

Civile Ord. Sez. 6 Num. 12539 Anno 2021

Presidente: GRECO ANTONIO

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 12/05/2021

### ORDINANZA

sul ricorso 30158-2019 proposto da:

COMUNE di SAVIGNANO SUL RUBICONE (FORLI' CESENA),  
in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in  
ROMA, VIA SESTIO CALVINO 33, presso lo studio dell'avvocato  
LUCIANA CANNAS, che lo rappresenta e difende unitamente  
all'avvocato SERGIO ALVARO TROVATO;

*- ricorrente -*

*contro*

RUBICONIA ACCADEMIA DEI FILOPATRIDII, in persona del  
legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in  
ROMA, PIAZZA COLA DI RIENZO 69, presso lo studio  
dell'avvocato GIANALBERTO FERRETTI, che la rappresenta e  
difende unitamente all'avvocato PIERINO BUDA;

*- controricorrente -*

avverso la sentenza n. 1182/2/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE dell'EMILIA ROMAGNA, depositata il 17/06/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 24/02/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MICHELE CATALDI.

**Rilevato che:**

1. Il Comune di Savignano sul Rubicone (Forlì-Cesena) propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, avverso la sentenza n. 1182/02/2019, depositata il 17 giugno 2019, con la quale la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna ha rigettato il suo appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Forlì, che aveva accolto, dopo averli riuniti, i ricorsi della Rubiconia Accademia dei Filopatridi contro gli avvisi d'accertamento emessi, in materia di Ici, relativi agli anni d'imposta 2008, 2009, 2010 e 2011; e contro il diniego di rimborso dell'Imu per le annualità 2013 e 2014.

Gli atti impositivi ed il diniego di rimborso avevano per oggetto le imposte comunali su due immobili di proprietà della contribuente, concessi in comodato d'uso allo stesso Comune, che li adibiva ad attività culturali (biblioteca cittadina ed archivio storico).

La contribuente riteneva di poter usufruire dell'esenzione dal tributo ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. del 30 dicembre 1992 n. 504, attribuita a «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 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'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.».

Il Comune, viceversa, negava che il beneficio potesse riconoscersi poiché, avendo la contribuente concesso i fabbricati in questione in comodato allo stesso ente territoriale, non ricorreva la condizione, necessaria, dell'utilizzazione diretta del bene immobile da parte dell'ente possessore.

I giudici dei due gradi di merito hanno accolto la tesi della contribuente, avversata dal Comune nel ricorso per cui si procede.

La contribuente si è costituita con controricorso.

La proposta del relatore è stata comunicata, unitamente al decreto di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'articolo 380-bis cod. proc. civ.

La contribuente ha depositato memoria.

#### **Considerato che:**

1. Con l'unico motivo il Comune ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992; dell'art. 59 del 15 dicembre 1997, n. 446 (al quale è stata data attuazione con regolamento comunale approvato con delibera n. 15 del 28 febbraio 2000); e dell'art. 91-bis, primo comma, del d.l. n. 1 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 27 del 2012.

Assume infatti il ricorrente che il giudice *a quo* ha erroneamente interpretato tale complesso normativo, discostandosi da un consolidato indirizzo giurisprudenziale di legittimità secondo il quale il predetto art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, prevede per gli immobili utilizzati

dai soggetti di cui all'art. 87, primo comma, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 (enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato e non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio d'attività commerciali), purché destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, delle attività elencate nella stessa norma, esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito, con la conseguenza che l'esenzione non spetta nel caso di utilizzo indiretto dell'immobile, pure se in virtù di un contratto di comodato, da parte di un soggetto giuridico diverso, anche ove si tratti di utilizzazione senza scopo di lucro e assistita da finalità di pubblico interesse.

Aggiunge inoltre l'ente territoriale ricorrente che il giudice *a quo* ha ulteriormente errato, laddove ha affermato che la risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze n. 4/2013, che ha ritenuto disponga per l'applicazione dell'esenzione anche in caso di utilizzazione indiretta, sarebbe vincolante per il Comune, in quanto ente territoriale tenuto a ad «osservare le direttive del Mef».

