



09709-24

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da:

Sent. n. sez. 979/2023
CC - 10/10/2023
R.G.N. 16075/2023

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

[A large, sweeping handwritten signature or mark, possibly a stylized 'S' or 'C', spanning across the lower half of the page.]

[Handwritten initials or a signature mark in the bottom right corner.]

RITENUTO IN FATTO

1.L'Università degli Studi Niccolò Cusano Telematica Roma (d'ora in poi UNICUSANO) ricorre, quale terza interessata, per l'annullamento dell'ordinanza del 13/02/2023 del Tribunale di Roma che ha rigettato la richiesta di riesame del decreto dell'11/01/2023 del Giudice per le indagini preliminari del medesimo Tribunale che, nell'ambito del procedimento penale iscritto a carico di Stefano Bandecchi, ritenuto amministratore di fatto di UNICUSANO dal 09/06/2016 al 30/06/2021, Giovanni Puoti, presidente del C.d.A. dal 05/06/2015 al 13/01/2019, Stefano Ranucci, firmatario del modello Unico per l'anno di imposta 2014, per il reato di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000, ha ordinato il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca diretta del profitto, della somma di euro 20.207.367,00, giacente sui conti correnti di UNICUSANO.

1.1.Con il primo motivo deduce l'erronea disapplicazione delle norme civili e amministrative sulle Università private.

Si sostiene, per un primo profilo, la piena compatibilità tra le funzioni pubbliche delle Università non statali e le parallele iniziative delle stesse in ambito privatistico con conseguente ripudio della (testualmente) «massima coniata dagli inquirenti», fatta propria dal Gip e dal Tribunale del riesame, secondo la quale una Università privata che abbia svolto la funzione pubblica di formazione degli studenti nelle diverse discipline con pienezza e con risultati ragguardevoli, riconosciuti anche dagli organi ministeriali, diventa immeritevole dell'esenzione fiscale IRES riconosciuta dall'art. 74, comma 2, d.P.R. n. 917 del 1986 (d'ora in poi TUIR), se all'esterno dell'attività istituzionale (*extra moenia*) impiega gli avanzi della gestione dedicata alla cultura e alla ricerca per avviare iniziative di carattere commerciale che tradirebbero il suo impegno nella attività istituzionale. In realtà, afferma, l'Università non statale soddisfa in due modi l'interesse della collettività: sostituendo lo Stato in un compito appartenente alla Pubblica Amministrazione e usando i suoi capitali e i suoi risultati di gestione per accrescere l'efficienza del servizio di insegnamento di cui si fa carico. Gli inquirenti e i Giudici della cautela disconoscono il noto principio dell'esercizio privato delle pubbliche funzioni richiamando, in modo taumaturgico, la "missione universitaria" quasi a significare che il privato che si fa carico di un'attività spettante allo Stato debba (testualmente) «vestire l'abito talare del pubblico per tutto il resto della sua vita». A fronte dei macroscopici esempi di esercizio privato di pubbliche funzioni (per esempio, le banche, che erogano un servizio pubblico di esercizio del credito e di raccolta del risparmio, le imprese che erogano servizi sanitari, ancorché a fine di lucro), non si vede perché solo le Università non statali sarebbero costrette a operare nella veste identica a quella della Pubblica



amministrazione persino al di fuori della attività di formazione culturale e di ricerca.

Si afferma, per un secondo profilo, la mancanza di un qualsiasi divieto per le Università private di operare per fini extraistituzionali, con particolare riferimento al divieto di assumere iniziative volte a creare investimenti di natura commerciale.

La mancanza di tale divieto deriva, in via diretta, dal principio della libertà di iniziativa economica privata affermato dall'art. 41 Cost., e in via indiretta, dal divieto degli enti del cd. Terzo settore di distribuzione degli utili (art. 8 d.lgs. n. 117 del 2017), divieto non applicabile in via analogica alle Università non statali. La funzione dell'insegnamento non attrae nell'area del pubblico l'intera regolamentazione della vita degli Atenei non statali la cui struttura intrinsecamente privata reclama l'applicazione delle norme del diritto civile e commerciale, come peraltro riconosciuto dalla stessa giurisprudenza amministrativa che, nel qualificare l'ente come pubblico, ha da tempo abbandonato criteri "statici e formali" a favore di parametri "dinamici e funzionali". Di qui il principio di diritto secondo il quale le Università libere non sono parte della pubblica amministrazione sicché le eventuali attività diverse esercitate dallo stesso soggetto privato mantengono tutti i profili della libera iniziativa economica connaturali alla struttura tipica estranea all'area della funzione pubblica. Questo principio, afferma la ricorrente, ha trovato concreta applicazione in materia di appalti per le forniture per beni e servizi e il pagamento dei contributi relativi alla retribuzione dei docenti che la Cassazione civile ha affermato essere dovuti dalla Luiss all'INPS in quanto ente che ha natura di persona giuridica di diritto privato. E' stato altresì affermato dal Consiglio di Stato che quando l'Ateneo libero persegue e realizza nell'effettività del suo ruolo la finalità di insegnamento e di ricerca, parallele iniziative di natura squisitamente commerciale altro non sono che la conferma del permanere dell'identità primaria dell'ente non statale che nasce e si muove sotto l'egida del regime privatistico.

Vengono in rilievo anche gli artt. 13, 14 e 15 CDFUE in materia di libertà artistica e di ricerca scientifica (art. 13), di insegnamento e stabilimento di attività anche di istruzione in tutti i Paesi dell'Unione (artt. 14 e 15). La stessa CGUE ha espressamente riconosciuto la libertà di esercitare una attività di formazione universitaria a fini imprenditoriali. Le attività commerciali della Luiss e della SAPIENZA di Roma provano che il *business* ritenuto dal Tribunale del riesame vietato per la UNICUSANO è in realtà una fisiologica manifestazione della compatibilità della funzione pubblica con la parallela attività operativa commerciale.

Ché, anzi, proprio l'agenzia delle Entrate, all'esito di un accertamento con adesione relativo all'IRAP per l'anno di imposta 2009, aveva riconosciuto nel 2014 la UNICUSANO quale ente pubblico non economico e non statale che quindi non è configurabile come Istituzione Universitaria ai fini della normativa tributaria, così da non poter godere dello status di ente della pubblica amministrazione con conseguente applicabilità dell'aliquota ordinaria del 4,82%.

