Documento firmato digitalmente
Il Presidente e Relatore
MARCELLO PISANU

Sentenza n. 302/2026
Depositata il 31/03/2026
Il Segretario
GABRIELLA DE LUCA

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del PIEMONTE Sezione 2, riunita in udienza il 25/03/2026 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

PISANU MARCELLO, Presidente e Relatore
MICHELONE FABIO, Giudice
VALERO MASSIMO, Giudice

in data 25/03/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'istanza di riassunzione dell'appello n. 593/2025

proposto da

Asilo Infantile Beato Angelo Carletti - 82500170012

Difeso da
Ketti Baraldo C/o Studio Avv. Francesco D'Ambrosi - BRLKTT80B65D442T
Francesco D'Ambrosi - DMBFNC75B23F912F

Rappresentato da Franca Sarasso - SRSFNC51R55E626O
Rappresentante difeso da
Ketti Baraldo C/o Studio Avv. Francesco D'Ambrosi - BRLKTT80B65D442T
Francesco D'Ambrosi - DMBFNC75B23F912F

ed elettivamente domiciliato presso ketti.baraldo@ordineavvocatipadova.it

contro

Comune di Chivasso - P.zza Generale C. A. Dalla Chiesa 10034 Chivasso TO

Difeso da
Antonio Chiarello - CHRNTN60T20L419E
Maria Suppa - SPPMRA73P65F158R

ed elettivamente domiciliato presso avvantoniochiarello@pec.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:
- pronuncia sentenza n. 361/2020 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale TORINO sez. 6 e pubblicata il 09/06/2020

Atti impositivi:
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 60 IMU 2012

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 269/2026 depositato il 25/03/2026

Richieste delle parti:

La contribuente ricorrente in riassunzione così conclude:
"IN VIA PRINCIPALE: in accoglimento dell'appello proposto dall'Asilo Infantile Scuola Materna "Beato Angelo Carletti" riformare integralmente la sentenza di primo grado della ***CTP di Torino n. 361/6/2020****, pronunciata il 12.5.2020 e depositata in segreteria il 9.6.2020, annullando e/o dichiarando nullo e/o infondato nel merito l'atto impugnato;*
IN OGNI CASO: *spese, diritti ed onorari di causa rifusi per i primi due gradi di giudizio di merito, nonché per il giudizio di cassazione ed il presente giudizio di rinvio, con maggiorazione del 50% ex art. 15, comma 2 septies, D.Lgs. 546/1992 trattandosi di controversia di cui all'art. 17 bis D.Lgs. 546/1992, nonché del 30% ex art. 4, co. 1 bis, DM 55/2014 in ragione del deposito degli atti con modalità telematica e redazione degli stessi con tecniche informatiche che «consentono la ricerca testuale all'interno dell'atto e dei documenti allegati, nonché la navigazione all'interno dell'atto».''*

L'Ufficio convenuto in riassunzione così conclude:
"chiede:
- che l'On.le Giudice del rinvio, in applicazione dei principi di diritto stabiliti dalla Corte di cassazione nell'applicazione europeisticamente orientata della norma di esenzione, rigetti in toto l'appello dell'Ente Asilo di riforma della sentenza di primo grado, emettendo i dovuti provvedimenti a favore del Comune, anche in ordine alle spese dei giudizi.".

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con apposito ricorso, l'**ASILO INFANTILE SCUOLA MATERNA "BEATO ANGELO CARLETTI"**, con sede in Chivasso, in persona della sua legale rappresentante, impugnava, avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino, un avviso di accertamento (e di irrogazione sanzioni), avente ad oggetto l'imposta IMU per l'anno 2012, per complessivi € 14.732,24, oltre interessi e sanzioni, con cui l'Ufficio aveva disconosciuto l'esenzione, invocata dal contribuente, prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 504/92, per gli immobili, utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del TUIR, *"destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive"*.
   A sostegno dell'impugnazione, la parte contribuente eccepiva, anzitutto, l'illegittimità dell'atto impositivo perché non preceduto dalla notifica di un PVC di chiusura delle operazioni di verifica. Inoltre, si doleva della carenza di motivazione dell'avviso, per contraddittorietà della stessa, per

l'incomprensibilità delle modalità di calcolo dell'imposta e per la mancata indicazione delle ragioni per le quali era stata disconosciuta l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. D) del D.Lgs. 504/1992. Nel merito, censurava l'operato dell'Ufficio perché, a suo dire, nel caso concreto, sussistevano tutti i presupposti per l'esenzione da IMU in questione.