Il motivo è fondato, nei termini che seguono.

1.1. Deve, innanzitutto, darsi atto che tra le parti risulta pacifico che sussistano tutte le condizioni oggettive e soggettive indispensabili per applicare la predetta esenzione, fatta salva la necessità, o meno, della coincidenza tra l'ente possessore degli immobili e quello che li utilizza direttamente, unico elemento oggetto del ricorso dell'ente territoriale e quindi unica condizione della quale si controverte, oltre a quella, necessariamente correlata, del rapporto tra tali due soggetti.

Giova inoltre sottolineare che la ricorrenza di tutti gli altri requisiti oggettivi e soggettivi della fattispecie *de qua* è quindi incontrovertita con riferimento a tutti gli anni d'imposta *sub iudice*, anche a prescindere dalle modifiche normative che hanno interessato la fattispecie.

Infatti, l'esenzione dal tributo locale invocata è disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. del 30 dicembre 1992 n. 504, che l'attribuisce a «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 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'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.».

La norma è stata integrata e modificata dapprima dall'art. 7, comma 2-bis, del d.l. del 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla legge del 2 dicembre 2005, n. 248, che aveva esteso l'esenzione alle attività indicate dalla medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse.

Poi è intervenuto l'art. 39 del d.l. del 4 luglio 2006, n. 223 del 2006, convertito con modificazioni dalla legge del 4 agosto 2006, n. 248, che, sostituendo il comma 2-bis del ridetto art. 7, ha stabilito che l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera «che non abbiano esclusivamente natura commerciale».

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, «Le modifiche legislative suddette non si applicano retroattivamente,

trattandosi di disposizioni che hanno carattere innovativo e non interpretativo (in questo senso Cass. n. 14530 del 2010; Cass. n. 14795 del 2015).» (Cass., Sez. 5 - , Ordinanza n. 7415 del 15/03/2019, in motivazione; conforme Cass., Sez. 5 - , Sentenza n. 6795 dell'11/03/2020, in motivazione).

Infine, l'art. 91-*bis* del d.l. del 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge del 24 marzo 2012, n. 27, ed entrato in vigore l'11 ottobre 2012, ha disposto al primo comma che «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"; ed al quarto comma che «E' 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.».

Pertanto, per le annualità qui *sub iudice*, viene in rilievo la versione dell'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 modificata dall'art. 39 del d.l. n. 223 del 2006 («che non abbiano esclusivamente natura commerciale») per le annualità 2008-2011; e quella modificata dall'art. 91-*bis* del d.l. n. 1 del 2012, n. 1 («con modalità non commerciali») per gli anni d'imposta 2013 e 2014.

In questa sede, dunque, si tratterà del requisito controverso della necessaria, o meno, coincidenza tra utilizzatore e possessore ai fini dell'agevolazione, nonché, conseguentemente, del rapporto tra tali soggetti, fatto salvo quanto segue in ordine alla compatibilità dell'esenzione con il diritto unitario.

1.2. Quanto alla compatibilità della norma in esame con il diritto unitario, come argomentato già da questa Corte (Cass., Sez. 5 - , Sentenza n. 6795 dell'11/03/2020, cit., in

