



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 16, riunita in udienza il 17/04/2024 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

LOCATELLI GIUSEPPE, Presidente

ANSALDI PIERO, Relatore

RAMONDETTA ROSSANA, Giudice

in data 17/04/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3151/2023 depositato il 06/12/2023

proposto da

Comune di Melegnano - P.zza Risorgimento N. 1 20077 Melegnano MI

Difeso da

Sergio Alvaro Trovato - TRVSGL59S21I535C

ed elettivamente domiciliato presso studiolegale.trovato@pec.it

contro

Fondazione Castellini Onlus - 84507490153

Difeso da

Alberto Vittorio Fedeli - FDLLRT68C25E514Y

ed elettivamente domiciliato presso albertovittorio.fedeli@milano.pecavvocati.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 3684/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado MILANO sez. 11 e pubblicata il 23/10/2023

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 572 IMU 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: Coma da richieste agli atti

Resistente/Appellato: Coma da richieste agli atti

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Si premette che la lite, che si inquadra in un più ampio contenzioso tra le parti con esiti non univoci, riguarda l'avviso di accertamento n. 572 del 24 marzo 2023, relativo all'Imu per l'anno d'imposta 2017, con il quale il Comune di Melegnano contesta alla Fondazione Castellini Onlus, l'omesso pagamento dell'imposta per gli immobili ubicati in Melegnano di proprietà della ricorrente luogo di esercizio dell'attività della Fondazione. Il Comune, con l'accertamento anzidetto, ha disconosciuto l'esenzione Imu - invocata e applicata dalla contribuente - perché la Fondazione avrebbe utilizzato gli immobili accertati con modalità commerciali, non ritenendo quindi potersi applicare la speciale esenzione IMU per lo svolgimento di attività non commerciale e senza fini di lucro prevista dalla vigente normativa.

Il ricorso proposto dalla contribuente è stato accolto dal giudice di primo grado che con sentenza n. 3684/2023 del 18.10.2023 depositata il 23.10.2023, ha stabilito che ".....questa Corte non può non rilevare l'estensione del contenuto accertativo definitivo rapportabile alle sentenze nn. 3936/2019 e 2856/22 di questa Corte di Milano, giacché concernenti la verifica dei presupposti di esenzione dipendenti dalle modalità di svolgimento dell'attività "non commerciali", assistenziali-sanitarie, in rapporto alla medesima disciplina normativa (compreso il DM 200/2012) che, anche nel presente giudizio, assume rilievo ed è stata invocata, nell'accertamento contestato, dal Comune. Pertanto l'accertamento 2017 IMU deve essere annullato, giacché con esso il Comune ripropone una pretesa che, nel suo fondamento e nel presupposto d'imposta, è stata già annullata (per altre annualità), con effetto di giudicato tra le medesime parti, dal Giudice tributario".

Il comune di Melegnano propone appello avverso detta sentenza, eccependo:

1) In diritto, Violazione del principio del giudicato esterno

Ritiene il comune che la sentenza impugnata è del tutto infondata poiché, anziché decidere la causa nel merito, ha applicato il principio del giudicato esterno in assenza dei presupposti.

Richiamando vari arresti dei Supremi Giudici, l'appellante eccepisce che "perché una lite possa ritenersi coperta dal giudicato di una precedente sentenza resa tra le stesse parti, è necessario che il giudizio introdotto per secondo investa lo stesso rapporto giuridico che ha già formato oggetto del primo. In mancanza di tale essenziale presupposto, pertanto, non rileva che la seconda lite richieda accertamenti di fatto già compiuti nel corso della prima".

In pratica i requisiti per ottenere l'esenzione possono modificarsi da un esercizio all'altro in relazione alla tipologia di attività svolta (commerciale o non commerciale).

L'applicabilità del giudicato esterno deve essere quindi valutata con riferimento all'autonomia dei periodi d'imposta, al fine di stabilire se il giudicato formatosi su un'annualità si estenda anche alle altre, oggetto di separato giudizio.

2) Nel merito:

l'appellante insiste nell'eccepire che non sussistono i requisiti oggettivi per l'esenzione della Fondazione dal pagamento dell'imposta municipale in quanto, seppur convenzionata con il servizio sanitario nazionale, gran parte delle attività della fondazione sono erogate dietro il pagamento di compensi analoghi o addirittura superiori a quelli corrisposti mediamente ad altri enti che operano sul mercato. Il riconoscimento del diritto

preteso dalla ricorrente di beneficiare dell'esenzione Imu, prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto

legislativo 504/1992, non può trovare applicazione per la mancanza del requisito oggettivo. L'esenzione dal pagamento delle imposte locali, prevista dall'articolo 7 del suddetto decreto, è limitata all'ipotesi in cui gli immobili siano destinati allo svolgimento di una delle attività indicate dalla norma (sanitarie didattiche, ricreative, culturali, sportive, di assistenza e beneficenza), svolte con modalità non commerciali. Ai fabbricati posseduti da enti non profit, nei quali si svolga attività sanitaria, non si applica l'agevolazione solo perché accreditati o convenzionati con una struttura pubblica in quanto elemento non sufficiente ad escludere la commercialità, né a tal fine rileva la destinazione degli utili, eventualmente ricavati, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività. Nonostante la qualifica di ente non commerciale della Fondazione, evidenzia che un ente convenzionato che svolge attività socio-sanitaria, il quale opera con criteri imprenditoriali e applica rette come quelle applicate dai privati o addirittura superiori a quelli corrisposti mediamente ad altri enti che operano sul mercato, non ha diritto all'esenzione Imu.

L'appellante censura altresì la sentenza in quanto i giudici di primo grado non avrebbero approfondito e sufficientemente scrutinato il contenuto dell'ordinanza della corte di Cassazione n. 17515 del 19 giugno 2023, che ha esaminato per la prima volta la questione oggetto del presente giudizio ma per altra annualità, ed accogliendo il ricorso del Comune, ha sancito il principio che lo svolgimento dell'attività in forma non commerciale e commerciale va quindi valutata nel merito.

Ritiene che la società contribuente non ha fornito idonea prova dell'asserito svolgimento con modalità non commerciale delle attività svolte negli immobili occupati, evidenziando poi che la contribuente svolge anche attività accessorie di bar e servizi alla persona che non possono essere ritenute attività accessorie a quella socio-sanitaria. . Richiama infine ampia giurisprudenza di merito e legittimità tra cui la recente sentenza della Cassazione .n. sez. 1350/2024, n. Rac. Gen. 6096/2024 pubblicata il 6.3.2024 che ha giudicato su un caso esattamente sovrapponibile a quello di cui è causa.

La contribuente odierna appellata si è costituita in giudizio con controdeduzioni e successive memorie .

Sull'eccezione di giudicato dell'appellante, la contribuente insiste sulla legittimità del giudicato esterno sancito dalla sentenza appellata essendoci identità tra le parti e del medesimo rapporto giuridico nonché trattasi dello stesso immobile e che immutata è l'attività socio-sanitaria ivi svolta così come immutate sono le attività accessorie di ristorazione , bar, lavanderia, parrucchiere , pedicure ecc.....

Ritiene che il presupposto posto a base dell'esenzione è durevole nel tempo, perché tutto è vincolato e predeterminato, non modificabile salvo i LEA (Livelli Essenziali di Assistenza) di cui al DPCM 29/11/2001, i quali stabiliscono quali servizi sono integralmente coperti dal Sistema sanitario nazionale, e quindi da svolgersi verso gli utenti in gratuità e quali invece lo sono solo in parte, fissando una percentuale e così ammettendo e ponendo un limite alla compartecipazione alla spesa degli utenti.

Per quanto riguarda poi la richiamata – da parte del comune- Ordinanza della Corte di Cassazione n. 17515/2023 (relativa all'accertamento IMU 2012 notificato dallo stesso comune di Melegnano), rileva che non si è pronunciata nel merito rinviando al giudice di secondo grado tale esame, ed evidenziando che il ricorso in riassunzione è stato depositato recentemente il 15.02.2024.

Nel Merito l'appellata ritiene che la normativa esentiva dell'IMU, con specifico riferimento alle attività assistenziali e socio-sanitarie accreditate e contrattualizzate non richiede il requisito della totale gratuità o del corrispettivo simbolico, a differenza dell'attività assistenziali e sanitarie non accreditate e non contrattualizzate con il Sistema pubblico regionale socio-sanitario.

Queste ultime (case di cura e cliniche private), non essendo inserite nel Sistema sociosanitario pubblico in quanto privi di accreditamento e relativa contrattualizzazione, svolgono le prestazioni sanitarie in libero

mercato con corrispettivi liberamente determinati in concorrenza con altri operatori che perseguono scopo di lucro nel mercato. è fattispecie contemplata dall'art. 4, c. 2, lett. b) del DM 200/2012, ove solo per essa si richiede la totale gratuità o la presenza di un corrispettivo simbolico, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività e la non correlazione con i costi.

Evidenzia l'appellante che la fattispecie invece relativa alle attività sociosanitarie accreditate e contrattualizzate con la Regione è contemplata dall'art. 4, lett. a), del richiamato DM n. 200/2012, la quale non richiede che vi siano "corrispettivi di importo simbolico" non correlati con i costi.

