

N. 00292/2016REG.PROV.COLL.

N. 07068/2014 REG.RIC.

N. 07228/2014 REG.RIC.



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Consiglio di Stato

in sede giurisdizionale (Sezione Sesta)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 7068 del 2014, proposto dal Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca (in seguito anche MIUR), in persona del Ministro in carica, rappresentato e difeso per legge dall'Avvocatura generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi,12;

contro

Associazione nazionale degli istituti non statali di educazione e di istruzione (ANINSEI), in persona del suo legale rappresentante “pro tempore”, rappresentata e difesa dagli avvocati Renato Scognamiglio e Claudio Scognamiglio, con domicilio eletto presso il primo in Roma, corso Vittorio Emanuele II, 326;

sul ricorso numero di registro generale 7228 del 2014, proposto dall'Aninsei, come sopra rappresentata, difesa ed elettivamente domiciliata;

contro

il Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca, come sopra rappresentato, difeso e domiciliato;

per la riforma

quanto a entrambi i ricorsi:

della sentenza del Tar Lazio -Roma -Sezione III Bis, n. 3470/2014, resa tra le parti, concernente criteri e parametri per l'assegnazione dei contributi alle scuole paritarie per l'a. s. 2012/2013;

Visti i ricorsi in appello e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio dell'Aninsei nel ricorso n. RG 7068 del 2014 e del MIUR nel ricorso n. RG 7228 del 2014;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del 3 novembre 2015 il cons. Marco Buricelli e uditi per le parti gli avvocati D'Avanzo per il MIUR e Sangermano, per Claudio Scognamiglio e Renato Scognamiglio, per l'Aninsei;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

1. Con ricorso proposto nell'aprile del 2013, Aninsei aveva impugnato, deducendone l'illegittimità sotto vari profili, il d. m. 30 gennaio 2013, n. 46, recante criteri e parametri per l'assegnazione dei contributi pubblici alle scuole paritarie per l'anno scolastico 2012/2013, con particolare riferimento all'art. 4, commi 1 e 2, del decreto –Scuole paritarie senza fini di lucro, secondo cui *i contributi sono erogati in via prioritaria alle scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico senza fini di lucro e che comunque non sono legate a società aventi fini di lucro o da queste controllate...si intendono scuole paritarie senza fini di lucro quelle gestite da soggetti giuridici senza fini di lucro...* (segue

l'elenco di associazioni, enti e società da considerarsi soggetti giuridici senza fini di lucro i quali gestiscono scuole paritarie senza fini di lucro).

La ricorrente aveva esposto in particolare:

- che l'art. 1, comma 636, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 ("legge finanziaria 2007") così dispone: *Il Ministro della pubblica istruzione definisce annualmente, con apposito decreto, i criteri e i parametri per l'assegnazione dei contributi alle scuole paritarie e, in via prioritaria, a quelle che svolgono il servizio scolastico senza fini di lucro e che comunque non siano legate con società aventi fini di lucro o da queste controllate. In tale ambito i contributi sono assegnati secondo il seguente ordine di priorità: scuole dell'infanzia, scuole primarie e scuole secondarie di primo e secondo grado;*

- che in attuazione di tale norma di legge il MIUR, a partire dall'a. s. 2007 / 2008, aveva adottato annualmente decreti appositi recanti la fissazione dei criteri e dei parametri per l'assegnazione dei contributi alle scuole paritarie;

- che l'art. 4 del d. m. , nella parte in cui identifica le scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico senza fini di lucro, destinatarie di contributi pubblici, in via prioritaria rispetto alle altre scuole paritarie, ai sensi del citato comma 636, con le scuole paritarie gestite da soggetti giuridici non aventi fini di lucro -seguendo il criterio "soggettivo –formale" della natura giuridica dell'ente, anziché un criterio rigorosamente oggettivo legato al carattere dell'attività esercitata-, e quindi con le scuole gestite da associazioni riconosciute e non riconosciute ex articoli 14 e 36 cod. civ. , con gli enti ecclesiastici di confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, con le società interamente e stabilmente possedute dagli enti ecclesiastici suddetti, con gli enti pubblici e con gli ulteriori soggetti indicati al comma 2 del citato art. 4, si pone in contrasto con il citato comma 636, dovendo considerarsi inutilizzabile un criterio di natura soggettivo –formale, il quale faccia leva sulla natura giuridica dell'ente gestore, e dovendo invece trovare applicazione, in modo coerente con la normativa e con la giurisprudenza europea e

nazionale in materia di aiuti di Stato (e al riguardo risultano citate, in atti, tra le altre, Corte di giustizia, 23 marzo 2006, Enirisorse, C-237/04, e la decisione della Commissione europea del 19 dicembre 2012, in materia di esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici), un criterio rigorosamente oggettivo, in base al quale il carattere della commercialità, o no, dev'essere riferito all'attività esercitata e non alla natura giuridica, o allo status, conferito all'ente gestore, sicchè *scuole paritarie senza fini di lucro* per Aninsei non sono quelle *gestite da soggettigiuridici senza fini di lucro*, ma sono quelle che svolgono il servizio scolastico senza fini di lucro, ovvero senza corrispettivo o dietro pagamento di un corrispettivo solo simbolico, per l'intero servizio prestato.

In altre parole, se una scuola gestisce il servizio dietro pagamento di rette e contributi da parte degli alunni, è una scuola avente fini di lucro e come tale dev'essere considerata, a prescindere dalla natura giuridica dell'ente gestore.

Allo scopo d'individuare le scuole paritarie senza, o con, fini di lucro, occorre fare riferimento al carattere economico –commerciale dell'attività svolta.