L'ordinanza impugnata, inoltre, ha negletto la corposa e prestigiosa realtà organizzativa e di sviluppo posta in essere da UNICUSANO, quasi si trattasse di una sorta di maschera che copre, con l'impiego di ingentissime risorse, molteplici attività di natura imprenditoriale che sarebbero il *core business* dell'Ateneo. E' una deformazione del vero che ignora che l'Ateneo romano di via don Carlo Gnocchi ha una sede che si sviluppa su 54.000 metri quadrati di costruzione dove sono inserite le aule per le lezioni, i laboratori di ricerca e i locali destinati alla residenza degli studenti che vengono da più lontano. L'Ateneo ha 47 corsi di laurea con 24.140 iscritti, 197 corsi post-laurea con 4.063 iscritti e registra 20.000 laureati nell'ultimo triennio. La docenza è assicurata da 102 professori di ruolo e 254 a contratto; i dipendenti amministrativi sono 302. L'ANVUR, l'ente pubblico deputato alla valutazione della qualità dell'insegnamento delle Università pubbliche e private, ha collocato UNICUSANO al primo posto per ingegneria industriale tra gli atenei statali e non statali.

In conclusione:

1) non esiste alcuna disposizione legislativa che faccia divieto agli atenei non statali di utilizzare gli avanzi di gestione provenienti dall'attività di formazione universitaria;

2) la giurisprudenza del Consiglio di Stato ritiene che le Università private siano regolate da un regime privatistico nonostante l'esercizio di una funzione pubblica in quanto enti estranei alla pubblica amministrazione;

3) l'evoluzione del regime degli atenei non statali ha subito una marcata evoluzione verso l'abbandono del monolitismo pubblicistico, valorizzando gli aspetti di imprenditorialità che caratterizzano ormai anche la gestione dei corsi di aggiornamento e la ricerca realizzata dalle Università private.

1.2. Con il secondo motivo deduce l'illogicità manifesta della motivazione sulla configurabilità di un divieto di attività commerciale desunto solo da mere circostanze di fatto.

Invece di impegnarsi a dimostrare qual è la fonte legislativa della ipotizzata incompatibilità tra funzione pubblica di formazione universitaria e attività commerciale, l'ordinanza impugnata trova un *comodus discessus* nel dire che l'aver dato vita a società con fini di lucro costituisce di per sé la prova che sussiste il divieto di cumulo e ne è la sua violazione. L'uso che l'ordinanza fa del concetto di *holding*, attribuito alla ricorrente come indice di commercialità, è

manifestamente illogico perché assegna al termine una valenza espressiva che è esclusa nel linguaggio comune ben potendo esistere *holding* che sono società di persone (non commerciali) e non potendosi considerare commerciale un ente controllante per il sol fatto che tra gli enti controllati vi è una società di capitali.

Altro errore nel quale incorre l'ordinanza impugnata è quello di far derivare la natura commerciale dell'ateneo dal "rapporto di immedesimazione" con la società promotrice «Società delle scienze umane S.r.l.» la cui natura commerciale darebbe la stessa impronta all'ente controllato, quasi che la promozione, da parte di una società commerciale, di un organismo culturale o di assistenza sociale con fini di *charity* dovesse rendere commerciali anche questi organismi. Ragionando in termini di "immedesimazione", anche l'attività di insegnamento diventerebbe commerciale perché contagiata dall'ente commerciale che ha promosso la costituzione dell'ateneo.

L'ulteriore argomento utilizzato per affermare la trasformazione di UNICUSANO in ente commerciale (l'assegnazione di alcuni manager ad incarichi apicali delle società partecipate) è viziato da manifesta illogicità per due motivi: a) si è voluto evitare di aggravare i costi di piccole società assegnando ad alcuni dirigenti un compito addizionale; b) l'impiego *extra moenia* di quei dirigenti (poche unità a fronte di un corpo amministrativo di ben 300 persone) dimostra piuttosto che le partecipate erano collegate e strumentali ai fini culturali al punto da consentire la condivisione di alcune professionalità.

1.3. Con il terzo motivo deduce la mancanza assoluta di motivazione in ordine alla ritenuta prevalenza commerciale nelle attività di UNICUSANO.

Deduce al riguardo la ricorrente che il Tribunale ha ragionato come se fosse in discussione una distrazione di fondi valorizzando, quanto al *fumus*, il trasferimento di ingenti risorse dall'Università alla società «Investimento Uno S.r.l.» per essere immesse in società a connotazione commerciale, quanto al *periculum*, la condotta "appropriativa" dell'amministratore di fatto di UNICUSANO che renderebbe attuale il pericolo di dispersione del patrimonio dell'ente.

La motivazione è inoltre mancante perché non affronta, se non in modo apodittico e assertivo, la questione relativa alla concreta applicazione alla fattispecie dell'art. 74, comma 2, lett. a), TUIR, e della relativa norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 721, legge n. 160 del 2019. A prescindere dall'entità delle risorse monetarie investite, lamenta che il Tribunale ha omesso di verificare se davvero UNICUSANO avesse perso la qualifica di ente non commerciale in base ai parametri indicati dall'art. 149 TUIR. Ciò ha fatto facendo malgoverno di uno solo dei criteri indicati dall'art. 149, cit. (in particolare, erroneamente considerando prevalenti le immobilizzazioni) e poi valutando come determinanti le supposte sottrazioni di ingenti risorse economiche all'attività universitaria. In questo modo il Tribunale non ha tenuto

conto dell'unico dato imprescindibile e decisivo: i ricavi derivanti dall'attività accademica (come documentati dalla CT del Prof. Melis e dai bilanci pubblici dell'Università e dalle sue collegate), dato pur contenuto negli atti trasmessi dal Pubblico ministero a sostegno della domanda cautelare ma totalmente obnubilato dalla valutazione etico-morale di condanna del Tribunale del riesame che ha privato UNICUSANO dei suoi meriti accademici per trasformarla in un centro di malaffare finalizzato a drenare risorse.

Manca di conseguenza una qualsivoglia verifica del rapporto tra attività di formazione universitaria e attività commerciale istituzionale come imposto dall'art. 149, comma 2, TUIR.