motivazione) «da tempo si è affermato un orientamento di legittimità secondo cui deve tenersi conto della decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012. Tale pronuncia ha verificato se il d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), in tema di esenzione ICI, nelle sue diverse formulazioni succedutesi nel tempo, concretizzasse una forma di aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione, in particolare con l'art. 107, paragrafo 1, del Trattato, che dispone: "sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza". E' stato, poi, precisato che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato. La finalità sociale dell'attività svolta non è, dunque, di per sé sufficiente ad escluderne la classificazione in termini di attività economica. Per escludere la natura economica dell'attività è necessario che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico. Da tali rilievi consegue l'irrelevanza delle argomentazioni sulle finalità solidaristiche che connotano le attività svolte dalla parte contribuente Né può tenersi conto della circolare ministeriale (29 gennaio 2009) esplicativa dei criteri utili per stabilire quando le attività di cui all'art. 7 lett. i) debbano essere considerate di natura «non esclusivamente commerciale». La Commissione UE nella pronuncia sopra richiamata ha ritenuto, infatti, che l'applicazione dei criteri di cui alla citata circolare non vale ad escludere la natura economica delle attività interessate ed ha concluso nel senso che l'esenzione di cui all'art. 7 citato costituisce aiuto di Stato. In quella ipotesi,

tuttavia, non è stato ritenuto possibile ordinare il recupero delle somme.

Tale ultimo aspetto è stato di recente affrontato e risolto dalla sentenza della CGUE del 6 novembre 2018, (cause riunite C-622/16 P - C-623/16 P, C-624/16). E' stato chiarito, infatti, che l'ordine di recupero di un aiuto illegale è la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalità e che diversamente si farebbero perdurare gli effetti anticoncorrenziali della misura. In questo senso è stato precisato che le decisioni della Commissione volte ad autorizzare o vietare un regime nazionale hanno portata generale.

Deve quindi concludersi, dando seguito all' orientamento di legittimità di recente espresso (Cass. n. 4066 del 2019), che l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea solo qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica nei termini sopra precisati: quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico.».

E' necessario quindi che la sussistenza di tali presupposti venga accertata in fatto.

1.3. Tutto ciò premesso, va rilevato che secondo un consolidato principio della giurisprudenza di questa Corte -in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute e, di fronte alle norme tributarie, detta Amministrazione ed il contribuente si trovano su un piano di parità- la c.d. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in



risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto (*ex plurimis* Cass. Sez. 5, Sentenza n. 5137 del 5/03/2014). Pertanto, le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, non discendendo da esse alcun vincolo neanche per la stessa Amministrazione finanziaria che le ha emanate (Cass., Sez. 5 - , Ordinanza n. 18618 del 11/07/2019; Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 20819 del 30/09/2020).

Ha quindi errato il giudice *a quo* laddove ha attribuito efficacia vincolante, nei confronti del Comune ricorrente, all'interpretazione dei requisiti dell'esenzione che ha ritenuto di ricavare dalla citata risoluzione ministeriale.

1.4. Tanto premesso, l'orientamento consolidato di questa Corte afferma che l'utilizzazione diretta del bene da parte dell'ente possessore è condizione necessaria perché a quest'ultimo spetti il diritto all'esenzione prevista dall'art. 7, d.lgs. n. 504 del 1992, nel caso di esercizio delle attività considerate dalla norma come "esentabili".

Infatti, è stato precisato che « In tema d'imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione dall'imposta che l'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, prevede per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, primo comma, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato e non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio d'attività commerciali), purché destinati esclusivamente - fra l'altro - allo "svolgimento d'attività assistenziali", esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito. L'esenzione non spetta, pertanto,

nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse.» (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18838 del 30/08/2006; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 8496 del 09/04/2010, con riferimento alla lett. a) dello stesso art. 7, comma 1 ed alla necessità che se l'immobile sia adibito ad un compito istituzionale riferibile, in via diretta ed immediata, allo stesso ente che lo possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale e che sarebbe perciò soggetto passivo dell'imposta ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, e non a compiti istituzionali di soggetti pubblici diversi; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 2821 del 24/02/2012; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 14912 del 20/07/2016; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10483 del 20/05/2016; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 8073 del 21/03/2019; Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 19773 del 23/07/2019, relativamente alla lett. a) dello stesso art. 7, comma 1).

La circostanza che l'utilizzazione indiretta del bene trovi titolo in un contratto di comodato non è comunque sufficiente, secondo lo stesso orientamento, a giustificare l'applicazione dell'agevolazione.