Il pagamento di rette costituisce fatto rivelatore dell'esercizio di attività con modalità commerciali;

- che il d. m. si porrebbe in contrasto con le regole del mercato concorrenziale ledendo gli interessi delle altre scuole paritarie e determinando un ingiusto vantaggio a favore delle scuole paritarie che, nell'esigere rette per l'iscrizione di alunni, sono gestite con modalità commerciali da enti privi di scopo di lucro. Il criterio soggettivo adottato dal decreto impugnato, infatti, determinerebbe un indebito vantaggio concorrenziale per attività che - pure se gestite da enti non commerciali - hanno invece carattere commerciale e sono svolte in regime di concorrenza con le analoghe attività esercitate da prestatori di servizi commerciali.

2. Con la sentenza impugnata il Tar del Lazio, dopo avere disatteso un'eccezione d'inammissibilità del ricorso sollevata dal Ministero (statuizione che non risulta

appellata), ha accolto in parte, *nei limiti precisati* in motivazione, il primo motivo di censura, diretto a *circoscrivere la nozione di scuola paritaria non avente fine di lucro*.

Dapprima (v. da pag. 10), la sentenza ha condiviso la premessa, dalla quale aveva preso le mosse Aninsei, circa l'inutilizzabilità, e quindi l'illegittimo utilizzo, di un criterio soggettivo diretto a individuare le scuole paritarie senza fini di lucro: di qui, il restringimento del novero delle scuole paritarie non aventi scopo di lucro.

In sentenza si è affermato che *la qualificazione di scuola paritaria non avente scopo di lucro non può discendere automaticamente dalla natura soggettiva degli enti gestori elencati nell'art. 4, comma 1 (recte, comma 2) dell'impugnato d. m. 46/13; e che l'art. 1, comma 636, della l. n. 296 del 2006, pur non contenendo esso stesso la definizione di "fine di lucro" valida ai fini della concessione alle scuole paritarie di contributi pubblici, non attribuisce alcun ruolo significativo alla natura giuridica dell'ente gestore; puntando sulla "finalità non lucrativa perseguita dalla scuola"*.

Tuttavia il giudice di primo grado (v. da pagina 11 sent.) ha ritenuto di dover assegnare rilevanza decisiva, ai fini dell'individuazione delle scuole paritarie non aventi fini di lucro, all'elemento dell'assenza del lucro soggettivo, facendo così rientrare tra le scuole paritarie senza fini di lucro quelle nelle quali è presente il lucro in senso oggettivo ma è assente il lucro soggettivo, vigendo il divieto di distribuzione degli utili a favore dei soci, con una nozione che viene a coincidere con quella di "ente no profit", e con la conseguente comprensione delle onlus, ma non solo, nel novero degli enti suddetti.

Per il Tar, ciò che identifica una scuola paritaria senza fini di lucro non è, almeno di norma, l'elemento soggettivo, ossia il soggetto gestore senza fini di lucro che svolge l'attività.

L'indice rivelatore dirimente per identificare una scuola paritaria senza fini di lucro è dato dal perseguimento di finalità di solidarietà sociale –ricavabili dall'esame degli atti costitutivi e degli statuti degli enti, secondo un metodo di verifica *caso per caso* -

che giustifica la contribuzione pubblica in via prioritaria, rispetto alle altre scuole paritarie aventi scopo di lucro, come confermato dalla l. n. 266 del 1991 sulle organizzazioni di volontariato e dal d. lgs n. 460 del 1997 sulle onlus.

Ad avviso del Tar la tesi di parte ricorrente secondo cui non potrebbero considerarsi *enti senza scopo di lucro* quelli che si finanziano anche con le rette pagate dagli iscritti risulta smentita dalla l. n. 266 del 1991 che consente alle organizzazioni di volontariato di trarre risorse economiche per lo svolgimento delle loro attività anche da *entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali*.

Il risultato cui si è pervenuti in sentenza è stato perciò quello di sostituire, all'elenco di cui all'art. 4 del d. m. n. 46/2013 (che si riferisce ad associazioni, fondazioni, cooperative a mutualità prevalente, enti ecclesiastici), un diverso elenco (che contempla organizzazioni governative, organizzazioni di volontariato, cooperative sociali, fondazioni ex bancarie, associazioni di promozione sociale ed enti ecclesiastici, sulla base di un esame da compiere caso per caso: v. sent. cit. , spec. da pag. 15, e pag. 19), e di far coincidere le scuole paritarie non aventi fini di lucro con quelle gestite da enti no - profit.

Più precisamente il Tar, in accoglimento parziale del ricorso ha annullato *in parte qua* l'art. 4 del d. m. impugnato *nella parte in cui ritiene che la natura di "attività svolta con (recte, senza) finalità di lucro" possa essere attribuita, iuris et de jure, con riferimento:*

- *alle associazioni riconosciute e non riconosciute e artt. 14 seg. e 36 cod. civ. ;*
- *alle altre istituzioni di carattere privato di cui all'art.1 del d.P.R. 361/00;*
- *agli enti ecclesiastici di confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;*
- *alle società interamente possedute da enti ecclesiastici di confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.*
- *agli enti pubblici.*
- *alle cooperative a mutualità prevalente di cui agli artt.2511 ss. cod. civ.*

Il ricorso è stato invece respinto nella parte relativa alla contestazione del criterio di ripartizione dei contributi pubblici tra le scuole paritarie con o senza finalità lucrativa che, ad avviso di parte ricorrente, vede – negli articoli 6 e 7 del decreto – uno sbilanciamento degli importi concessi alle scuole paritarie senza fini di lucro, a svantaggio di quelle aventi finalità di lucro, *in violazione del criterio normativo che vede nei confronti delle scuole paritarie non aventi fine di lucro un mero interesse alla “priorità” nell’assegnazione dei contributi e non all’assegnazione degli stessi in via pressoché esclusiva.*

A tale riguardo la sentenza ha in primo luogo ritenuto corretto come sia la stessa legge a riservare alle scuole gestite da enti la “priorità” nell’assegnazione dei contributi pubblici.