Vi è, inoltre, un assoluto difetto di motivazione sui dati emergenti dai bilanci e dalle scritture contabili acquisite agli atti del riesame che il Tribunale ha del tutto negletto sul semplicistico rilievo che si trattava di dati elaborati dal Prof. Melis sulla base dei rapporti di partecipazione e finanziamento tra UNICUSANO e altre società a lui comunicati dai consulenti dell'ente stesso, quasi introducendo, in tal modo, un inedito dovere di certificazione dei dati che la ricorrente contesta e non condivide. Il dato - afferma - o è falso o non lo è; ma ciò non toglie che debba essere valutato. Il Tribunale del riesame è comunque tenuto a valutare la consulenza tecnica e, pur nella sede cautelare reale, dar conto della prevalenza accordata ad un dato rispetto ad un altro.

Vi è un difetto assoluto di motivazione in tema di partecipazioni, con riferimento, in particolare, alle due principali società partecipate: Investimento Uno e Radio Massolina.

Gli investimenti, secondo il Tribunale, sarebbero ingentissimi e le uscite notevolissime; si tratta - lamenta la ricorrente - di affermazioni apodittiche che non spiegano la ragione per la quale gli investimenti e i finanziamenti a favore delle partecipate sarebbero: a) investimenti verso società del Bandecchi; b) non riconducibili allo svolgimento di attività funzionalmente accessorie ad alcuni progetti di sviluppo della UNICUSANO e di *spin off* della ricerca; c) prevalenti rispetto a quelli derivanti dalla attività istituzionale universitaria, al punto da far diventare UNICUSANO nel suo complesso un ente commerciale.

La riconducibilità delle società al Bandecchi, oltre ad essere indimostrata, è del tutto irrilevante, non potendo comunque incidere sul carattere commerciale dell'ente; il carattere commerciale delle società partecipate è - ribadisce la ricorrente - un dato neutro essendo pacifico (lo afferma anche il Tribunale) che non vi è un vincolo di destinazione degli avanzi di gestione che rimangono sempre nel patrimonio di UNICUSANO. Quanto alla strumentalità delle partecipazioni, il Tribunale ha condiviso acriticamente la tesi accusatoria senza motivazione sulla effettiva prevalenza.

In altre parole - chiosa sul punto la ricorrente - il Tribunale del riesame ha decontestualizzato le partecipate, ha esaminato il dato formale dell'oggetto sociale omettendo di motivare sulla pacifica inerenza dell'attività rispetto all'attività accademica nonché sulla sua strumentalità rispetto all'attività istituzionale di formazione nonché infine sul vero e proprio tema della prevalenza (in termini di volume di affari e risorse).

Quanto alle due principali società partecipate, Investimento Uno e Radio Massolina, il Tribunale non solo si discosta dalla oggettività degli atti ma fonda addirittura la sua decisione su dati di fatto inesistenti (con riferimento a Investimento Uno che, diversamente da quanto afferma l'ordinanza, non partecipa nessuna società). I Giudici del riesame negano che Investimento Uno eserciti attività riconducibile alla terza missione sul rilievo che la società è proprietaria dell'immobile sito in Roma, Via Carlo Gnocchi, sede dell'Università ma anche di altre società riconducibili al Bandecchi. In realtà, dall'informativa del 7 luglio 2022 emerge che le società che hanno sede in Via Carlo Gnocchi sono: 1) Edicusano, casa editrice dell'Università; 2) Fondazione Università Unicusano per la ricerca medico scientifica; 3) Radio Massolina Srl, l'emittente portavoce dell'attività culturale dell'Ateneo; 4) Società delle scienze umane, società promotrice di UNICUSANO.

Il Tribunale non spiega perché il fatto che in Via Carlo Gnocchi fossero meramente domiciliate le predette società (peraltro non appartenenti al Bandecchi) trasformi in commerciale l'attività di UNICUSANO, laddove, per converso, l'intero immobile di proprietà di Investimento Uno è utilizzato per l'attività di formazione universitaria, immobile che - sottolinea la ricorrente - è gravato da vincolo urbanistico di destinazione ad uso esclusivo di Campus universitario. L'estraneità dell'immobile all'attività della formazione universitaria è meramente postulata, ma non spiegata, dal Tribunale (anche a voler dubitare della pertinenza dell'attività di Radio Massolina Srl). Più volte l'ordinanza afferma che Investimento Uno svolge attività ben lontana dalla missione universitaria senza spiegarne le ragioni. La ricorrente si domanda se a tanto il Tribunale sia pervenuto sul rilievo che l'Università ha finanziato in conto futuro aumento di capitale sociale Investimento Uno per procedere alla costruzione della nuova sede ed eseguire nuove migliorie ed ampliamenti delle strutture immobiliari ad esclusivo uso dell'Università; o forse - si domanda ancora la ricorrente - il Tribunale dubita della fittizietà della sede universitaria. E' evidente - afferma - che Investimento Uno, società in house posseduta al 100%, si limita a svolgere a esclusivo servizio di UNICUSANO una funzione servente di locazione e gestione immobiliare e di segregazione del patrimonio dell'Università delle varie unità che costituiscono il complesso edilizio destinato a servizio delle sue attività istituzionali di formazione e ricerca. La stessa polizia giudiziaria aveva



abbandonato, nell'informativa del 2022, le fantomatiche anomalie richiamate dal Tribunale del riesame.

Quanto a Radio Massolina, la ricorrente deduce la carenza di motivazione nella misura in cui il Tribunale attribuisce eccessiva rilevanza probatoria ad una affermazione estemporanea contenuta in una mail attribuita a Stefano Bandetti inerente una trattativa commerciale rispetto al riconoscimento ufficiale proveniente dall'ANVUR che ha qualificato l'attività della radio dell'Ateneo come iniziativa strettamente funzionale all'attività di formazione universitaria. L'interazione tra Università e territorio, afferma la ricorrente, è *in re ipsa* riconoscibile nel caso di una radio che svolge fisiologicamente una funzione culturale e divulgativa. La mail in questione è stata mal letta dai Giudici del riesame (la ricorrente ne allega il contenuto) ed utilizzata per affermare la prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quella tipicamente universitaria.

Manca altresì una seria verifica del *periculum* che non può essere integrato, come afferma il Tribunale, in base alla condotta appropriativa dell'amministratore, senza considerare - aggiunge - quale incidenza tale condotta possa avere sul patrimonio dell'ente, dagli stessi giudici definito "ingentissimo".