Infine, lamentava l'illegittima applicazione delle sanzioni per difetto dell'elemento soggettivo.

2. Si costituiva in giudizio il **Comune di CHIVASSO**, richiamando quanto già emerso nel contraddittorio instaurato in occasione della notificazione di altro avviso di accertamento ICI, emesso nei confronti della stessa parte contribuente per gli anni 2010 e 2011. Conseguentemente, ribadiva l'insussistenza dei presupposti previsti per il riconoscimento dell'esenzione prevista dall'art. 7 comma 1 lett. i) del D.Lgs. 504/92.

   In particolare, l'Ufficio osservava che, nel caso di specie, era carente anzitutto il requisito soggettivo (per l'esenzione) dell'utilizzazione diretta, in quanto una parte dell'immobile era stata concessa in locazione ad un altro soggetto, per scopi diversi rispetto a quelli previsti dallo Statuto dell'Ente. Inoltre, evidenziava la carenza anche del requisito oggettivo della natura esclusivamente non commerciale delle attività svolte, essendo le attività scolastiche affidate in gestione a terzi e, comunque, rese a fronte del pagamento di corrispettivi non meramente simbolici.

   Da ultimo, l'Ufficio osservava l'infedeltà della dichiarazione IMU anno di imposta 2012, con cui era stata dichiarata l'esenzione degli immobili predetti ed il parziale pagamento dell'IMU dovuta per altri immobili.

   Concludeva, conseguentemente, per il rigetto del ricorso avversario.

   La Commissione Tributaria Provinciale di Torino, con sentenza depositata il 9.6.2020, respingeva il ricorso della contribuente, ritenendo anzitutto la non necessità, nel caso di specie, della notifica di un PVC e, comunque, l'avvenuto svolgimento di una preventiva forma di contraddittorio.

   Evidenziava poi l'adeguata motivazione dell'atto impugnato.

   Nel merito, richiamava la giurisprudenza della Suprema Corte secondo cui, per il riconoscimento dell'esenzione spettante per le attività didattiche, era necessaria l'utilizzazione diretta dell'immobile e, quindi, essa non spettava nell'ipotesi di locazione dei locali, ovvero di destinazione degli stessi a scopi diversi da quelli istituzionali dell'ente non commerciale.

   Conseguentemente, osservava che, nel caso concreto, detta esenzione non spettava, poiché l'immobile era stato concesso in locazione alla Curia Generalizia dell'Istituto delle Figlie di S. Maria di Leuca, per essere destinato in parte a residenza della comunità religiosa ed in parte all'esercizio di attività scolastica. Precisava, infatti, che, per l'esenzione propria dell'attività di culto, occorreva che l'intero immobile fosse destinato a quel tipo di attività, mentre, nel caso concreto, esso era impiegato per attività promiscue.

   Da ultimo, sottolineava che, nella fattispecie, non era stata neppure provata con sicurezza la pattuizione di un canone irrisorio o inferiore ai costi di produzione, non potendosi fare riferimento alla sola quantificazione della retta dovuta da parte degli utenti.

   Aggiungeva pure che la quantificazione del canone di locazione del primo e del secondo piano dell'immobile era compensata dal fatto che l'Istituto delle Figlie di S. Maria di Leuca si era accollato gli oneri della residua attuazione di opere di restauro del piano sottotetto e della copertura.

   La Corte di primo grado rigettava, quindi, il ricorso della contribuente, compensando nondimeno le spese di lite tra le parti.

3. Avverso tale decisione, proponeva tempestivo **appello** la contribuente, censurando la decisione di primo grado ed insistendo nelle difese già svolte, anzitutto con riferimento al difetto di un contraddittorio preventivo ed all'inadeguata motivazione dell'avviso di accertamento.

Nel merito, affermava l'infondatezza dell'esclusione dell'esenzione per asserito difetto di utilizzazione diretta dell'immobile, affermando che il canone pattuito era sostanzialmente irrisorio. Infine, evidenziava l'erroneità della sentenza laddove aveva affermato che l'immobile era destinato ad attività promiscue, ribadendo, per contro, lo svolgimento di attività non commerciali, di natura didattica, all'interno dei locali in questione.