In relazione poi alla ordinanza della Corte di Cassazione n. 17515/2023 citata dalla appellante, la contribuente ritiene che la stessa non conduca a conclusioni diverse, in quanto la stessa fa riferimento ad un excursus che riguarda l'imposta Ici e non l'IMU : per tale tributo sarebbe intervenuta la Decisione della Commissione europea 19/12/2012 che, in materia di esenzione IMU, ha dichiarato compatibile al diritto eurounitario la nuova normativa esentiva e i requisiti posti dal DM n. 200/2012, con la precisazione che "anche la Corte di giustizia dell'Unione europea ha riconosciuto che alcune attività che adempiono una funzione puramente sociale possono essere considerate non economiche, soprattutto in settori collegati ai doveri e alle responsabilità fondamentali dello Stato" e tra queste le attività sanitarie e sociosanitarie, concludendo che, ove si rispettino i requisiti del DM 200/2012, non si realizza un'attività economica.

L'ordinanza dei supremi giudici n. 17515/2023 (in relazione all'annualità 2012) non ha ritenuto inapplicabile l'esenzione alla fattispecie che qui ne occupa, ma, rinviando al giudice di secondo grado, ha richiesto che si verifichi in concreto la modalità con la quale è esercitata l'attività.

Ribadisce che la nuova normativa IMU, diversamente da quella ICI, come rilevato dalla Commissione europea nella decisione 19/12/2012, richiede ora un requisito meno ambiguo rispetto a quello dell'attività "non esclusivamente commerciale", ossia che l'attività si svolta con "modalità non commerciale", prevedendosi poi una sua definizione non lasciata alla prassi ma normativa dei requisiti che definiscono la "modalità non commerciale", che sono posti dal DM n. 200/2012.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente si ritiene fondata l'eccezione dell'appellante di violazione del giudicato esterno sancito con la sentenza gravata che non ha deciso nel merito la causa.

Così come da costante orientamento dei supremi giudici (tra le altre, sentenza n. 688/2011) per l'applicazione del giudicato esterno è necessaria l'identità delle circostanze fattuali. Non è sufficiente, in questo senso, l'apparente similarità o analogia delle circostanze fattuali, dovendo ricorrere le medesime situazioni oggettive in entrambi i giudizi (vincolante e vincolato). Le circostanze fattuali, per poter conferire alla sentenza definitiva efficacia anche nei giudizi su altri periodi d'imposta, devono pertanto essere riferibili a più periodi di imposta in modo univoco o essere permanenti, laddove vi sia identità dell'imposta nei diversi giudizi.

Con la stessa sentenza, inoltre, è stato chiarito che il giudicato incentra la sua potenziale capacità espansiva in funzione regolamentare solo "*su quegli elementi che abbiano un valore condizionante inderogabile sulla disciplina degli altri elementi della fattispecie esaminata per cui la sentenza che risolva una situazione fattuale in uno specifico periodo di imposta non può estendere i suoi effetti automaticamente ad altro periodo se non vi sia un dato preliminare costante e comune che avvinca*

entrambe le annualità".

Sempre la Cassazione, con la sentenza 19493/2010, si è occupata dell'efficacia ultrattiva del giudicato tributario, negando il giudicato esterno in ipotesi di giudizi tra loro successivi aventi ad oggetto pretese fiscali per titoli e per periodi d'imposta diversi.

Va quindi escluso che il giudicato relativo ad un singolo periodo d'imposta sia idoneo, ex se, a fare stato, in via generalizzata, per i successivi periodi, potendo avere un tale effetto solo in relazione a quelle statuizioni che siano relative a qualificazioni giuridiche o ad altri eventuali elementi preliminari "caratterizzati dalla durevolezza nel tempo".

La Cassazione con sentenza n. 4832 del 11 marzo 2015 ha avuto modo di chiarire che *"l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale, fatti, cioè, che, pur essendo unici, producono, per previsione legislativa, effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta, ed in cui l'elemento della pluriennalità costituisce un elemento caratterizzante della fattispecie normativa, che unifica più annualità d'imposta in una sorta di maxiperiodo", mentre esulano da tale ambito le fattispecie "tendenzialmente permanenti (come le "qualificazioni giuridiche"), ma che, proprio per essere tali, ben possono variare di anno in anno e delle quali, quindi, per ciascun anno va accertata la persistenza"*.

Nella fattispecie in esame, sebbene vi sia identità tra le parti e che trattasi dello stesso immobile, per il quale, è stata invocata l'esenzione, sono molti gli elementi potenzialmente mutevoli che possono variare nel corso delle singole annualità, con particolare riferimento all'esercizio delle attività in modalità commerciale o non commerciale che può dipendere da vari fattori mutevoli nel tempo. In via di principio anche la destinazione degli immobili può variare nel tempo così come può variare l'eventuale mix di proventi, ricavi e costi, l'organizzazione aziendale, così come, infine, l'esenzione IMU potrebbe applicarsi in modo parziale in caso di coesistenza di utilizzi di spazi per l'attività commerciale e quella non commerciale (c.d. uso promiscuo).