1.4. Con il quarto motivo deduce la mancanza e la manifesta illogicità della motivazione in ordine agli indici di commercialità previsti dall'art. 149 TUIR.

Per un primo profilo, lamenta l'omesso esame congiunto di tutti i parametri di cui all'art. 149, comma 2, TUIR, non solo delle immobilizzazioni, in tal modo non tenendo nemmeno conto della Circolare n. 124 del 1998 dell'Agenzia delle Entrate, addirittura travisandola. L'ordinanza giustifica l'omesso esame richiamando la circostanza assolutamente irrilevante che la rielaborazione dei dati effettuata dal prof. Melis non possa essere presa in considerazione perché il consulente non aveva operato accertamenti diretti su bilanci o dati societari ma sulla base di dati a lui comunicati dall'ente ricorrente.

Per un secondo profilo, deduce la illogicità manifesta della motivazione con riguardo ai parametri della commercialità normativa e di quella extranormativa.

Lamenta, al riguardo, l'utilizzo, ai fini della perdita della qualifica di ente non commerciale, di un criterio evanescente ("le complessive caratteristiche dell'ente") di formazione pretoria siccome enucleato dal Tribunale del riesame *ex novo* peraltro in palese contraddizione con la pur affermata applicabilità degli indici normativamente previsti dall'art. 149, comma 2, TUIR e con la circolare n. 124 del 1998 della Agenzia delle Entrate che, invece, postula l'esame congiunto di tutti gli indici di cui all'art. 149 cit. insieme con le complessive caratteristiche dell'ente. Invece, il Tribunale fa diventare alternativi gli indici che la Circolare configura come aggiuntivi e fa leva sul parametro delle immobilizzazioni che diviene così il parametro unico, da solo sufficiente a giustificare l'accertamento

della mutata qualifica. Tutti gli altri indici vengono sostituiti da questo parametro extranormativo (le caratteristiche complessive dell'ente) capace di sanare da solo le anomalie desumibili dalla arbitraria applicazione della fonte normativa primaria. Peraltro l'ordinanza impugnata fa leva sugli ingentissimi investimenti di impronta commerciale che assumerebbero valore assorbente persino rispetto alle stesse immobilizzazioni così da rendere ulteriormente contraddittoria la motivazione.

1.5. Con il quinto motivo deduce l'erronea applicazione dell'art. 74, comma 2, lett. a), TUIR.

Lamenta il sostanziale travisamento della consulenza tecnica del prof. Melis il quale, diversamente da quanto sostiene il Tribunale, non ha mai affermato che UNICUSANO è un ente non commerciale e ciò perché la natura dell'ente è irrilevante ai fini dell'art. 74, comma 2, cit., venendo in rilievo l'attività effettivamente svolta (di formazione universitaria). Nella consulenza, inoltre, viene più volte affermato che l'art. 74, comma 2, lett. a), TUIR, riguarda tutti gli enti diversi dalle società commerciali, mentre gli artt. 143-149 TUIR disciplinano gli enti non commerciali residenti. Il Tribunale invece incorre in un grave errore di diritto quando introduce una inedita "tripartizione" tra società, enti non commerciali ed enti che esercitano attività commerciale, tripartizione frutto di una lettura fuorviante della consulenza del prof. Melis. Ad una norma (l'art. 74, cit.) che esclude le sole attività svolte da soggetti costituiti in forma di società commerciali, il Tribunale - si osserva - sostituisce quella secondo cui tale disposizione escluderebbe anche quei soggetti che - pur non costituiti in forma di società commerciali (come esclusivamente previsto dalla norma di de-commercializzazione) - sarebbero enti (non societari) commerciali. Ed invece, afferma la ricorrente, l'art. 74, comma 2, TUIR è chiarissimo nella misura in cui è la forma (società di capitali) e non la natura dell'attività dell'ente (commerciale o meno) che determina l'esclusione dalla de-commercializzazione dell'attività di formazione universitaria.

Poiché il Tribunale del riesame richiama la tripartizione dell'art. 73 TUIR, il legislatore avrebbe dovuto escludere le attività svolte dai soggetti di cui alle lettere a) e b) dell'art. 73, cit., e cioè le società commerciali e gli enti commerciali. Cosa che non è stata fatta essendo state escluse le Università «non costituite sotto forma di società commerciali», ossia i soggetti di cui alla lettera a) dell'art. 73. Se, come afferma il Tribunale, fosse desumibile l'esclusione anche degli enti non societari commerciali, non sarebbe stato necessario neanche prevedere espressamente l'esclusione delle società per le quali, come per ogni altro ente commerciale, vige la "presunzione di commercialità" di cui all'art. 81 TUIR. La volontà del legislatore è dunque chiara e priva di alternative: escludere

dalla de-commercializzazione le sole Università che si fossero costituite in forma societaria.

Del resto, tutte le Università, comprese quelle pubbliche, svolgono attività formative in forma commerciale. La natura commerciale di un'attività, nel diritto tributario, deriva dallo svolgimento di una delle attività previste dall'art. 55 TUIR, ivi comprese quelle organizzate di formazione universitaria svolte attraverso plurime sedi, centinaia, migliaia di unità di personale. In questo contesto, l'art. 74, comma 2, TUIR, come interpretato dalla legge n. 160 del 2019, ha la funzione di astrarre dalle attività universitarie solo quelle relative alla formazione universitaria, "de-commercializzando" solo quelle, lasciando tassabili tutte le altre attività.

Errato infine il paragone effettuato dal Tribunale del riesame con gli enti ecclesiastici e le ASD ai quali, conclude la ricorrente, non si applica l'art. 74, comma 2, TUIR, bensì gli artt. 143 e segg.

2. Il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Roma ha trasmesso una relazione di consulenza tecnica relativa ai fatti oggetto di odierno scrutinio a sostegno della natura commerciale dell'attività svolta da UNICUSANO.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è ammissibile ma infondato.

Va preliminarmente precisato che il Collegio non può tener conto della relazione di consulenza tecnica trasmessa dal Pubblico ministero territoriale essendo estranea al sindacato di legittimità ogni valutazione di natura fattuale sul merito della regudicanda.