4. Si costituiva anche nel giudizio di appello il **Comune di CHIVASSO**, confermando la fondatezza delle proprie pretese e chiedendo la conferma della decisione di primo grado.
5. La **Commissione Tributaria Regionale del Piemonte**, con sentenza depositata il 2.2.2022, accoglieva l'appello della contribuente, in considerazione del fatto che i corrispettivi previsti per l'erogazione dei servizi forniti presso l'immobile in questione, consistenti nell'esercizio di una scuola materna, erano *"sicuramente inferiori a quelli di mercato e in perdita*". Affermava, anzi, che *"il corrispettivo percepito non è adeguato alla copertura dei costi e alla remunerazione dei fattori produttivi."*.

   Riteneva, quindi, sussistente il requisito necessario per poter beneficiare dell'esenzione di imposta e, conseguentemente, in riforma della decisione di primo grado, annullava l'atto impositivo impugnato.

   Nondimeno, anche la decisione di secondo grado provvedeva a compensare integralmente le spese di lite, attesa la complessità delle questioni, l'accavallarsi di normativa e un contrasto giurisprudenziale di merito.
6. Avverso tale decisione proponeva **ricorso per Cassazione** il Comune di CHIVASSO, censurando la decisione della CTR sotto molteplici profili.
7. Resisteva l'Asilo Infantile Scuola Materna "Beato Angelo Carletti", presentando anche un ricorso incidentale articolato su quattro motivi.
8. La **Suprema Corte, con ordinanza 14.11.2024 n. 30873**, accoglieva il ricorso principale del Comune affermando anzitutto, attraverso il richiamo a precedenti pronunce di legittimità, che l'esenzione IMU, prevista *"per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive"*, nonché delle *"attività di religione e di culto"*, "*compete tendenzialmente solo in caso di utilizzo diretto del bene, da parte dell'ente possessore, per lo svolgimento, con modalità non commerciali, delle attività previste dalla norma, e può essere estesa all'ipotesi dell'utilizzo indiretto del bene, da parte dell'ente possessore, soltanto qualora ciò non snaturi la natura non commerciale dell'esercizio dell'attività in relazione alla quale è concessa l'esenzione" "purché essi siano direttamente utilizzati dall'ente possessore e siano destinati esclusivamente ad attività peculiari non produttive di reddito, non spettando il beneficio in caso di utilizzazione indiretta, seppur assistita da finalità di pubblico interesse"*.

   La Suprema Corte precisava, infatti, che: *"in caso di concessione in comodato, l'esenzione da IMU può essere riconosciuta, sempreché: a) l'ente comodatario, al pari dell'ente comodante, rientri tra i soggetti previsti dall'art. 73, comma 1, lett. c, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; b) l'ente comodatario sia strutturalmente o funzionalmente collegato all'ente comodante; c) l'ente comodatario utilizzi l'immobile per lo svolgimento esclusivo con modalità non commerciali"* delle attività sopra ricordate.

   Sulla scorta di queste premesse, la Cassazione rilevava che, nel caso di specie, il giudice di merito aveva già accertato la sussistenza di un collegamento funzionale tra l'ente Asilo Infantile Scuola Materna "Beato Angelo Carletti" ed il comodatario (Curia Generalizia dell'Istituto delle Figlie di S. Maria di Leuca), ritenendo quindi infondato il primo motivo del ricorso principale del Comune.

   Nondimeno, i giudici di legittimità riconoscevano la fondatezza del secondo motivo di ricorso principale del contribuente, dovendosi verificare, per il riconoscimento dell'esenzione, *"che*

l'attività didattica fosse stata svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un importo simbolico a copertura di una sola frazione del costo effettivo del servizio.", mentre, per converso, *"non si può attribuire alcun rilievo al fatto che la gestione operi in perdita"*.