In sintesi, per ogni annualità deve essere valutata l'esistenza degli elementi caratterizzanti l'applicazione dell'esenzione IMU, e, pertanto, va censurata la sentenza appellata che erroneamente ha ritenuto l'esistenza di un giudicato esterno in relazione al passaggio in giudicato di sentenze riferibili ad altre annualità.

Prima di entrare nel merito, si ritiene utile delineare meglio il quadro normativo e giurisprudenziale.

La vicenda dell'imponibilità degli immobili posseduti e a vario titolo utilizzati dagli Enti non commerciali e, in particolare, da ONLUS e Enti ecclesiastici, è stata caratterizzata per oltre un decennio da continui e spesso contraddittori mutamenti normativi e interventi interpretativi e giurisprudenziali. La revisione normativa avviata con il decreto legge n. 1 del 2012, a seguito dell'apertura di una procedura di infrazione europea per aiuti di Stato in materia di ICI, con l'individuazione della fattispecie di uso "promiscuo" (commerciale-non commerciale) del medesimo immobile e con il successivo percorso attuativo, ha dato, ma non completamente, una maggior stabilità al regime di imposizione cui sono sottoposti gli immobili in questione.

Nel corso del 2013 il Ministero dell'economia e delle finanze ha ripetutamente trattato alcuni aspetti operativi ed applicativi relativi all'esenzione IMU degli enti non commerciali, conseguenti al mutato quadro normativo di riferimento (risoluzioni nn. 1/DF e 3/DF), ha prospettato la soluzione di alcuni casi pratici, prendendo a riferimento una parte della giurisprudenza di legittimità formata in tema di esenzione ICI (risoluzione n. 4/DF), nonché individuato modalità specifiche per il pagamento con particolare riferimento

ai casi di immobili ad uso misto, commerciale e non commerciale (risoluzione n. 7/DF).

La normativa base è contenuta nell'art. 7, comma 1, lett. i) del D.lgs. n. 504 del 1992 in materia di ICI il quale originariamente disponeva l'esenzione per «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, c. 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, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della L. 20 maggio 1985, n. 222».

Tra il 2005 e il 2006, anche in conseguenza di una sentenza della Cassazione, la norma di base, ha subito due importanti modifiche. La prima a fine 2005, con l'art. 7, co. 2-bis del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, il quale ha previsto che «l'esenzione disposta dall'art. 7, c. 1, lett. i), del decreto legislativo 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 (“Modifica della disciplina di esenzione dall'ICI”) del decreto fiscale n. 223 del 4 luglio 2006, che ha sostituito la precedente modifica, stabilendo che «L'esenzione disposta dall'art. 7, c. 1, lett. i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale».

Con il dichiarato intento di pervenire ad un quadro normativo coerente con le regole comunitarie, in concomitanza con l'entrata in vigore anticipata dell'IMU in sostituzione dell'ICI, il legislatore è intervenuto nuovamente con l'articolo 91-bis, del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, che ha modificato ulteriormente la norma fondamentale dell'esenzione in regime ICI (confermata nell'ambito della disciplina dell'IMU), disponendo che le attività oggetto di esenzione debbano essere svolte con “modalità non commerciali”.

Inoltre, il comma 4 dello stesso articolo ha abolito le modifiche recate dal D.L. 223 del 2006 e con esse la nozione di attività “che non abbiano esclusivamente natura commerciale”

L'intervento operato con i commi 1 e 4, art. 91-bis, del dl n. 1 del 2012, chiarisce pertanto per via normativa che le attività catalogate nell'art. 7 della disciplina ICI debbono essere senza dubbio svolte con modalità non commerciali.

Il legislatore ha poi disciplinato il caso degli immobili con utilizzi “promiscui”, ovvero utilizzati in parte per attività svolte con modalità non commerciali ed in parte per attività commerciali, ed ha definito in modo compiuto, dopo vent'anni di applicazione dell'ICI, le attività meritevoli d'esenzione e le condizioni necessarie a considerare il loro svolgimento come effettuato con modalità non commerciali. Il comma 2 prevede infatti che, qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, richiedendo l'accatastamento separato degli immobili .

Nel caso in cui non sia possibile procedere al frazionamento catastale, sempre a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione, il cui modello è stato poi approvato con Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze in data 26 giugno 2014.

Il comma 3 del citato articolo 91-bis, prevedeva, infine, nella sua versione originaria, che con il decreto ministeriale dovevano essere “stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale”.