2. Secondo l'ipotesi accusatoria UNICUSANO, costituita con D.M. 10/05/2006 e riconosciuta dal MIUR come ente soggetto alla medesima disciplina delle Università pubbliche, sul presupposto di rientrare nella categoria delle istituzioni previste dall'art. 1, comma 2, r.d. n. 1592 del 1933 (Testo Unico delle leggi sull'istruzione superiore), siccome ente dotato di personalità giuridica ed avente finalità del tutto incompatibile con quella lucrativa, e di non esercitare attività commerciale ai sensi dell'art. 74 TUIR, come interpretato dall'art. 1, comma 721, legge n. 160 del 2019, si sarebbe avvalsa illecitamente dell'agevolazione fiscale prevista per gli enti non commerciali conseguendo indebitamente l'esenzione dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche in luogo dell'applicazione dell'aliquota IRES nella misura del 24%. Tale ipotesi si basa sul fatto che, sempre



in tesi accusatoria, l'ente dovrebbe essere considerato commerciale per effetto dell'esercizio in forma prevalente di attività lucrativa.

2.1. Dato atto che lo Statuto non individua la natura giuridica dell'ente (iscritto alla Camera di commercio con forma giuridica dell'associazione e qualificato all'anagrafe tributaria come "ente pubblico non economico senza scopo di lucro"), l'ordinanza impugnata, nel disattendere le deduzioni difensive, così spiega le ragioni della propria decisione:

2.2. l'ente fondatore di UNICUSANO è il Consorzio delle Scienze Umane, nato originariamente senza scopo di lucro ma divenuto società di capitali nel 2011, assumendo la denominazione di «Società delle Scienze Umane Srl»;

2.3. tale società: (i) vigila ed assicura il perseguimento dei fini istituzionali, provvedendo a dotare l'ente dei mezzi necessari per il funzionamento a partire dalla nomina degli organi di vertice (il presidente, il vicepresidente, l'amministratore delegato, il tesoriere e gli otto componenti del consiglio di amministrazione); (ii) dispone l'eventuale revoca di detti organi; (iii) è destinataria dell'intero patrimonio nel caso l'Università cessi la sua attività o venga privata della sua autonomia;

2.4. la «Società delle Scienze Umane Srl» è amministrata da un consiglio di amministrazione il cui presidente è stato, sino al 15/04/2020, Stefano Bandecchi;

2.5. tale società si è caratterizzata, dal 2011 al 2016, per la sua quasi totale inoperatività e l'assenza di organizzazione, di risorse umane, l'irrisorietà del volume di affari; solo nel 2017 aveva subito una totale metamorfosi allorquando aveva registrato un'impennata delle operazioni commerciali poste in essere quasi esclusivamente con UNICUSANO e aveva dichiarato volumi di affari sempre più consistenti quasi esclusivamente riferibili a fatture emesse nei confronti dell'Università che, attraverso la società promotrice, drenava le risorse verso la società estera Bandekki Russia;

2.6. sussisteva tra società promotrice ed Ateneo una sorta di immedesimazione posto che la prima assorbiva gran parte dei lavoratori assunti dal secondo, registrava volumi di affari ed operazioni commerciali quasi esclusivamente con l'Università ed aveva un consiglio di amministrazione composto da persone con ruoli più o meno significativi in UNICUSANO; l'Ateneo era, dunque, sotto il diretto controllo della promotrice che è titolare anche del patrimonio;

2.7. UNICUSANO, a sua volta, ha immesso capitali (effettuando investimenti) e partecipato a società di natura squisitamente commerciale; in particolare, ha investito ingentissime risorse finanziarie per l'acquisizione e il finanziamento di numerose società commerciali rientranti nel gruppo Bandecchi (e riconducibili a

Bandecchi Stefano) che nulla hanno a che vedere con l'attività di istruzione universitaria;

2.8.dal 2016 al 2020 UNICUSANO ha investito le risorse derivanti dall'attività istituzionale in società che gestiscono esercizi commerciali (bar ed altri esercizi), nell'attività di ricerca e sviluppo nel campo delle scienze naturali e dell'ingegneria, impegnate nell'attività di mediazione immobiliare, affitto di azienda e locazioni immobiliari, nell'attività di commercio all'ingrosso di profumi e cosmetici, di trasporto aereo non di linea;

2.9.gli investimenti effettuati provano che nel corso degli anni UNICUSANO ha assunto, di fatto, il ruolo di "holding capogruppo", drenando le risorse derivanti dall'attività istituzionale nelle società partecipate dall'Ateneo e in quelle facenti capo a Stefano Bandecchi;

2.10.gli accertamenti svolti dalla GdF comprovano che le immobilizzazioni destinate all'attività non commerciale sono nettamente superiori a quelle destinate all'attività commerciale;

2.11.se è vero che non sussiste alcun vincolo di destinazione degli utili derivanti dall'esercizio dell'attività istituzionale, è anche vero che UNICUSANO svolge attività di istruzione universitaria unitamente a quella di holding capogruppo di numerose società commerciali, alcune delle quali facenti capo a Bandecchi Stefano; l'Ateneo ha notevoli partecipazioni in società commerciali nelle quali fa confluire i profitti dell'attività istituzionale, detiene grosse fette di capitale e non si limita ad una gestione statico-conservativa delle partecipazioni ed investimenti, ma partecipa direttamente o indirettamente all'esercizio delle società e quindi all'attività economica delle imprese controllate;

2.12.dette attività non possono essere considerate come "terza missione" alle quali sono riconducibili le attività con le quali gli Atenei interagiscono con il mondo sociale ed economico, con le realtà del proprio territorio di riferimento, intraprendendo azioni di valorizzazione delle attività culturali, della conoscenza e della divulgazione della scienza;

2.13.solo l'attività svolta dalla radio del campus può essere ricondotta alla cd. "terza missione universitaria", unica tra quelle valutate come tale dall'ANVUR (Agenzia Nazionale di Valutazione del sistema Universitario), laddove tutte le altre attività costituiscono partecipazioni in società aventi connotazione squisitamente commerciale e per le caratteristiche con le quali vengono svolte costituiscono attività prevalente, tali da comportare lo snaturamento dell'ente da non commerciale a commerciale;

2.14.la consulenza tecnica redatta, su incarico della difesa, dal prof. Melis sembra avere connotati interpretativi più che tecnico-consultivi;

2.15.in ogni caso, il consulente ritiene inapplicabile al caso di specie l'art. 149 TUIR laddove dovrebbe applicarsi il comma secondo, lett. a), dell'art. 74