In relazione a questo punto, la Corte Suprema rilevava che, nel caso di specie, *"il giudice di appello è incorso in falsa applicazione delle norme richiamate, tralasciando che le rette percepite per l'asilo-nido garantiscono una copertura pari ad oltre l'80% dei costi sostenuti e ritenendo che la copertura pari al 62% dei costi sostenuti mediante le rette percepite per la scuola materna valga ad integrare l'esercizio di attività didattica con modalità non commerciali, ma non tenendo conto che requisito imprescindibile della "simbolicità" del corrispettivo è rappresentato dalla copertura di una frazione esigua, minima e marginale dei costi del servizio prestato all'utenza, tale da rendere la prestazione più prossima ad una erogazione gratuita, che a quella sotto remunerata rispetto agli standards medi (Cass., Sez. 5^, 2 ottobre 2023, n. 27821), che non può certamente ravvisarsi nella percezione di compensi in misura percentuale di gran lunga superiore alla metà delle spese"*.

Pertanto, la Corte di legittimità cassava la sentenza di secondo grado, non trascurando però di precisare l'infondatezza del ricorso incidentale della contribuente, laddove aveva infondatamente censurato la decisione di merito nella parte in cui aveva ritenuto non necessario un contraddittorio preventivo. Inoltre, negava pure la fondatezza delle doglianze avanzate circa la motivazione della sentenza di secondo grado.

I Supremi giudici rimettevano, quindi, gli atti a questa Corte per una nuova decisione in merito alla valutazione da operarsi sul tema fatto oggetto del secondo motivo di ricorso principale, oltre che con riguardo alle spese del giudizio di Cassazione.

9. L'Asilo Infantile Scuola Materna "Beato Angelo Carletti", in data 11.6.2025, depositava **ricorso in riassunzione**, ribadendo, in primo luogo, l'erroneità della sentenza di prime cure laddove aveva affermato che l'immobile era destinato "ad attività promiscue" e non ad attività di culto, osservando sul punto che, all'interno dell'immobile, non solo vi era una cappella per la preghiera, ma anche l'abitazione delle religiose, la quale doveva essere necessariamente paragonata ad una canonica e, cioè, ad un locale generalmente qualificato come pertinenza di un luogo di culto.

   In secondo luogo, la contribuente insisteva nel sostenere che, nel caso di specie, l'attività svolta aveva natura non commerciale, perché le rette della scuola materna (pari ad € 185,00 mensili) erano composte anche di € 65,00 per la refezione, mentre il bilancio aveva registrato una perdita consistente, così palesando la natura pressoché simbolica dell'erogazione, sufficiente a coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio e, quindi, tale da non poter essere considerata una retribuzione del servizio prestato.