Infatti, è stato ritenuto che « In tema di imposta comunale sugli immobili, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992 spetta soltanto se l'immobile viene impiegato direttamente dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, sicché l'utilizzazione, in virtù di un contratto di comodato, da parte di un soggetto diverso (nella specie, un'associazione sportiva) da quello a cui spetta l'esenzione, anche se senza scopo di lucro e con destinazione di pubblico interesse, esclude l'agevolazione, essendo necessario che il bene, oltre ad essere utilizzato, sia anche posseduto dall'ente commerciale che ne fruisce, in ragione di

un diritto di proprietà o di altro diritto reale.» (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 14912 del 20/07/2016, cit.).

Nello stesso senso è stato recentemente anche ribadito che « In tema di ICI, poiché l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992 esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente possessore e della esclusiva destinazione ad attività non produttive di reddito, essa non spetta nel caso di utilizzo indiretto dell'immobile, in virtù di un contratto di comodato, da parte di un soggetto giuridico diverso, anche ove si tratti di utilizzazione senza scopo di lucro e assistita da finalità di pubblico interesse.» (Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 8073 del 21/03/2019, cit.).

Quanto poi alla natura del titolo sul quale si fonda la concessione del bene al terzo, è stato specificato, sia pure a proposito di altra fattispecie di agevolazione, che, al fine della necessaria coincidenza tra utilizzatore e possessore, «la gratuità dell'utilizzo non muta la natura della concessione stessa, implicante comunque un rapporto tra soggetti giuridici distinti» (Cass., Sez. 5 - , Ordinanza n. 3112 del 01/02/2019).

1.5. Nel caso di specie, poi, il Comune ricorrente ha altresì dedotto (riproducendone in parte il contenuto, allegando il relativo documento al ricorso ed indicandone l'avvenuta produzione nel merito), senza contestazioni, di essersi avvalso, con la citata delibera n. 15 del 2000, della potestà regolamentare conferitagli dall'art. 59, comma 1, lett. c), del d.lgs. del 15 dicembre 1997, n. 446, secondo cui « Con regolamento adottato a norma dell'articolo 52, i comuni possono: [...] c) stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobili utilizzati da enti

non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore;».

La norma in questione, prevedendo che l'esenzione spetta per i fabbricati a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore, attribuisce all'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992 lo stesso significato riconosciutogli dal predetto orientamento di legittimità, come è stato chiarito dal giudice delle leggi (Corte cost., ordinanze n. 429 del 2006 e n. 19 del 2007), che ha dichiarato la manifesta infondatezza delle relative questioni di legittimità.

1.6. E' noto peraltro a questa Corte che, secondo un'ulteriore pronuncia di legittimità, sia pure relativa ad altra agevolazione, « In tema di imposta comunale sugli immobili, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992 spetta non soltanto se l'immobile è direttamente utilizzato dall'ente possessore (nella specie, una fondazione di religione e di culto) per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se il bene, concesso in comodato gratuito, sia utilizzato da un altro ente non commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli previste dalla norma agevolativa, al primo strumentalmente collegato ed appartenente alla stessa struttura del concedente.» (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 25508 del 18/12/2015; richiamata, in motivazione, da Cass., Sez. 5 - , Ordinanza n. 24308 del 30/09/2019 e da Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 6795 dell'11/03/2020). Tale decisione, tuttavia, riguarda l'ipotesi nella quale «il comodatario sostanzialmente utilizzi il bene in attuazione dei compiti istituzionali dell'ente concedente, con il quale sussista uno stretto rapporto di strumentalità che potrebbe definirsi "compenetrante"»,

ovverosia il caso «in cui l'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente per lo svolgimento di un'attività meritevole prevista dalla norma agevolativa.».

In questo senso, quindi, si è rilevato che « Secondo un indirizzo giurisprudenziale che si è venuto affermando nella giurisprudenza della Corte, l'esenzione spetta non soltanto se l'immobile è direttamente utilizzato dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se il bene, concesso in comodato gratuito, sia utilizzato da un altro ente non commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli previste dalla norma agevolativa, al primo strumentalmente collegato ed appartenente alla stessa struttura del concedente» (Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 6795 dell'11/03/2020, cit., in motivazione).