TUIR, come interpretato autenticamente dall'art. 1, comma 721, della legge n. 160 del 2019, sulla natura "non commerciale" dell'attività di formazione universitaria; l'Ateneo svolge attività di formazione universitaria che è oggetto di specifica disposizione legislativa che ne prevede la de-commercializzazione, godendo quindi - secondo il CT - dell'esenzione fiscale in riferimento all'attività istituzionale svolta, a prescindere dal concomitante esercizio di attività commerciali, ostando alla de-commercializzazione la sola costituzione delle Università in forma di società commerciali, laddove gli artt. 143-149 TUIR riguardano i soli enti diversi dalle società;

2.16. in realtà - sostiene il Tribunale del riesame - l'imposizione fiscale prescinde dalle "auto-qualificazioni" ma si basa sull'attività svolta in concreto dall'ente;

2.17. l'art. 74, comma 2, lett. a) TUIR, come autenticamente interpretato, non si applica alle Università costituite in forma commerciale;

2.18. le Università libere private che svolgono, accanto all'attività di istruzione universitaria, attività di natura squisitamente commerciale in maniera prevalente rispetto a quella istituzionale, perdono la natura di ente non commerciale per effetto dell'applicazione dell'art. 149 TUIR;

2.19. tali principi sono stati applicati dalla giurisprudenza delle sezioni civili della Corte di cassazione agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive;

2.20. UNICUSANO opera come ente commerciale avendo la Guardia di Finanza evidenziato come dal raffronto tra le immobilizzazioni inerenti le attività commerciali e quelle relative alla formazione universitaria, le immobilizzazioni relative alle prime sono di gran lunga superiori;

2.21. rilevano anche le caratteristiche complessive dell'ente;

2.22. il riferimento, in particolare, è: a) agli ingentissimi finanziamenti e partecipazioni in società riconducibili a Stefano Bandecchi; b) alle notevolissime uscite finanziarie di danaro dai conti correnti dell'ente per le più svariate cause non riconducibili allo svolgimento dell'attività istituzionale; c) alle partecipazioni in società esercenti attività di commercio all'ingrosso di profumi e cosmetici (Naturalia Sintesi Srl), di mediazione immobiliare, affitto di azienda e locazione di immobili, nonché accertamento e riscossione dei tributi locali (New Seal Srl), di trasporto aereo non di linea (Cusano Air Srl), di servizi di bellezza (Energy Sun, titolare di un centro di bellezza), di calcio (Ternana Calcio), di immobilizzazioni (Ugo Immobiliare Srl), dell'imballaggio e del confezionamento di generi alimentari (Cuochissimo Srl), di attività agricole (Agricola Mangiaverde Srl); d) alla titolarità di quote relative a società estere con sede in Cina (relative al commercio all'ingrosso di alimentari pre-confezionati) e in Russia (relative ad attività di costruzione e coltivazione delle serre);

2.23.nella gran parte delle società partecipate da UNICUSANO gli organi amministrativi della gestione sono persone che hanno assunto cariche amministrative nell'Ateneo, sicché il ruolo assunto dall'Università non è quello di mera gestione statico-conservativa delle partecipazioni ma di vero e proprio esercizio di impresa;

2.24.Investimento Uno Srl è, sì, proprietaria dell'immobile costituente sede societaria, ma anche di altre società di Stefano Bandecchi; inoltre Investimento Uno dapprima aveva concesso in comodato l'immobile costituente sede universitaria, quindi ha sottoscritto con l'Università un contratto di locazione in data 01/10/2018; inoltre, UNICUSANO il 30/12/2016 è intervenuta a ripianare le perdite di esercizio con un corposo aumento del capitale portato da 10.000,00 a 7.150.000,00 euro in costanza di contratto di comodato con conseguente mancata giustificazione dell'enorme flusso di danaro effettuato ben prima del deliberato aumento del capitale;

2.25.Radio Massolina, in una mail del 20/09/2020, viene descritta come estranea al perimetro delle attività istituzionali di UNICUSANO e, in ogni caso, il volume di affari della radio è poco significativo, non incidendo sulle immobilizzazioni;

2.26.le ingenti somme di danaro dirette da UNICUSANO verso altre società del Bandecchi giustificano l'anticipata ablazione delle somme costituenti il profitto del reato.

3.Prima di esaminare il merito delle questioni poste è necessario verificare la ammissibilità del ricorso anche alla luce delle conclusioni del Procuratore generale che ha chiesto di dichiararlo inammissibile.

3.1.Tale richiesta fa leva sull'insegnamento secondo il quale, quando il sequestro preventivo finalizzato alla confisca viene adottato nei confronti di soggetti estranei al procedimento penale, la legittimazione a richiedere il riesame o a proporre appello è limitata all'aspetto relativo all'effettiva titolarità o disponibilità del bene e all'inesistenza di relazioni di "collegamento" con l'imputato, rimanendo la stessa esclusa in relazione a profili diversi del provvedimento, sui quali le persone estranee al sequestro non hanno titolo alcuno ad interloquire (Sez. 1, n. 35669 del 11/05/2023, Jelmondi, Rv. 285202 - 01; Sez. 2, n. 15804 del 25/03/2015, Buonocore, Rv. 263390 - 01; Sez. 6, n. 27172 del 17/05/2011, Murru, Rv. 250731 - 01; Sez. 1, n. 14215 del 06/02/2002, Zagaria, Rv. 221843 - 01).

3.2.Con riferimento ai casi di confisca disposta ai sensi dell'art. 240-bis cod. pen., si è affermato che la legittimazione alla partecipazione al giudizio dei terzi interessati ai sensi dagli artt. 104-bis disp. att. cod. proc. pen. e 240-bis cod. pen., risponde all'esigenza di consentire agli stessi di interloquire sia in merito al

collegamento tra il bene oggetto della misura patrimoniale reale e il fatto del reato che in merito alla propria buona fede, esclusa, al contrario, ogni possibilità di intervento in tema di responsabilità penale dell'imputato, altrimenti traducendosi la loro partecipazione in intervento adesivo a favore di costui (Sez. 2, n. 53384 del 12/10/2018, Lega Nord per l'indipendenza della Padania, Rv. 274242 - 02, secondo cui, peraltro, tale conclusione non è contraria agli artt. 8 direttiva U.E. 2014/42, 6 e 13 CEDU e 1, I prot. addiz. CEDU in relazione all'art. 117 Cost., potendo gli stessi esercitare rimedi cautelari nel corso del procedimento penale ed incidente di esecuzione avverso la statuizione definitiva della misura reale).