   Insisteva, quindi, affinché venisse integralmente riformata la sentenza di primo grado ed annullato l'avviso di accertamento impugnato.
10. In data 10.3.2026, la difesa del Comune di CHIVASSO depositava atto di controdeduzioni, con il quale evidenziava il fatto che questa Corte era chiamata a dare applicazione al principio di diritto fissato dalla Suprema Corte nell'ordinanza di rinvio, verificando il carattere commerciale dell'attività esercitata presso l'immobile in questione. Sul punto, affermava che, nel caso di specie, tale carattere doveva ritenersi sussistente poiché il corrispettivo richiesto per le prestazioni erogate non era affatto simbolico, superando il 60 % del costo del servizio reso.
11. Chiedeva, quindi, il rigetto dell'appello avversario.
12. All'esito dell'udienza odierna, fissata per la discussione nel merito, la Corte di Giustizia di Secondo Grado del Piemonte pronunciava la presente sentenza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Ai fini della decisione, occorre anzitutto evidenziare che la Suprema Corte ha definitivamente accertato l'infondatezza di gran parte dei motivi di doglianza sollevati dal contribuente avverso l'avviso di accertamento impugnato.
   Invero, l'**unico punto controverso** rimasto tra le parti inerisce la verifica, demandata a questa Corte, della prospettata natura non commerciale dell'attività posta in essere presso quell'immobile dal comodatario Istituto delle Figlie di S. Maria di Leuca.
   Infatti, la Suprema Corte, nell'ordinanza di rinvio, ha precisato che: *"in caso di concessione in comodato, l'esenzione da IMU può essere riconosciuta, sempreché: a) l'ente comodatario, al pari dell'ente comodante, rientri tra i soggetti previsti dall'art. 73, comma 1, lett. c, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; b) l'ente comodatario sia strutturalmente o funzionalmente collegato all'ente comodante; c) l'ente comodatario utilizzi l'immobile per lo svolgimento esclusivo con modalità non commerciali di «attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive», nonché di «attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana»."*
2. Orbene, nel caso di specie, è indubbio l'esercizio, all'interno di quei locali, di un'attività didattica. Invero, fin dal ricorso introduttivo del giudizio, la stessa contribuente aveva espressamente affermato, senza alcuna contestazione della controparte, che l'**immobile** in questione *"di proprietà della ricorrente" "è* ***destinato in parte allo svolgimento di attività didattica e in parte ad abitazione delle Suore*** *della Curia Generalizia dell'Istituto delle Figlie di Maria di Leuca che, per proprio conto, gestiscono all'interno del medesimo immobile attività di asilo nido"* (cfr. a p. 2 del ricorso di primo grado, nonché a p. 4 ed ancora p. 13 dell'appello).
3. Invero, come efficacemente riassunto nell'ordinanza della Suprema Corte di rinvio degli atti a questo giudice, si tratta, nella specie, di *"un fabbricato ubicato nel medesimo Comune e censito in catasto con le particelle 197 sub. 7 - 197 sub. 8 (graffate) del folio 23, del quale l'"Asilo Infantile Scuola Materna «Beato Angelo Carletti»" aveva concesso in "locazione" per la durata di 75 anni ad un canone irrisorio di € 6,50 per anno (salvo l'accollo delle spese di ristrutturazione del sottotetto) – con scrittura privata autenticata nelle firme dal Notaio Alessandro Fochesato da Settimo Torinese (TO) il 17 dicembre 2003, rep. n. 28636, e registrata a Torino il 19 dicembre 2003 al n. 2785 - una porzione (costituita dal piano primo e dal piano secondo) alla Curia Generalizia dell'"Istituto delle Figlie di Santa Maria di Leuca" per lo svolgimento di attività didattica (asilo-nido) e per residenza delle suore addette all'attività didattica, conservando la residua porzione (piano terreno e piano seminterrato) per lo svolgimento delle attività istituzionali (scuola materna)".*
4. Sulla scorta di queste premesse, è opportuno precisare anzitutto che, ai fini dell'applicabilità dell'esenzione di imposta di cui si tratta, risulta del tutto irrilevante la deduzione, operata dal contribuente, secondo cui la presenza (in quell'immobile) di una cappella per la preghiera, nonché dell'abitazione delle suore (a suo dire paragonabile ad una canonica), determinerebbe la destinazione del medesimo anche ad **attività di *"culto"***.
   E' invero da notare, sul punto, che la giurisprudenza di legittimità ha da tempo avuto modo di chiarire che "*In tema d'imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, è prevista a condizione che gli immobili - appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87 (ora 73), comma 1, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività ivi contemplate, tra le quali quelle indicate nel richiamato art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione o di culto, cioè dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del*

clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana) e, pertanto, non spetta in relazione ad un immobile, appartenente ad un ente religioso, destinato ad attività alberghiera o ad assistenza di pellegrini." (Cass. 13.3.2015 n. 5041) e, con più specifico riferimento ad una situazione analoga a quella di specie, che: *"In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione dalla stessa prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 (nel testo originario, vigente "ratione temporis"), con riguardo all'esercizio di attività di religione o di culto, non spetta ove la presenza "in loco" degli alloggi dei religiosi sia strumentale allo svolgimento, in via principale, di un'attività didattica avente natura oggettivamente commerciale, ovvero esercitata dietro pagamento di una retta che non si discosti nell'ammontare da quelle di mercato."* (Cass. 3.5.2017 n. 10754).

Dunque, nella fattispecie, ove la promiscuità dell'attività esercitata in quell'immobile è chiaramente affermata da entrambe le parti, non può essere sostenuta alcuna esenzione dell'imposta derivante dall'esercizio (anche) dell'attività di culto.

Anzi, è inevitabile notare che, nel caso in esame, è del tutto indiscutibile che l'**attività didattica** - pacificamente esercitata nei locali in questione - costituisce non solo una delle attività a cui è destinato l'immobile in questione, ma, anzi, rappresenta, unitamente all'esercizio dell'asilo nido ed all'utilizzo abitativo per le suore, attività prevalente rispetto a quella di culto (limitata alla parte dell'immobile adibita a cappella) e, conseguentemente, resta ferma la necessità di verificare - al fine del riconoscimento dell'esenzione di imposta – se essa abbia avuto (oppure no) natura oggettivamente commerciale.