Sulla scorta di tale previsione normativa il Ministero ha emanato il regolamento con DM n. 200 del 2012 tenendo conto del parere del Consiglio di Stato che ha richiamato i principi comunitari secondo i quali per escludere la natura commerciale di un'attività non è rilevante l'assenza dello scopo di lucro, quanto il

carattere non economico che deve qualificare l'attività non commerciale. Per consolidato avviso della Corte di Giustizia, l'offrire sul mercato beni e servizi costituisce sempre un'attività economica.

Sulla scorta di tali premesse il Consiglio di Stato ha indicato una propria definizione generale, valevole per tutte le attività elencate nella norma di esenzione: l'attività non ha carattere commerciale se è svolta dietro *“il versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale”*.

Il DM 200/2012 reca, all'art. 1, le definizioni, tra le quali anche quelle relative alle attività catalogate nell'art. 7 della disciplina ICI (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, nonché quelle previste dall'art. 16, lett. a) della legge n. 222 del 1985), colmando così un vuoto normativo che perdurava dal 1992. L'articolo 2 definisce l'oggetto del Regolamento precisando che le sue disposizioni sono dirette a stabilire le modalità e le procedure per l'applicazione proporzionale, a decorrere dal 1° gennaio 2013, dell'esenzione dall'IMU per le unità immobiliari destinate ad utilizzazione mista.

L'articolo 3 si occupa della definizione dei requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, mentre l'articolo 4 definisce i requisiti specifici per ogni singola attività. I criteri di calcolo della superficie imponibile nel caso di utilizzazione promiscua sono indicati all'articolo 5; l'articolo 6 specifica l'obbligo dichiarativo; l'articolo 7, infine, si occupa degli obblighi di adeguamento degli statuti degli enti commerciali e dell'obbligo di mettere a disposizione dei Comuni la documentazione necessaria alla verifica dei criteri utilizzati per corrispondere l'IMU

Nel frattempo l'avviata procedura di infrazione della disciplina comunitaria delle previgenti norme in materia di ICI, si è conclusa con il comunicato 19 dicembre 2012, n. IP/12/1412 della Commissione UE.

Nel comunicato si ricorda che, tra l'altro, la Commissione ha giudicato incompatibili con le norme dell'UE in materia di aiuti di Stato le esenzioni concesse agli enti non commerciali per fini specifici, previste dal 2006 al 2011, nell'ambito della disciplina dell'ICI e si dà atto che la disciplina relativa all'IMU non comporta la presenza di aiuti di Stato in quanto le esenzioni si applicano solo agli immobili in cui si svolgono solo attività non economiche.

In relazione alle modalità di svolgimento commerciale o non commerciale di quelle attività potenzialmente esenti da IMU, con particolare riferimento a quelle socio sanitarie, nella citata decisione della Commissione europea del 19 dicembre 2012 è stato osservato, tra l'altro, che:

- per il settore delle attività sanitarie era essenzialmente richiesto che gli enti non commerciali avessero concluso una convenzione o un contratto con le autorità pubbliche. È evidente che tale condizione non è di per sé sufficiente a escludere la natura economica delle attività in questione;

- anche se, nella maggior parte dei casi, le attività in questione sono fornite per fini di utilità sociale, tale elemento non basta da solo ad escluderne la natura economica. In ogni caso, infatti, anche laddove un'attività abbia una finalità sociale, questa non basta da sola a escluderne la classificazione di attività economica. Inoltre, pur ammettendo che gli enti non commerciali abbiano una capacità contributiva ridotta, ciò non implica l'assenza di un'attività economica e non rileva ai fini di un'imposta sugli immobili basata sul possesso di immobili, che non tiene conto di altri elementi di capacità contributiva.

-deve ritenersi commerciale «qualunque attività organizzata per la prestazione di servizi a terzi dietro pagamento [...] di un corrispettivo funzionale ed adeguato alla copertura dei costi e alla remunerazione dei fattori della produzione (ivi compresi i capitali investiti)»; mentre, è qualificabile come non commerciale «l'attività di prestazione di servizi che vengano offerti gratuitamente, ovvero dietro

pagamento di corrispettivi o contributi meramente simbolici o comunque radicalmente inferiori ai costi di produzione» e che i servizi in oggetto non devono essere offerti in concorrenza con altri operatori di mercato.

- alcuni dei settori che hanno beneficiato dell'esenzione dall'ICI, quali i servizi sanitari, erano e sono effettivamente aperti alla concorrenza e agli scambi all'interno dell'Unione e pertanto atti a falsare la concorrenza ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

In definitiva la decisione della Commissione Europea è molto rigida nell'individuare la modalità di svolgimento non commerciale di un'attività socio-sanitaria, ritenendo che il dichiarato "oggetto sociale" dell'attività non è un elemento che da sé può escluderne la natura economico-commerciale e che la natura di commercialità di un'attività ricorre ogni qual volta questa è atta a falsare la libera concorrenza con altri operatori del mercato privi del requisito generale di ente non commerciale (come previsto dall'art. 3 del DM 200/2012) ma che di fatto svolgono la medesima attività socio-sanitaria o nel caso di corrispettivi radicalmente non superiori ai costi di produzione.