3.3. In materia di reati tributari e con specifico riferimento al sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di cui all'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000, è stato altresì affermato che il terzo che affermi di avere diritto alla restituzione del bene oggetto di sequestro, può dedurre, in sede di merito e di legittimità, unicamente la propria effettiva titolarità o disponibilità del bene e l'inesistenza di un proprio contributo al reato attribuito all'indagato, senza potere contestare l'esistenza dei presupposti della misura cautelare (Sez. 3, n. 36347 del 11/07/2019, Pica, Rv. 276700 - 01; Sez. 6, n. 42037 del 14/09/2016, Tessarolo, Rv. 268070 - 01).

3.4. Va doverosamente dato atto dell'esistenza di altre pronunce secondo le quali, invece, in tema di confisca ex art. 240-bis cod. pen., il terzo intestatario del bene aggredito è legittimato a contestare, oltre la fittizietà dell'intestazione, anche la mancanza dei presupposti legali per la confisca tra cui la ragionevolezza temporale tra acquisto del bene e commissione del reato che legittima l'ablazione (Sez. 1, n. 19094 del 15/12/2020, dep. 2021, Flauto, Rv. 281362 - 01; Sez. 5, n. 12374 del 14/12/2017, dep. 2018, La Porta, Rv. 272608 - 01).

3.5. Come si può vedere, la questione relativa alla ampiezza delle facoltà difensive del terzo attinto da provvedimento ablatorio provvisorio (o definitivo) è sorta in materia di confisca cd. allargata, di prevenzione o per equivalente, tutti casi nei quali viene in rilievo la possibile dissociazione tra la titolarità formale del bene inciso dal provvedimento (di proprietà del terzo) e l'esercizio effettivo di poteri corrispondenti al diritto di proprietà da parte dell'imputato, della persona sottoposta a indagini o del proposto.

3.6. In questi casi la questione relativa alla "disponibilità" del bene costituisce condizione di legittimità del provvedimento adottato a carico della persona che non ne è formalmente proprietaria. Questo spiega perché il terzo estraneo al reato ed al procedimento non può interloquire sul *fumus* e/o sul *periculum* perché il suo unico interesse è quello di dimostrare l'insussistenza della dissociazione tra titolarità formale e titolarità sostanziale del bene sequestrato. Una volta dimostrato che il bene è nella effettiva proprietà e

disponibilità del terzo, questi non ha alcun interesse a interloquire sulla sussistenza indiziaria del reato o sul *periculum in mora* perché, venendo meno la condizione che legittima l'adozione del sequestro non appartenente all'autore del reato, la restituzione del bene a favore del terzo estraneo deve essere effettuata a prescindere dalla verifica della sussistenza indiziaria del reato o del *periculum*.

3.7. Nel caso di specie, invece, si verte in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto a carico dell'ente effettivamente proprietario del bene sequestrato.

3.8. La diversità dei termini di paragone impedisce l'applicazione al caso in esame di soluzioni (nemmeno univoche) maturate in altri contesti.

3.9. Occorre allora muovere da un dato ormai indiscutibile: l'ente effettivamente proprietario del bene costituente profitto del reato, pur se estraneo al procedimento, non è estraneo al reato.

3.10. Tale principio, già affermato da Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258647 - 01, è stato successivamente ribadito da numerose altre pronunce (Sez. 3, n. 39177 del 08/05/2014, Civil Vigilanza S.r.l., Rv. 260547 - 01; Sez. 3, n. 6205 del 29/10/2014, dep. 2015, Mataloni, Rv. 262770 - 01; Sez. 4, n. 10418 del 24/01/2018, Rubino, Rv. 272238 - 01; Sez. 3, n. 3591 del 20/09/2018, dep. 2019, Bennati, Rv. 275687 - 01; Sez. 3, n. 17840 del 05/12/2018, dep. 2019, Limetti, Rv. 275599 - 02) sul condivisibile rilievo che non può dirsi estraneo al reato chi dal reato stesso ha tratto un vantaggio immediato e diretto. La "non estraneità al reato" quale condizione che legittima la confisca diretta del bene che ne costituisce profitto, ancorché di proprietà di persona diversa dall'autore materiale del reato stesso, è stata ribadita da Sez. U, n. 40797 del 22/06/2023, Fallimento Lavanderia Giglio S.n.c., secondo cui, ai fini della confisca, non assume rilevanza il criterio dell'effettiva disponibilità dei beni, ma quello, più ampio, della non estraneità al reato tributario (nello stesso senso, in precedenza, Sez. 3, n. 5255 del 03/11/2022, dep. 2023, De Fant, Rv. 284068 - 01).

3.11. Stando così le cose non si vede perché la persona non estranea al reato alla quale le cose sono state sequestrate non possa interloquire sul *fumus* del reato e sul *periculum in mora*.

3.12. Una simile limitazione non trova riferimento né nella lettera della legge, né nella logica.

3.13. Quanto alla lettera della legge, l'art. 322 cod. proc. pen. attribuisce a chiunque subisca il sequestro preventivo ampia legittimazione a proporre richiesta di riesame, anche nel merito. Il fatto che non sia necessario enunciarne i motivi (art. 324, comma 4, cod. proc. pen.) costituisce ulteriore argomento a sostegno della possibilità di interloquire su ogni aspetto che coinvolga la legittimità del provvedimento provvisoriamente ablatorio. Né si può sostenere

che la legittimazione a proporre istanza di riesame da parte di chi, pur estraneo al procedimento, non sia estraneo al reato sia limitata alla sola qualificazione del bene sequestrato come profitto o prezzo del reato stesso, e ciò per due ordini di ragione tra loro connesse: 1) è difficile scindere il concetto di profitto (o prezzo) del reato dalla prova dell'esistenza del fatto-reato stesso che qualifica il bene come profitto (o prezzo); 2) l'obiezione che sarebbe sufficiente dimostrare che il bene sequestrato non ha alcuna derivazione diretta dal reato, che non si identifica, cioè, con il vantaggio diretto e immediato, non regga alla constatazione che tale dimostrazione sarebbe impossibile in caso di sequestro del denaro, costituendo ormai diritto vivente il principio secondo il quale quando, il profitto derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264437 - 01; Sez. U, n. 42415 del 27/05/2021, C., Rv. 282037 - 01; nel senso che la confisca, ex art. 12-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, delle somme di denaro affluite sul conto corrente intestato alla persona giuridica anche successivamente alla commissione del reato da parte del suo legale rappresentante ha natura di confisca diretta in quanto le stesse, costituiscono comunque profitto del reato, risolvendosi in un vantaggio per il suo autore il risparmio di spesa conseguente all'omesso versamento delle imposte, Sez. 3, n. 42616 del 20/09/2022, L'Angolana Srl, Rv. 283714 - 01). Sicché, in caso di sequestro di denaro, all'ente che lo subisce sarebbe inibito persino dimostrare la non derivazione del denaro stesso dal reato per il quale si procede.