Risulta, quindi, del tutto infondata la pretesa della ricorrente in riassunzione di ottenere il riconoscimento dell'esenzione di imposta di cui si tratta in forza della destinazione di una parte dei locali ad attività di "culto".

5. Chiarito quanto precede, appare poi doveroso prendere in esame le modalità con le quali è stata esercitata l'attività didattica svolta dall'Istituto delle Figlie di Maria di Leuca, al fine di accertare se essa abbia realizzato, oppure no, un'**attività oggettivamente commerciale**.

   Sul punto, occorre tenere presenti gli insegnamenti ricordati nell'ordinanza di rinvio, vincolanti in questa sede.

   Viene quindi in considerazione, in primo luogo, la precisazione operata dalla Suprema Corte secondo cui: *"non si può attribuire alcun rilievo al fatto che la gestione operi in perdita, giacché anche un imprenditore può operare in un fisiologico stato di eccedenza delle passività sulle attività (Cass., Sez. 5^, 8 luglio 2015, n. 14226; Cass., Sez. 5^, 14 febbraio 2023, n. 4560; Cass., Sez. 5^, 16 febbraio 2023, nn. 4915 e 4917; Cass., Sez. 5^, 19 giugno 2023, n. 17490), per cui la circostanza di conseguire o meno un guadagno e di pareggiare effettivamente i costi con i proventi risulta irrilevante se l'attività si connota economicamente, e cioè per il fatto che i beni ed i servizi siano offerti al pubblico con prezzi non simbolici (Cass., Sez. 5^, 14 febbraio 2023, n. 4560)."*

   Dunque, risulta del tutto ininfluente, ai fini della decisione, la circostanza - ribadita anche nel ricorso in riassunzione (cfr. a p. 13 dello stesso) - che, nell'anno 2012, sia il bilancio della scuola materna, sia il rendiconto dell'asilo nido, avevano riportato delle perdite.

   In secondo luogo, occorre poi attenersi alla richiesta dei giudici di legittimità, laddove hanno demandato a questo giudice, in vista dell'eventuale riconoscimento del beneficio di imposta, di verificare *"che l'attività didattica fosse stata svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un importo simbolico a copertura di una sola frazione del costo effettivo del servizio."* (cfr. a p. 26 dell'ordinanza di rinvio), non trascurando di precisare (con valore vincolante in questa sede) che la *"simbolicità" del corrispettivo è rappresentato dalla copertura di una frazione esigua, minima e marginale dei costi del servizio prestato all'utenza, tale da rendere la prestazione più prossima ad una erogazione gratuita, che a quella sotto remunerata rispetto agli standards medi (Cass., Sez.*

5^, 2 ottobre 2023, n. 27821)" (cfr. a p. 28 della motivazione dell'ordinanza di rinvio).

Orbene, nel caso in esame, risulta del tutto pacifico il fatto (già accertato dalla sentenza di appello cassata e mai contestato da alcuna delle parti) che le rette mensili, versate da parte degli utilizzatori del servizio scolastico in questione, ammontavano "*a 185 euro mensili, tali da coprire circa il 62% della totalità dei costi sostenuti per lo svolgimento del servizio stesso (i proventi delle rette ammonterebbero a 249.995,88 € a fronte di 404.201,26 € di costi)"* e che *"i contributi comunali e regionali percepiti esclusivamente dalla scuola materna indicati a pag. 19 dell'appello (78.745,63 €), coprono oltre il 19% degli oneri sostenuti"* (cfr. a p. 10 della sentenza della CTR del 19.1.2022).

Pertanto, appare di tutta evidenza che le rette versate dagli utenti, lungi dal risultare pressoché simboliche, erano idonee a coprire una quota assai rilevante dei costi del servizio offerto (dovendosi ricomprendere nel medesimo, non solo il costo dell'insegnamento in senso stretto, ma anche quello della refezione scolastica), corrispondendo ad una frazione (di circa i 2/3 del totale) nient'affatto esigua, minima o marginale degli stessi. Esse, quindi, palesavano il carattere retributivo delle stesse rispetto al servizio erogato e, conseguentemente, la natura commerciale dell'attività in questione. Invero, come già ritenuto dalla Suprema Corte nell'ordinanza di rinvio, il carattere non commerciale dell'attività "*non può certamente ravvisarsi nella percezione di compensi in misura percentuale di gran lunga superiore alla metà delle spese".*

Inoltre, la stessa difesa del ricorrente in riassunzione ha ricordato che la quota per il nido "Carletti" era di € 360,00 mensili, mentre gli altri asili della città applicavano (peraltro con riferimento a servizi di cui non si conosce l'esatta natura e completezza) tariffe comprese tra € 510,00 ed € 580,00, per la giornata intera, ed, anzi, il Comune di Chivasso richiedeva una somma del tutto analoga per la frequentazione del nido comunale. Si tratta, quindi, di valori non molto dissimili rispetto agli standards medi e, comunque, certamente assai più prossimi a detti standard rispetto a quelli di una erogazione gratuita.

Conseguentemente, occorre riconoscere la natura oggettivamente commerciale dell'attività didattica svolta presso l'immobile di cui si discute in questa sede e, conseguentemente, escludere l'applicabilità dell'esenzione di imposta invocata dalla contribuente.

6. Per completezza, è doveroso ricordare che il legislatore è recentemente intervenuto in materia, attraverso l'introduzione dell'**art. 1, comma 856, della Legge 30 dicembre 2025, n. 199**, stabilendo che:

   "L'articolo 1, comma 759, lettera g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, si interpreta, per gli effetti di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che le attività didattiche, svolte negli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si intendono svolte con modalità non commerciali quando il loro corrispettivo medio percepito è inferiore al costo medio per studente (CMS) pubblicato annualmente dal Ministero dell'istruzione e del merito nonché dal Ministero dell'università e della ricerca. In ogni caso non si dà luogo al rimborso delle somme già versate.".

   Tuttavia, sul punto, non si può fare a meno di rilevare che tale disposizione non pare applicabile al caso di specie, poiché essa, non presenta una natura effettivamente interpretativa, bensì essa introduce nuovi paramenti fattuali rilevanti ai fini dell'individuazione del perimetro normativo dell'esenzione e, quindi, dispone sostanzialmente una nuova "regula juris" volta a definire i casi in cui gli immobili destanti ad attività didattiche risultano meritevoli del beneficio di cui si tratta. In altre parole, tale disposizione non si limita affatto ad interpretare il disposto normativo precedentemente in vigore, provvedendo invece ad innovare il regolamento dell'esenzione.

   Essa, conseguentemente, non può assumere valore retroattivo ed essere applicata anche ad

annualità di imposta (come nella specie, trattandosi del 2012) precedenti alla sua emissione.

A ciò si aggiunga che la Corte di Cassazione nell'ordinanza di rinvio ha già avuto modo di qualificare espressamente come *"corretta"* (cfr. a p. 26 dell'ordinanza citata) la premessa dalla quale si era mossa la sentenza cassata, secondo cui: «*La presa di posizione ministeriale, favorevole agli enti commerciali, di ritenere svolta con modalità non commerciale l'attività didattica i cui proventi derivanti dalle rette siano inferiori al "costo medio" per studente, è infatti in aperto contrasto con il diritto europeo. Per la Corte Europea, al fine di qualificare economica un'attività è sufficiente che vi sia un legame causale diretto tra somma pagata e servizio offerto (innegabile nel caso oggetto dell'odierno contenzioso)*».

Dunque, anche a voler attribuire un valore retroattivo alla disposizione di cui all'art. 1, comma 856, cit., la stessa dovrebbe essere disapplicata nel caso di specie, poiché contraria all'ordinamento europeo.

7. Conseguentemente, il ricorso proposto dall'Asilo Infantile Scuola Materna "Beato Angelo Carletti", avverso l'atto impositivo impugnato, deve essere interamente rigettato.

   La sentenza di primo grado merita, quindi, di essere integralmente riformata.

   Nondimeno, la non facile interpretazione della disciplina legale vigente (fatta oggetto di plurime modifiche), unitamente a contrastanti orientamenti sul punto della giurisprudenza, rende doverosa la compensazione integrale tra le parti delle **spese di lite di tutti i gradi di giudizio**, ivi compreso quello di Cassazione.

P.Q.M.

in riforma della decisione di primo grado;
respinge il ricorso della contribuente avverso l'avviso di accertamento impugnato;
dichiara interamente compensate tre le parti le spese di lite di tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello di Cassazione.
Torino, 25.3.2026.

Il Presidente est.
Dr. Marcello Pisanu