Inoltre, la diversa proporzione nella ripartizione tra scuole paritarie senza, o con, fini di lucro, *dipende dal fatto che, dall’anagrafe delle scuole paritarie, emerge una netta preponderanza delle scuole non aventi finalità di lucro (84,96%) rispetto a quelle aventi tale finalità (15,02%), ciò che giustifica anche in punto di fatto la diversa ripartizione dei contributi tra le prime e le seconde...*

3. La sentenza è stata appellata sia dal Ministero sia da Aninsei.

3.1. Il MIUR (v. ric. n. RG 7068/2014), premesso in punto di fatto che gli effetti del d. m. n. 46 del 2013, relativo all’a. s. 2012 / 2013, si sono esauriti ben prima della pubblicazione della sentenza n. 3470/2014, ha insistito sulla legittimità e sulla correttezza del criterio “soggettivo” utilizzato dal d. m. n. 46 del 2013.

In primo luogo, la difesa erariale osserva che il medesimo criterio “soggettivo” è stato adottato dal d. m. che dà applicazione dell'art. 1, comma 636, della l. n. 296/2006 per l'anno scolastico 2013/2014.

Anche il decreto più recente *contiene un articolo 4 di identica formulazione rispetto al previgente così come annullato dal Tar del Lazio, emanato il 18 aprile 2014 e registrato dalla Corte dei Conti il 19 maggio 2014 (e che) ha già trovato applicazione presso gli uffici scolastici regionali.*

Inoltre il Ministero, dopo avere evidenziato che la sentenza impugnata non ha condiviso la tesi principale della ricorrente, secondo cui l'assenza della finalità di lucro, sulla base della quale assegnare con priorità i contributi, andava riferita all'*attività scolastica*, svolta senza corrispettivo oppure dietro corrispettivo solo simbolico (il criterio discrezionale del pagamento della retta: cfr. sopra, p. 1.), sostiene che il riferimento "soggettivo" al *soggetto giuridico gestore* sarebbe l'unico criterio che, a livello amministrativo, consente d'individuare, tra le oltre 13.000 scuole private paritarie, quelle a favore delle quali riconoscere la priorità nella ripartizione dei contributi.

Ad avviso del Ministero la sentenza avrebbe intrecciato in modo erroneo norme che attengono a piani diversi.

Essa ha accolto una nozione di ente non lucrativo, come ente finalizzato a perseguire scopi di matrice sociale, culturale, solidaristica e che a questi scopi destina gli eventuali utili, che è propria, in particolare, di una normativa di settore, quella in materia fiscale.

Infatti la decisione impugnata pone in risalto la disciplina di cui al d. lgs. n. 460 del 1997, in tema di regime fiscale per le onlus.

La sentenza, nell'analizzare le singole figure soggettive indicate nell'art. 4 del d. m. n. 46/2013, si sarebbe avvalsa di valutazioni, argomentazioni e criteri mutevoli, parziali, contraddittori e in ogni caso non condivisibili.

Nell'appello il Ministero rileva che, al di fuori dello specifico ambito fiscale, non è a questa normativa di settore che il legislatore, o l'amministrazione, possono fare riferimento.

Al di fuori del settore specifico, è corretto invece avere riguardo alle norme fondamentali sui soggetti giuridici contenute nel codice civile.

Nel codice civile la distinzione tra entità giuridiche collettive senza scopo di lucro, ovvero caratterizzate dallo scopo di lucro, è netta.

Le prime sono disciplinate nel libro I .

I soggetti collettivi aventi scopo di lucro sono disciplinati nel Libro V.

Il d. m. n. 46/2013 segue l'impostazione sistematica del codice civile, per la quale gli enti non di lucro non possono che coincidere con quelli elencati nel Libro I : si tratta dunque di associazioni, fondazioni e persone giuridiche pubbliche.

A queste sono da aggiungere gli enti ecclesiastici, poiché per il codice di diritto canonico le finalità delle persone giuridiche istituite o riconosciute dalla autorità ecclesiastiche non possono esulare da quelle di apostolato, pietà, carità.

Il Ministero appellante passa quindi a confutare in dettaglio le ulteriori argomentazioni e statuizioni della sentenza riguardanti l'assenza di fini di lucro riferibile agli enti pubblici e alle cooperative a mutualità prevalente di cui agli articoli 2511 e seguenti cod. civ. , quali gestori di scuole paritarie, e critica la statuizione con cui è ritenuto necessario eseguire una verifica caso per caso diretta a qualificare le scuole paritarie come non aventi fini di lucro.

3.2. L'interpretazione fatta propria dal Tar è stata censurata anche da Aninsei con l'appello n. RG 7228/2014, affidato a quattro motivi, tre dei quali – 1) motivazione contraddittoria, violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 696, della l. n. 296 del 2006, 2) omesso esame del motivo del ricorso di primo grado relativo alla violazione delle norme del mercato concorrenziale e della giurisprudenza normativa in materia di aiuti di Stato e 3) omesso esame del motivo relativo all'applicabilità, nel caso di specie, dei criteri di cui alla sentenza della Corte di Giustizia 27 luglio 2003 – Altmark- riguardano la questione della legittimità dell'art. 4 del d. m. ; e il quarto, recante violazione dell'art. 1, comma 696 della l. n. 296 del 2006 e disparità di trattamento, ingiustizia manifesta e irragionevolezza, è diretto invece a sovvertire la statuizione di rigetto del motivo con cui Aninsei aveva denunciato l'illegittimità degli articoli 6 e 7 del decreto, nella parte in cui i

contributi pubblici destinati alle scuole paritarie sono ripartiti in misura preponderante, pari all'80%, tra le scuole senza fini di lucro.