3.14. Quanto al profilo logico, l'impossibilità della persona fisica o giuridica di proporre riesame, nel merito, del sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato disposto nel procedimento a carico di altra persona comporterebbe l'assurda conseguenza, soprattutto in caso di sequestro di denaro, di lasciare privo di tutela un diritto soggettivo, quello di proprietà, in palese violazione dell'art. 24, primo comma, Cost., e dell'art. 1, Prot. addizionale alla CEDU. Nè tale vuoto potrebbe essere colmato dalla astratta legittimazione della persona sottoposta alle indagini a proporre riesame, poiché quest'ultima, in concreto, non ha interesse a tutelare una situazione giuridica che non le appartiene (nel senso che l'indagato non titolare del bene oggetto di sequestro preventivo, astrattamente legittimato a presentare richiesta di riesame del titolo cautelare ai sensi dell'art. 322 cod. proc. pen., può proporre il gravame solo se vanta un interesse concreto ed attuale all'impugnazione, che deve corrispondere al risultato tipizzato dall'ordinamento per lo specifico schema procedimentale e che va individuato in quello alla restituzione della cosa come effetto del

dissequestro, Sez. 3, n. 16352 del 11/01/2021, Di Luca, Rv. 281098 - 01, che ha escluso che fosse titolare dell'interesse alla restituzione del fondo su cui erano state realizzate opere abusive la committente di tali opere non proprietaria del fondo e sul quale non poteva vantare una detenzione qualificata; nello stesso Sez. 5, n. 35015 del 09/10/2020, Astolfi, Rv. 280005 - 01, secondo cui la legittimazione al riesame reale trova fondamento nella lettura sistematica delle disposizioni settoriali sulle impugnazioni cautelari reali di cui agli artt. 322 e 322-bis cod. proc. pen. e di quelle generali sull'interesse all'impugnazione di cui agli artt. 568, comma 4, e 591, comma 1, lett. a, cod. proc. pen.; in senso conforme, *ex multis*, Sez. 5, n. 52060 del 30/10/2019, Angeli, Rv. 277753 - 04; Sez. 3, n. 3602 del 16/01/2019, Solinas, Rv. 276545 - 01; Sez. 1, n. 6779 del 08/01/2019, Firriolo, Rv. 274992 - 01, che ha ritenuto immune da censure l'ordinanza dichiarativa dell'inammissibilità della richiesta di riesame del decreto di sequestro preventivo di una società a responsabilità limitata, presentata dall'indagato in proprio e non quale legale rappresentante della stessa mediante un difensore munito procura speciale).

3.15. In conclusione, deve essere affermato il seguente principio di diritto: *«in caso di sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato tributario, l'ente proprietario del bene sequestrato può dedurre in sede di riesame questioni relative tanto al fumus del reato quanto al periculum in mora»*.

4. Possono, a questo punto, essere esaminate le questioni dedotte con il ricorso.

4.1. A norma dell'art. 73, comma 1, TUIR, sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c), si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo.

Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) sono comprese le società e le associazioni indicate nell'articolo 5 TUIR (società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, società di armamento, società di fatto, associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, imprese familiari di cui all'art. 230-*bis* cod. civ.).

4.2. La classificazione degli enti, tutti ugualmente soggetti passivi di imposta, rileva ai fini della determinazione della base imponibile (art. 75 TUIR) e dell'imposta, stabilita per tutti nella misura fissa del 24 per cento applicata al reddito complessivo netto (art. 77 TUIR), percentuale sulla quale gli enti non commerciali possono operare le detrazioni indicate dall'art. 147 TUIR.

4.3. Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, le unioni di comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane non sono soggetti all'IRES (art. 74, comma 1, TUIR).

4.4. Ai sensi del successivo comma 2, lett. a), l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici non costituisce esercizio dell'attività commerciale.

4.5. L'esercizio di funzioni statali da parte degli enti, dunque, non esclude di per sé la soggettività di imposta ma incide sulla loro classificazione ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. b) e c), TUIR, classificazione che, come visto, dipende dall'esercizio esclusivo o principale di attività commerciali.

4.6. A norma dell'art. 1, comma 721, legge 27 dicembre 2019, n. 160, «ai soli fini dell'applicazione dell'articolo 74, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si considera esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici anche l'attività di formazione universitaria posta in essere dalle Università non statali legalmente riconosciute che hanno ottenuto l'autorizzazione a rilasciare titoli di studio universitario aventi valore legale, non costituite sotto forma di società commerciali».

4.7. Ne consegue che: a) l'attività di formazione universitaria posta in essere dalle Università libere è considerata esercizio di funzioni statali purché l'ente non sia costituito sotto forma di società commerciale. In quest'ultimo caso (ove cioè l'Università sia costituita sotto forma di società commerciale), l'attività di formazione universitaria non è considerata alla stregua dell'esercizio di funzioni statali; se l'Università non è costituita sotto forma di società commerciale, l'attività di formazione universitaria è considerata esercizio di funzione statale;

b) l'esercizio di tale attività deve essere valutato alla stregua di quanto dispone l'art. 73, comma 1, lett. b) c) e d), ai fini non solo e non tanto della soggezione dell'ente all'IRPEF quanto del calcolo dell'imponibile.

4.8. Il reddito netto degli enti pubblici e privati diversi dalle società (e dunque anche di quelle di cui al secondo comma dell'art. 73 TUIR) che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, deve essere calcolato, secondo quanto dispone l'art. 75, in base alle regole stabilite dagli artt. 143-149 TUIR.

4.9. A norma dell'art. 149 TUIR, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta (comma 1). