potendo anche un imprenditore operare in perdita. Nella decisione cassata non si sarebbe tenuto conto, quindi, del fatto che, ai sensi dell'interpretazione dell'art. 2082 c.c. della stessa Suprema corte, deve riconoscersi carattere imprenditoriale a una attività economica organizzata quando vi sia attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, essendo irrilevante lo scopo di lucro, "e dovendo essere, invece, escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo *del tutto gratuito*, dato che non può essere considerata imprenditoriale l'erogazione gratuita dei beni o servizi prodotti". D'altronde, conclude la Cassazione, "per integrare il fine di lucro è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio; né ad escludere tale finalità è sufficiente la qualità di congregazione religiosa dell'ente".

La decisione appare molto lineare e sicuramente coerente con lo spirito della normativa tributaria, ma resta una certa insoddisfazione complessiva riguardo alla coerenza del sistema normativo se si volge lo sguardo alla problematica della parità scolastica nel suo insieme: come noto, molti dei problemi nascono dalla formulazione compromissoria dell'art. 33 Cost., che garantisce ai privati la libertà di istituire scuole che addirittura possono ottenere la parità, ai sensi della quale, in virtù della legge n. 62/2000, divengono parte del Sistema nazionale di istruzione e forniscono dunque un servizio pubblico che ha come esito l'attribuzione agli studenti che le frequentano di titoli di studio aventi efficacia legale.

In virtù della partecipazione al Sistema nazionale di istruzione di questo tipo di scuole il Consiglio di Stato (VI Sezione, n. 2527/2015, su cui cfr. ancora G. Di Cosimo, *op. cit.*, p. 10), quasi in contemporanea rispetto alla decisione della Cassazione, ha riconosciuto la legittimità del finanziamento indiretto di tali realtà attraverso il meccanismo del "Buono scuola" in Lombardia perché "Non si tratta di finanziamenti diretti a favore delle scuole paritarie, ma del legittimo concorso, in concreto, di Stato e Regioni agli oneri finanziari correlati all'obbligo delle scuole paritarie di fornire le medesime prestazioni della scuola pubblica". Sebbene questa decisione si basi sul fatto che l'erogazione avviene a favore delle famiglie e non direttamente alle scuole (mentre nel caso dell'esenzione si ha un finanziamento diretto sotto forma, appunto, di esenzione dal pagamento di un tributo) è evidente che il sistema appare un poco schizofrenico: da una parte si forniscono risorse alle scuole paritarie per lo svolgimento di un servizio pubblico mentre contemporaneamente risorse vengono tolte attraverso l'imposizione fiscale. A prescindere da come la si pensi sulla coerenza e sulla legittimità costituzionale di un assetto normativo, quello scaturito dalla l. n. 62/2000, che consente a un privato ideologicamente orientato di fornire istruzione pubblica, se riteniamo che il "senza oneri per lo Stato" non vieti il finanziamento di queste realtà – e sulla legittimità dei contributi pubblici che arrivano indirettamente alle paritarie nessun potere dello Stato sembra oggi aver nulla da ridire – allora sembra abbastanza curioso non esentare dal tipo di imposte di cui al contenzioso

risolto da questa sentenza le realtà scolastiche che contemporaneamente si finanziano attraverso altri canali.

** Dottore di ricerca in Giustizia costituzionale e diritti fondamentali nell'Università di Pisa e Professore a contratto di Istituzioni di Diritto pubblico nell'Università degli studi di Firenze.

Forum di Quaderni Costituzionali

stituzionali