Sulla questione principale, ad avviso di Aninsei il giudice di primo grado, pur avendo criticato il criterio soggettivo/formale utilizzato con il d. m. n. 46/2013, avrebbe elaborato una sua interpretazione del significato della locuzione "fine di lucro" di cui al citato comma 636; avrebbe adottato un criterio che fa leva anch'esso sulla natura giuridica dell'ente gestore e che diverge in misura notevole rispetto alla prospettazione "di natura oggettiva" della ricorrente.

Inoltre il giudice di primo grado, nel ricercare il contenuto e il significato della clausola nella legislazione speciale e in quel corpo di leggi che disciplinano fenomeni quali le organizzazioni di volontariato e le imprese sociali non aventi scopo di lucro, individuando, nel contesto normativo sopra indicato, il tratto comune delle varie *attività svolte senza scopo di lucro* nella circostanza che gli utili, pure ricavati dall'attività stessa, sono destinati in via esclusiva allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del patrimonio, con divieto di distribuire, anche in forma indiretta, utili e avanzi di gestione, nonché fondi e riserve, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori; il giudice di primo grado, si diceva, avrebbe finito con il perimetrare la categoria avvantaggiata, ai fini della concessione dei contributi pubblici, in modo da comprendervi le scuole paritarie gestite da onlus e anche da altri enti no profit, quali le organizzazioni governative, le organizzazioni di volontariato, le cooperative sociali, le fondazioni bancarie, le associazioni di promozione sociale e gli enti ecclesiastici secondo una verifica della sussistenza dei presupposti da eseguirsi caso per caso.

Così facendo però la sentenza si sarebbe posta in contraddizione rispetto alla premessa, pure accolta, della inutilizzabilità di un criterio soggettivo / formale per definire la nozione di scuola paritaria senza fini di lucro.

Il criterio seguito in sentenza –e che Aninsei ribadisce essere errato- è ancora una volta quello della natura del soggetto gestore, e il risultato cui si giunge è semplicemente quello di sostituire, all’elenco di cui all’art. 4 del d. m. un diverso elenco formato sulla base della coincidenza tra assenza dello scopo di lucro e distribuzione a fini sociali degli utili che residuano una volta remunerati i fattori produttivi.

Nella prospettiva che qui assume rilievo, e che è quella di individuare il legittimo criterio di maggior vantaggio nella distribuzione degli aiuti pubblici alle scuole paritarie, non può che essere del tutto indifferente la circostanza per la quale un istituto scolastico gestito secondo criteri imprenditoriali (e dunque finanziato con le rette pagate dagli alunni) faccia capo a soggetti i quali però destinano a finalità sociali o benefiche i propri utili, o meglio gli utili che residuano una volta remunerati i fattori produttivi.

Per Aninsei, il contesto di riferimento entro il quale individuare il significato della clausola della assenza dello scopo di lucro non può essere che quello della legislazione –e della giurisprudenza- in materia di aiuti di Stato.

In questo settore viene utilizzato un criterio rigorosamente oggettivo per qualificare l’impresa commerciale, ovvero l’impresa gestita con scopo di lucro (cfr. decisione della Commissione europea del 19 dicembre 2012), sicché, *scuole paritarie senza fini di lucro* per l’associazione ricorrente e odierna appellante non sono quelle *gestite da soggetti giuridici senza fini di lucro*, secondo il predetto criterio soggettivo, ma sono quelle che svolgono il servizio scolastico senza fini di lucro, ovvero senza corrispettivo (vale a dire a titolo gratuito) o dietro versamento di un corrispettivo solo simbolico, per l’attività didattica prestata, tale comunque da coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio.

Soltanto la gratuità o la quasi gratuità del servizio rilevano per poter considerare assente lo scopo di lucro, sicché il criterio indicato dal Tar è altrettanto

inaccettabile rispetto a quello accolto dal d. m. impugnato, sotto il profilo della violazione delle regole del mercato concorrenziale, concretandosi in un aiuto di Stato illegittimo e comportando un vantaggio concorrenziale indebito per attività che hanno carattere commerciale e sono svolte in regime di concorrenza con altre imprese.

La sentenza ha ritenuto quindi d'individuare nel carattere no profit dell'ente gestore il criterio –cui il MIUR dovrebbe conformarsi nella riedizione del decreto annullato- utile a riempire di contenuti la clausola dell'assenza dello scopo di lucro. Nel fare ciò il Tar non ha esaminato in alcun modo il criterio, indicato da Aninsei, e agevolmente desumibile dalla giurisprudenza europea, cui il Ministero dovrebbe conformarsi nella erogazione di contributi pubblici a favore d'istituzioni private che assumono obblighi di pubblico servizio (come avviene per l'attività delle scuole paritarie: v. art. 1 della l. n. 62 del 2000).

L'appellante cita in particolare la giurisprudenza *Altmark* –CGUE, sentenza 27 luglio 2003, C-280/00, di tal che il criterio cui il MIUR dovrebbe conformarsi nella distribuzione degli aiuti alle scuole paritarie non potrebbe che essere quello rivolto a compensare i soli costi dovuti a oneri di servizio pubblico o comunque i costi non coperti dagli introiti dell'attività di impresa.

Sub 4) viene sottoposta a critica la statuizione di rigetto del motivo con cui Aninsei aveva denunciato l'illegittimità degli articoli 6 e 7 del decreto, nella parte in cui i contributi pubblici destinati alle scuole paritarie sono ripartiti in misura preponderante, pari all'80%, tra le scuole senza fini di lucro, laddove, come si rimarca nell'atto d'appello, il citato comma 696 enuncia un criterio di mera "priorità" a vantaggio delle scuole paritarie gestrici del servizio scolastico senza scopo di lucro.

Nonostante ciò, in virtù del criterio erroneo adottato con il d. m. impugnato, le scuole paritarie gestite da enti senza fini di lucro hanno usufruito di circa il 95 % dei contributi, vale a dire della quasi totalità di questi.

L'appellante deduce l'erroneità della motivazione addotta dal Tar a sostegno del rigetto del motivo.