L'eventuale ricorrenza di tale fattispecie di utilizzazione "mediata" -evocata nel controricorso, attraverso il riferimento al rapporto di strumentalità che deriverebbe dalla convenzione titolo della concessione degli immobili all'ente territoriale ( che la controricorrente ha indicato di aver prodotto nel merito)- non è stata indagata in fatto dalla CTR, che neppure, pertanto, si è posta la questione della sua ipotetica rilevanza, ai sensi del quadro normativo già richiamato.

1.7. Con altra pronuncia, relativa alla medesima agevolazione qui *sub iudice*, questa Corte ha poi recentemente affermato che « In materia di ICI, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 trova applicazione anche in caso di dazione dell'immobile per finalità assistenziali in favore di ente non imprenditoriale, sulla base di univoche disposizioni statutarie, salva la valutazione in concreto del carattere commerciale o meno della dazione stessa, che va

escluso ove il godimento sia concesso a titolo gratuito, mentre deve essere rigorosamente accertato in presenza di un contratto di locazione, avuto riguardo alle persone ospitate (che devono essere effettivamente bisognose), alla durata del soggiorno (da collegare al superamento della condizione di disagio che lo ha generato) ed all'importo delle rette (che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato), onde evitare l'aggiramento della disposizione agevolativa, volta a tutelare lo svolgimento di attività di rilievo sociale nell'immobile interessato.» (Cass., Sez. 5 - , Ordinanza n. 24308 del 30/09/2019).

La lettura della motivazione di tale precedente evidenzia come, in quella fattispecie, il superamento dell'orientamento giurisprudenziale già menzionato sia strettamente correlato alle peculiarità del caso « in esame, nel quale la finalità sociale assistenziale, tutelata dalla vigente normativa e perseguita dalla fondazione controricorrente, si realizzava statutariamente e, quindi, necessariamente e con certezza, con la sola dazione in godimento a terzi bisognosi degli immobili *de quibus*. Infatti, riconducendo alla concessione in godimento a terzi l'automatica esclusione del beneficio in questione pure in una situazione nella quale il citato effetto distorsivo non si verifica, per essere, al contrario, attuata la finalità assistenziale dell'ente, si precluderebbe a quest'ultimo a priori di invocare l'esenzione in questione.» (Cass., Sez. 5 - , Ordinanza n. 24308 del 30/09/2019, cit., in motivazione).

Si trattava, cioè, di una situazione nella quale, «per univoche e specifiche disposizioni statutarie», la finalità rilevante ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 doveva realizzarsi necessariamente tramite la dazione in godimento a

terzi di immobili di proprietà dell'ente potenzialmente soggetto all'imposizione.

Non è stato accertato se anche nel caso qui controverso ricorra tale circostanza.

Inoltre, la stessa natura effettivamente gratuita del rapporto tra i due enti, in merito alla dazione degli immobili in questione, deve essere ulteriormente indagata in relazione alla convenzione titolo della concessione degli stessi beni all'ente territoriale (che la controricorrente ha indicato di aver prodotto nel merito), sotto il profilo della relazione di «reciprocità» della concessione dell'uso di altri immobili del Comune alla controricorrente, che la stessa controricorrente allega.

Va quindi accolto il ricorso, nei termini di cui in motivazione, con rinvio al giudice *a quo* per ogni necessario accertamento in fatto, premessi i predetti principi normativi e giurisprudenziali, anche con riferimento alla sussistenza, nel caso concreto, dei presupposti della predetta condizione di compatibilità dell'esenzione di cui art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea (ovvero che si tratti di immobile destinato allo svolgimento di attività non economica, nel senso che sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico).

**P. Q. M.**

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 24 febbraio 2021

Il Presidente *Dott. Antonio Greco*