La giurisprudenza di legittimità degli ultimi anni si è allineata ai predetti principi comunitari sancendo ripetutamente (inter alia, sentenza n. sez. 1350/2024 n. racc. generale 6096/2024 pubblicata il 6.3.2024) che *"come già più volte affermato da questa Corte, una lettura dell'evoluzione normativa in materia – indotta dalla decisione della Commissione UE 2013/286 - impone di escludere che possa riconoscersi l'esenzione allorché quest'ultima, venendo ad incidere su un settore produttivo operante alle condizioni di mercato, finisce con l'alterare le regole della libera concorrenza mediante la pratica configurazione di un vero e proprio aiuto di Stato, come tale inammissibile ex art. 107, paragrafo 1 TUE, sicché solo l'attività svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico rende compatibile, quanto a requisito obiettivo, l'esenzione in parola (altrimenti disapplicabile dal giudice nazionale) con il diritto UE (Cass. nn. 13970/16; 4066/19; 6795/20; 18831/20; 28578/20; 15364/22 e molte altre).*

Prosegue la citata sentenza osservando che :

- *"anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato, mentre la finalità sociale dell'attività svolta non è di per sé incompatibile con il suo carattere anche economico-produttivo, la cui esclusione vuole appunto che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico".*

- *".....e, pertanto, l'esenzione non si applica ai fabbricati di proprietà di enti ecclesiastici nei quali si svolga attività sanitaria, anche se in regime di accreditamento con il Servizio Sanitario Nazionale, poiché le tariffe convenzionali sono comunque dirette a coprire i costi e a remunerare i fattori della produzione, escludendo che l'attività sia svolta in forma gratuita o semigratuita, secondo modalità non commerciali; così Cass. n. 24044/2022 per cui: in materia di ICI, per poter usufruire dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, non è sufficiente che l'immobile sia utilizzato per lo svolgimento di attività sanitaria in regime di convenzione con il S.S.N. da una Fondazione, fisiologicamente priva di finalità lucrativa, ma è necessario che il contribuente dimostri che l'attività cui l'immobile è destinato, oltre a rientrare tra quelle esenti, non sia svolta con modalità commerciali, poiché, in conformità ai principi eurounitari, la presenza di un'attività con finalità sociale non basta, da sola, ad escluderne l'eventuale natura economica"*

Delineato il quadro normativo e l'orientamento giurisprudenziale di legittimità, in riferimento al tante volte invocato (da parte della società contribuente) DM 200/2012 art. 4 sulla definizione di commercialità o meno, si evidenzia che il decreto è intervenuto, essenzialmente, per chiarire le fattispecie di applicazione dell'IMU nell'ipotesi di un utilizzo promiscuo dell'immobile, alla luce della possibilità introdotta dalla normativa IMU a partire dal 2013, a differenza di quanto normato in precedenza in materia di ICI.

L'art. 4 del citato DM 200/2012 espressamente prevede che :

"1. Fatti salvi i requisiti enunciati all'articolo 3, le attività istituzionali di seguito indicate si intendono svolte con modalità non commerciali solo ove, in relazione alla loro natura, presentino gli ulteriori requisiti di cui ai commi seguenti.

2. Lo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:

a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;"

Salvo quanto più avanti oggetto di commento della citata norma rispetto alla tesi della contribuente, va anche osservato che la Corte di Cassazione, con la nota sentenza n. 10124/2019, è intervenuta nell'ambito di un contenzioso legato alla liquidazione del tributo da parte di un Istituto religioso relativamente ad un immobile destinato allo svolgimento di attività sanitaria in convenzione con il Sistema sanitario. I supremi giudici hanno osservato che *"nessun valore vincolante può essere attribuito sul punto al Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 19 novembre 2012, n. 200, art. 4, comma 2. Esso non ha valore di legge, tanto più che lo stesso appare, per questa parte, essere stato emanato ultra vires, dato che il D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, art. 91-bis, non demandava al decreto ministeriale il compito di definire autoritativamente il concetto di "modalità non commerciali" ma solo il compito di stabilire modalità e procedure da seguire in caso di utilizzazione mista di un immobile, al fine di individuare il rapporto percentuale tra utilizzazione commerciale e utilizzazione non commerciale dell'immobile stesso."*

Ciò detto, in aderenza all'orientamento dei supremi giudici in materia, 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 potenzialmente esenti (poiché di tipo assistenziale e sanitario), non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale ed abbia quelle finalità solidaristiche alla base delle ragioni di esenzione, mentre spetta al giudice di merito l'obbligo di accertare in concreto le circostanze fattuali, senza far ricorso ad astrazioni argomentative; resta quindi fermo che, pur mantenendo l'ente impositore veste di attore in senso sostanziale, è onere del contribuente fornire la prova in giudizio dei presupposti dell'esenzione invocata, ponendosi quest'ultima quale fatto impeditivo della pretesa di prelievo e, in definitiva, quale causa di inoperatività dell'obbligo di generale contribuzione ex art.53 della Costituzione.

In merito va evidenziato che agli atti del processo la società contribuente ha depositato copia del bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.2017 che, nei contenuti economici, si riassume nei seguenti valori:

A)Valore complessivo della produzione: € 16.805.316,23

che vengono ripartiti tra "Contributi pubblici in conto esercizio" per € 8.811.937,00 e "Rette" per € 7.993.379,23

B)Costi complessivi della produzione € 17.157.247,41

C)Perdita dell'esercizio (A-B): - € 351.931,18

Non si può non osservare - quantunque non rappresenti unica circostanza dirimente per la risoluzione della lite- che i dati economici conseguiti dalla Fondazione, per dimensioni, da soli rendono poco

credibile che le svariate attività svolte , compreso quelle ritenute accessorie, possano essere organizzate non in forma di impresa commerciale ; un ente che produce ed eroga servizi per circa 17 milioni di euro e che sostiene costi di importo lievemente superiore , con un costo del personale di circa € 7.610.000,00 ed ammortamenti di beni strumentali per oltre un milione di Euro, presuppone l'esistenza di una eterorganizzazione di fattori produttivi tra di loro organizzati e diretti di notevole dimensioni difficilmente rinvenibile in organismi no profit con fini di utilità sociale. L'esistenza di una complessa ed articolata eterorganizzazione aziendale si rinviene anche dalla lettura di alcuni documenti versati agli atti dalla Fondazione; è il caso, per esempio, del documento "Deliberazione n. VIII/006527 del 30.01.2008" avente ad oggetto la deliberazione della Regione Lombardia di autorizzazione all'esercizio ed all'accreditamento della Fondazione di un centro diurno psichiatrico. Tale deliberazione include in allegato una valutazione dei requisiti generali della Fondazione (presupposto necessario per l'accreditamento) che esplicita l'esistenza di obiettivi, organizzazione interna, politiche aziendali, politiche di gestione delle risorse umane ed economiche, articolazioni organizzative e funzionali, reportistica delle attività , regolamenti interni , protocolli organizzativi, laboratori ed attrezzature, politiche di qualità , modalità di svolgimento dei servizi e requisiti delle risorse umane e mediche, ecc..., in pratica ben 167 requisiti organizzativi che sono tutti presenti e attestanti che l'attività viene svolta attraverso una complessa ed articolata organizzazione aziendale tipica di un ente commerciale.

La contribuente, inoltre, ha avuto più volte modo di evidenziare, nelle sue difese , che nello svolgimento delle sue attività socio-sanitarie è convenzionata con il Servizio Sanitario Nazionale attraverso un rapporto di accreditamento/convenzionamento con l'ASL Milano 2 e che rende dei servizi agli utenti in gratuità (tipo i servizi psichiatrici di Casa Anania) ed altri servizi (RSA e CDI) per i quali la Fondazione applica una retta di compartecipazione agli utenti; sostiene poi che la variabilità dei servizi resi dipende solo dai livelli Essenziali di Assistenza (LEA) definiti dalle competenti autorità, i quali stabiliscono quali servizi sono integralmente coperti dal Sistema sanitario nazionale, e quindi da svolgersi verso gli utenti in gratuità e quali invece lo sono solo in parte, fissando una percentuale e così ammettendo e ponendo un limite dalla compartecipazione alla spesa degli utenti (per le RSA e il CDI), posto al 50% dei costi.

In pratica la contribuente sostiene che alcuni servizi sono resi gratuitamente ed altri solo in parte e che ciò dipende dalla loro (integrale o parziale) copertura dalle scelte operate dalla Regione e per essa dall'ASL .

Questo Collegio non può condividere tale assunto atteso che le somme erogate in forza dell'accreditamento della struttura sono tariffe convenzionali, e quindi corrispettivi, e sono comunque dirette a coprire i costi e a remunerare i fattori della produzione.