Se la giustificazione dell'erogazione di contributi pubblici alle scuole paritarie risiede nella circostanza che queste sono parte integrante del sistema nazionale d'istruzione, la misura del contributo non può essere prefissata mediante una percentuale stabilita a priori.

Con memoria conclusiva depositata in prossimità dell'udienza di discussione dei ricorsi, Aninsei ha confutato argomentazioni e conclusioni del Ministero appellante –il quale non ha presentato memoria- insistendo per l'accoglimento della tesi del “criterio oggettivo” e per il rigetto dell'appello del MIUR e l'accoglimento delle domande proposte nel proprio atto d'appello.

I ricorsi sono stati trattenuti in decisione all'udienza del 3 novembre 2015.

4. Gli appelli vanno riuniti, ai sensi dell'art. 96, comma 1, del cod. proc. amm. , per essere decisi con un'unica sentenza.

L'appello del Ministero è infondato e va respinto.

4.1. L'appello di Aninsei –che, per ragioni di priorità logica, va esaminato per primo- è fondato e va accolto, per le ragioni ed entro i limiti che saranno specificati in appresso.

Per l'effetto, in riforma –parziale- della sentenza impugnata, dev'essere ritenuto illegittimo –e va pertanto caducato- l'art. 4 del d. m. n. 46 del 2013 nella parte in cui identifica le scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico “senza fini di lucro”, quali destinatarie di contributi pubblici in via prioritaria rispetto alle altre scuole paritarie, ai sensi dell'art. 1, comma 636, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (“legge finanziaria 2007”), con le scuole paritarie “gestite da soggetti giuridici

senza fini di lucro”, seguendo così il criterio “soggettivo –formale” della natura giuridica dell’ente gestore, anziché fare applicazione del criterio “oggettivo” – coerente con la giurisprudenza euro unitaria in materia di aiuti di Stato, e con la giurisprudenza nazionale, di cui si dirà al p. 4.1. -, in base al quale il fine di lucro della scuola paritaria va posto in correlazione diretta con le caratteristiche, economico –commerciali, o meno, dell’attività esercitata, e non, come detto, con la natura dell’ente; sicchè, diversamente da quanto stabilito nel citato art. 4 del decreto impugnato in primo grado, per scuole paritarie senza scopi di lucro, ai fini dell’erogazione di contributi pubblici in via prioritaria, non devono intendersi quelle gestite da soggetti giuridici senza fini di lucro, e neppure possono essere presi in considerazione gli istituti ammessi a produrre utilità apprezzabili sul piano economico, ossia contrassegnati dalla presenza di “lucro in senso oggettivo” ma assoggettati al divieto di distribuzione degli eventuali utili in favore di amministratori o soci (c. d. “assenza di lucro soggettivo”), ma debbono considerarsi tali le scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico senza corrispettivo, vale a dire a titolo gratuito, o dietro versamento di un corrispettivo solo simbolico per il servizio scolastico prestato, o comunque di un corrispettivo tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, dovendo, in questo contesto, il pagamento di rette di importo non minimo essere considerato fatto rivelatore dell’esercizio di un’attività con modalità commerciali.

Dapprima la sentenza impugnata ha correttamente condiviso la premessa, dalla quale aveva preso le mosse Aninsei, circa l’inutilizzabilità, e quindi l’illegittimo utilizzo, di un “criterio soggettivo” diretto a individuare le “scuole paritarie senza fini di lucro”, con un conseguente restringimento del novero delle scuole paritarie non aventi scopo di lucro rispetto a quanto indicato all’art. 4 del decreto.

In sentenza bene si è affermato che *la qualificazione di scuola paritaria non avente scopo di lucro...non può discendere automaticamente... dalla natura soggettiva degli enti gestori elencati*

nell'art. 4, comma 1 (recte, comma 2) dell'impugnato d. m. 46/13; e che l'art. 1, comma 636, della l. n. 296 del 2006, pur non contenendo esso stesso la definizione di "fine di lucro" valida ai fini della concessione alle scuole paritarie di contributi pubblici, non attribuisce alcun ruolo significativo alla natura giuridica dell'ente gestore, puntando sulla "finalità non lucrativa" perseguita dalla scuola.

I primi giudici, tuttavia, pur avendo criticato con ragione il criterio soggettivo / formale della natura giuridica dell'ente gestore fatto proprio dal d. m. n. 46/2013, hanno finito con l'elaborare un'interpretazione del significato dell'espressione "fine di lucro" di cui al citato comma 636 adottando un criterio imperniato, anch'esso, sulla natura giuridica dell'ente gestore e che perciò diverge in misura notevole rispetto alla –condivisibile- prospettazione "di natura oggettiva" fatta propria dalla ricorrente e odierna appellante.

In particolare, la decisione impugnata ha ritenuto di ricercare il contenuto e il significato della locuzione "senza fini di lucro" nella legislazione speciale e in quel corpo di leggi che disciplinano fenomeni quali le organizzazioni di volontariato e le imprese sociali non aventi scopo di lucro, individuando, nel contesto normativo indicato in sentenza (v. le leggi nn. 266 del 1991 sul volontariato e n. 118 del 2005, recante delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale, e i dd. lgs n. 460 del 1997 sul riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle onlus –in special modo, l'art. 10- e 155 del 2006 sulla impresa sociale), il tratto comune delle varie attività svolte senza scopo di lucro nel dato per cui gli utili ricavabili dall'attività stessa sono destinati in via esclusiva allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del patrimonio, con divieto di distribuire, anche in forma indiretta, profitti e avanzi di gestione a favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori.

Con questa "operazione di ortopedizzazione interpretativa", la categoria delle scuole paritarie avvantaggiate, all'atto della distribuzione dei contributi pubblici, è

stata perimetrata secondo un criterio che, in quanto ugualmente basato sulla natura giuridica dell'ente, da una parte contraddice la premessa, pure accolta e fatta propria in sentenza, della inutilizzabilità di un criterio soggettivo / formale per poter definire la nozione di scuola paritaria senza fini di lucro; e d'altro lato non considera che nella prospettiva che ha qui rilievo, e che si sostanzia nella previsione di un criterio di maggior favore nella erogazione –“in via prioritaria”, appunto, ex art. 4, comma 1, del d. m. – di aiuti pubblici alle scuole paritarie, è irrilevante che un istituto scolastico, gestito secondo criteri imprenditoriali (e dunque finanziato con le rette pagate dagli alunni) faccia capo a soggetti i quali destinano a finalità di solidarietà sociale gli eventuali utili che residuano una volta remunerati i fattori produttivi.

Diversamente da ciò che si è ritenuto in sentenza, come si è anticipato sopra (v. punti 1. e 3.2.), la definizione di “scuola paritaria senza fini di lucro”, ai fini della distribuzione di contributi pubblici in via prioritaria, dev'essere formulata sulla base di parametri oggettivi attinenti alle modalità di svolgimento dell'attività.

Come osserva Aninsei in modo persuasivo e condivisibile, il contesto giuridico al quale occorre fare riferimento per riempire di contenuti il concetto di *scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico senza fini di lucro*, per individuare il significato da dare all'assenza di fini di lucro delle scuole medesime, avendo di mira il risultato della concessione di contributi pubblici in via prioritaria, è anzitutto quello della giurisprudenza euro unitaria in materia di aiuti di Stato, posto che ciò che l'art. 1, comma 636, della l. n. 296 del 2006 demanda al d. m. è la fissazione di criteri e di parametri per l'assegnazione di contributi, ossia di aiuti pubblici, alle scuole paritarie e, in via prioritaria, a quelle che svolgono il servizio scolastico senza fini di lucro.

Nel settore degli aiuti pubblici, la giurisprudenza europea impone l'impiego di un criterio rigorosamente oggettivo per qualificare l'impresa commerciale, vale a dire l'impresa gestita con scopo di lucro.

In particolare la Commissione europea, con la decisione del 19 dicembre 2012, C-26-10, in materia di esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici, quindi su una tematica che presenta somiglianze significative con la questione interpretativa che viene oggi in discussione, dopo avere richiamato la giurisprudenza della Corte di giustizia e del Tribunale di I grado (v. CGUE 23 marzo 2006, Enirisorse, C-237/04, punti 28. e 29. , secondo cui *...nell'ambito del diritto della concorrenza la nozione di impresa abbraccia qualsiasi soggetto che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di tale soggetto e dalle sue modalità di finanziamento... (e) ... costituisce attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato... (e ivi citazioni giurisprudenziali ulteriori); e Trib CE I grado 24 marzo 2011, C-443708, in materia di aiuti di Stato, punti 88. e 89. , per cui *per quanto riguarda la nozione di impresa va sottolineato che, nel contesto del diritto della concorrenza, essa comprende ogni entità che svolge un'attività economica, indipendentemente dallo statuto giuridico di tale entità e dalle sue modalità di finanziamento... (e) ...conformemente alla costante giurisprudenza, costituisce attività economica ogni attività che consiste nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato...);* la Commissione, si diceva, nel 2012 ha affermato in particolare che la nozione di impresa, rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 107, paragrafo 1, del TFUE abbraccia qualsiasi attività economica che consista nell'offrire beni e servizi su un mercato in concorrenza con altri operatori.*

La qualificazione dell'attività prescinde del tutto, invece, dallo status giuridico conferito a detta entità dalla legge nazionale, che è irrilevante.

Con specifico riferimento alla gestione di scuole, la Commissione ha inoltre chiarito che non è di per sé sufficiente ad escludere la natura economica

dell'attività il fatto che gli eventuali avanzi di gestione non siano distribuiti tra i soci e siano reinvestiti nell'attività didattica (che è appunto la caratteristica degli enti no profit), mentre la sola condizione in presenza della quale è lecito escludere il carattere commerciale della attività è quella della gratuità o quasi gratuità del servizio offerto.

In assenza di quest'ultima condizione, da valutare in termini rigorosamente oggettivi (gratuità o quasi gratuità del servizio), il vantaggio selettivo concesso ad alcune imprese operanti nel settore costituisce aiuto di Stato, incorrendo perciò nel divieto e nel regime di illiceità sancito dall'art. 107, paragrafo 1 (v. punti da 99. a 103 della decisione : ... *secondo una giurisprudenza costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento. La classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività. Questo principio generale comporta tre importanti conseguenze, descritte in appresso. (100) In primo luogo, è ininfluenza lo status che una legge nazionale specifica conferisce a un determinato soggetto. Ciò significa che la forma giuridica e organizzativa è irrilevante. Pertanto, anche un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può nondimeno essere considerato come un'impresa ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica. (101) In secondo luogo, l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato. (102) In terzo luogo, un soggetto è classificato come impresa sempre in relazione a un'attività specifica. Un soggetto che svolga attività a carattere sia economico che non economico è considerato un'impresa solo per quanto riguarda il primo tipo di attività. (103) Per attività economica si intende ogni attività che preveda l'offerta su un mercato di beni e servizi.*

Procedendo poi all'esame della giurisprudenza nazionale, in particolare quanto al rilievo da dare all'elemento oggettivo attinente alle modalità di svolgimento

dell'attività, va rilevato che Cass. trib. , n. 14222 del 2015, nel definire una controversia sulla (non) esenzione dall'ICI nei riguardi di un ente religioso gestore di una scuola paritaria, ha statuito che nella gestione di una scuola paritaria da parte di un ente religioso il pagamento di una retta da parte degli alunni è indice rivelatore dell'esercizio dell'attività con modalità commerciali : *la nozione di imprenditore, ai sensi dell'art. 2082 c.c. va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata che sia ricollegabile ad un dato obiettivo inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, che riguarda il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attività e dovendo invece essere escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito, dato che non può essere considerata imprenditoriale l'erogazione gratuita dei beni e dei servizi prodotti. Peraltro, ai fini dell'industrialità dell'attività svolta (art. 2195, comma 1, c.c.), per integrare il fine di lucro è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio; né, ad escludere tale finalità è sufficiente la qualità di congregazione religiosa dell'ente.*

In applicazione della nozione oggettiva di attività imprenditoriale, la Cassazione ha affermato che la scuola, che offra il servizio scolastico secondo modalità imprenditoriali ovvero dietro corresponsione di una retta, è comunque tenuta al pagamento del tributo sugli immobili, essendo invece del tutto priva di rilievo la natura dell'ente gestore.

Pare il caso di aggiungere, con Aninsei, che, in tema di esenzione dall'IMU per gli immobili di enti non commerciali, il d. m. 19 novembre 2012, n. 200, recante il regolamento di attuazione dell'art. 91 bis, comma 3, del d. l. n. 1 del 2012, conv. dalla l. n. 27 del 2012, nel tenere conto dei rilievi formulati dalla Sezione Normativa di questo Consiglio di Stato con il parere n. 4802 del 13 novembre 2012, ha sancito il passaggio, per quanto riguarda l'esonero dal pagamento degli immobili di enti ecclesiastici, utilizzati per il servizio scolastico, dal criterio

soggettivo, della natura dell'ente gestore, al criterio oggettivo, del carattere, commerciale, o no, dell'attività svolta. In particolare, le attività didattiche si considerano effettuate con modalità non commerciali se, tra gli altri requisiti, l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di una retta d'importo simbolico. Parametri analoghi, cui si aggiunge il criterio del corrispettivo d'importo tale da coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio, risultano indicati nel più recente d. m. del 26 giugno 2014 sull'esenzione de IMU e TASI per gli enti non commerciali.

Ciò posto, appare esatto che quanto è oramai pacifico per gli aiuti pubblici indiretti, ovvero consistenti in agevolazioni o esenzioni fiscali, non può non esserlo con riferimento agli aiuti pubblici diretti, sicchè, se una scuola gestisce il servizio dietro pagamento, da parte degli alunni, di rette e di contributi d'importo non minimo, non può qualificarsi come scuola senza fini di lucro, e come tale –vale a dire come scuola paritaria avente fini di lucro- dev'essere considerata in vista dell'erogazione dei contributi pubblici in via prioritaria, e ciò indipendentemente dalla natura giuridica dell'ente gestore.

Trattandosi poi di aiuti in favore di soggetti che svolgono un servizio pubblico (servizio pubblico scolastico erogato dalle scuole paritarie) i criteri e i parametri per la distribuzione degli ausili legittimi non possono che essere quelli dettati dalla giurisprudenza europea (e in particolare dalla sentenza della CGUE 27 luglio 2003, Altmark, C-280/00).

In definitiva, non risultano persuasivi la parte centrale del percorso argomentativo e l'approdo al quale giunge la sentenza, col sostituire, all'elenco di cui all'art. 4 del d. m. , un diverso elenco formato sulla base della coincidenza tra assenza dello scopo di lucro e distribuzione a fini sociali degli utili che residuano una volta remunerati i fattori produttivi.

Viceversa, risultano lineari e convincenti l'impostazione argomentativa e le conclusioni del ragionamento svolto sul punto dall'appellante Aninsei.

4.2. Simmetricamente all'accoglimento dell'appello di Aninsei va rigettato l'appello del Ministero. E infatti:

-in primo luogo, è irrilevante la circostanza che un criterio identico a quello adottato col d. m. n. 46/2013, per l'a. s. 2012/2013, sia stato adottato dal d. m. , con cui si dà applicazione al citato art. 1, comma 636, della l. n. 296 del 2006, per l'a. s. 2013 / 2014;

-anche l'argomento secondo cui il riferimento "soggettivo" al "soggetto giuridico gestore" sarebbe l'unico criterio che, a livello amministrativo, consentirebbe d'individuare, tra le oltre 13.000 scuole private paritarie, quelle a favore delle quali riconoscere la priorità nella ripartizione dei contributi, risulta privo di pregio, se si considera che l'onere di comprovare il requisito oggettivo della gratuità, o della quasi -gratuità (o semi -gratuità) del servizio grava sul soggetto che pretende di avvalersi dell'agevolazione o dell'esenzione (conf. Cass. , n. 27165 del 2011, in tema di dimostrazione dei requisiti per l'esenzione dall'ICI), cosicché dall'applicazione del criterio oggettivo non sembra che possano derivare aggravii particolari a carico degli uffici preposti alla erogazione dei contributi in via prioritaria;

-quanto alle restanti argomentazioni del Ministero appellante (riepilogate sopra, al p. 3.1.), le stesse risultano elise dalle deduzioni dell'appellante Aninsei, dato che queste ultime, come si è evidenziato sub 4.1. , sono basate sull'applicabilità del "criterio oggettivo", accolto da questo Collegio, in antitesi al parametro soggettivo indicato dal MIUR.

Il Ministero dà infatti per scontato come il parametro applicabile debba essere quello, soggettivo, correlato alla natura giuridica dell'ente gestore.

Così però non è.

4.3. La sentenza impugnata dev'essere quindi riformata laddove *ha annullato, in parte qua, l'art.4... del D. M. impugnato, nella parte in cui ritiene che la natura di "attività svolta con (recte: senza) finalità di lucro" possa essere attribuita, iuris et de jure, con riferimento:*

- *alle associazioni riconosciute e non riconosciute e artt.14 seg. e 36 c. c. ;*
- *alle altre istituzioni di carattere privato di cui all'art.1 del d.P.R. 361/00;*
- *agli enti ecclesiastici di confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;*
- *alle società interamente possedute da enti ecclesiastici di confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.*
- *agli enti pubblici.*
- *alle cooperative a mutualità prevalente di cui agli artt.2511 ss. .*

Diversamente da quanto ritenuto dai primi giudici, in accoglimento dell'appello di Aninsei dev'essere ritenuto illegittimo –e va pertanto caducato- l'art. 4 del d. m. n. 46 del 2013 nella parte in cui identifica le scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico “senza fini di lucro”, quali destinatarie di contributi pubblici in via prioritaria rispetto alle altre scuole paritarie, ai sensi dell'art. 1, comma 636, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 ("legge finanziaria 2007"), con le scuole paritarie “gestite da soggetti giuridici senza fini di lucro”, seguendo così il criterio “soggettivo –formale” della natura giuridica dell'ente gestore, anziché fare applicazione del criterio “oggettivo”, in base al quale il fine di lucro della scuola paritaria va posto in correlazione diretta con le caratteristiche, economico – commerciali, o meno, dell'attività esercitata, e non, come detto, con la natura dell'ente; sicchè, diversamente da quanto stabilito nel citato art. 4 del decreto impugnato in primo grado, per scuole paritarie senza scopi di lucro, ai fini dell'erogazione di contributi pubblici in via prioritaria, non devono intendersi quelle gestite da soggetti giuridici senza fini di lucro, e neppure possono essere presi in considerazione gli istituti ammessi a produrre utilità apprezzabili sul piano economico, ossia contrassegnati dalla presenza di “lucro in senso oggettivo” ma

assoggettati al divieto di distribuzione degli eventuali utili in favore di amministratori o soci (c. d. “assenza di lucro soggettivo”), ma debbono considerarsi tali le scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico senza corrispettivo, vale a dire a titolo gratuito, o dietro versamento di un corrispettivo solo simbolico per il servizio scolastico prestato, o comunque di un corrispettivo tale da coprire soltanto una frazione del costo effettivo del servizio, dovendo, in questo contesto, il pagamento di rette di importo non minimo essere considerato fatto rivelatore dell’esercizio di un’attività con modalità commerciali.

4.4. Va invece respinto il quarto motivo dell’appello di Aninsei –e su questo punto trova pertanto conferma la sentenza impugnata-, con il quale l’Associazione aveva denunciato l’illegittimità degli articoli 6 e 7 del decreto impugnato, nella parte in cui viene ripartito, fra tutte le scuole senza fini di lucro, *siccome erroneamente individuate* all’art. 4, comma 2, del decreto, l’80% delle risorse disponibili per le scuole secondarie di I e II grado paritarie, e si dispone poi che le scuole senza fini di lucro concorrono, con tutte le altre scuole paritarie, *funzionanti con corsi di studio completi e con un numero di studenti, iscritti nella “anagrafe nazionale alunni”, non inferiore a 8 in ciascuna classe*, alla ripartizione del 20 % delle risorse disponibili, laddove, rileva Aninsei, il comma 696 enuncia un criterio di mera priorità nell’assegnazione dei contributi alle scuole paritarie che svolgono il servizio scolastico senza fini di lucro, e in base al criterio erroneo adottato dal d. m. n. 46 del 2013, le scuole paritarie gestite da enti senza fini di lucro hanno usufruito della quasi totalità dei contributi. A questo proposito il Collegio ritiene in primo luogo corretto il rilievo formulato in sentenza secondo il quale dall’anagrafe delle scuole paritarie emerge una netta preponderanza delle scuole non aventi fini di lucro rispetto a quelle aventi tali finalità, in un rapporto all’incirca di 85 a 15, ciò che giustifica la diversa ripartizione dei contributi tra le prime e le seconde.

Il fatto poi che il d. m. , all'art. 7, nello specificare il criterio di ripartizione delle risorse, prenda le mosse da una qualificazione in senso "soggettivo" delle scuole paritarie senza fini di lucro (su cui v. art. 4 del d. m.), non inficia, di per sé, il criterio di riparto stabilito, la legittimità e proporzionalità (o comunque la non manifesta sproporzione) del quale va posta in correlazione con il parametro legislativo, di cui al comma 636, dell'assegnazione dei contributi "in via prioritaria" alle scuole paritarie senza fini di lucro.

Ogni altra considerazione svolta nell'appello, specie laddove si sostiene che la misura del contributo non può essere dettata da una percentuale matematica fissata a priori, esula dall'ambito del sindacato giurisdizionale di legittimità di questo giudice per sconfinare nella sfera del merito riservata alla P. A. .

Dall'esito dei giudizi riuniti consegue la condanna del Ministero alle spese di entrambi i gradi.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Sesta), definitivamente pronunciando sugli appelli, come in epigrafe proposti, previa riunione degli stessi così provvede:

-accoglie l'appello n. RG 7228 del 2014 di Aninsei per le ragioni ed entro i limiti specificati in motivazione e, per l'effetto, in riforma parziale della sentenza impugnata, accoglie il ricorso di primo grado annullando il provvedimento impugnato in prime cure entro i limiti specificati al p. 4.1. della motivazione;

-respinge l'appello n. RG 7068 del 2014 del MIUR;

-condanna il Ministero a rimborsare ad Aninsei le spese, i diritti e gli onorari di entrambi i gradi dei giudizi riuniti, che si liquidano in complessivi € 5.000,00 (euro cinquemila/00), comprensivi del rimborso delle spese generali, oltre a IVA e a CPA.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 3 novembre 2015 con l'intervento dei magistrati:

Filippo Patroni Griffi, Presidente

Claudio Contessa, Consigliere

Giulio Castriota Scanderbeg, Consigliere

Vincenzo Lopilato, Consigliere

Marco Buricelli, Consigliere, Estensore

L'ESTENSORE

IL PRESIDENTE