L'attività svolta in convenzione con il Sistema Sanitario Nazionale e per essa la Regione/ASL da sola non è sufficiente a dimostrare l'utilizzo dell' immobile per finalità sociali : come noto la convenzione prevede che la Regione si avvale delle strutture private, come nel caso in esame, per prestare servizi socio-sanitari ai cittadini. Per tali servizi corrisponde un corrispettivo stabilito dalla convenzione e contrattualizzato nei successivi contratti con l'ASL in funzione dei costi sostenuti e per la produzione dei servizi resi; d'altronde la stessa terminologia usata nelle DGR regionali allegate in copia dalla Fondazione ed agli atti del processo , descrive tali corrispettivi quali "remunerazione giornaliera" .

D'altronde, come noto, non sono solo gli enti no profit ad erogare i servizi socio-sanitari in regime di accreditamento/convenzionamento con la Regione, anzi, spesso accade che siano soggetti privati (cliniche, case di cura e centri di riabilitazione privati)convenzionati con il SSN costituiti in forme societarie commerciali (s.r.l., S.p.A, ecc...) che pur privi del requisito soggettivo – anche formale- di enti non commerciali - svolgono le stesse attività in normale regime di impresa commerciale con fine di lucro.

Qualora venisse riconosciuta la natura non commerciale delle attività svolte dalla Fondazione in oggetto, si verrebbe a determinare una palese violazione del principio eurounitario di libera concorrenza che verrebbe evidentemente falsata creando disparità di trattamento con altri operatori che svolgono la

stessa attività, con le stesse modalità ma solo con diversa natura giuridica “formale” dell’ente operativo.

Inoltre non colgono nel segno né sono risolutive le ripetute affermazioni della contribuente nell’invocare l’esenzione IMU in quanto le attività sarebbero state svolte in modalità non commerciale perché rispettati i presupposti del richiamato art. 4 comma 2 lettera a) del DM 200/2012, con particolare riferimento alla circostanza che la Fondazione è convenzionata con il Servizio sanitario ; la lettera a) del comma 2 del citato articolo 4 non può essere decontestualizzata da quanto affermato dal comma 1 e cioè che “*1. Fatti salvi i requisiti enunciati all’articolo 3, le attività istituzionali di seguito indicate si intendono svolte con modalità non commerciali solo ove, in relazione alla loro natura, presentino gli ulteriori requisiti di cui ai commi seguenti.*”

In pratica il regime di convenzionamento è solo un ulteriore requisito affinché l’attività possa essere considerata non commerciale che deve persistere con il requisito principale che è quello di svolgimento dell’attività con modalità non commerciale, che, come evidenziato in precedenza, non ricorre .

Nondimeno può condividersi l’assunto della Fondazione che in relazione alle attività svolte di ristorazione , bar, lavanderia, parrucchiere , pedicure ecc....., le considera accessorie alle attività “assistenziali” in quanto inerenti alla residenzialità del servizio, così ritenendole attratte all’invocato regime di decommercializzazione.

E’ noto che tali attività, pur volendo astrattamente riconoscere che sono svolte a favore solo degli utenti residenti della struttura socio-sanitaria, sono per loro natura oggettivamente commerciali. L’art. 148 del Tuir che stabilisce la natura decommercializzata di determinati servizi resi dagli enti non commerciali tra cui quelli con fini assistenziali, espressamente prevede al comma 4 che: “ *La disposizione del comma 3 (la predetta decommercializzazione di alcune attività svolte da enti non commerciali) non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti,....., per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi..... né per le prestazioni effettuate nell’esercizio delle seguenti attività:*

- a) *gestione di spacci aziendali e mense*
- b) *omissis*
- c) *omissis*
- d) *omissis*
- e) *omissis”*

Anche sotto questo profilo va esclusa, per dette attività accessorie, la natura non commerciale di quest’ultime.

Per quanto sopra riferito si osserva che l’attività sanitaria svolta dalla Fondazione all’interno del complesso immobiliare di Melegnano, in quanto diretta alla produzione di beni e servizi deve essere inquadrata nell’ambito di quelle che rivestono carattere commerciale, con ciò escludendo, tra l’altro, che l’attività sia svolta in forma gratuita o semigratuita, secondo modalità non commerciali , dimostrato anche dalla circostanza dichiarata nel bilancio annuale che la Fondazione , di fatto, ha recuperato tramite lo svolgimento delle sue attività, quasi il 100% dei costi sostenuti pari ad oltre 17 milioni di euro , registrando una perdita di appena circa 300.000 euro il che rappresenta oggettivamente che tutti i fattori della produzione sono sostanzialmente remunerati..

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia sez. XVI, in riforma della sentenza impugnata, accoglie l'appello così ritenendo legittimo l'originario avviso di accertamento del Comune di Melegnano. Condanna parte soccombente alle spese che quantifica in euro 3.900,00 per il primo grado ed euro 4.100,00 per il presente grado.

Così deciso in Milano il 17 aprile 2024

Il Giudice Relatore – Piero Analdi

Il Presidente – Giuseppe Locatelli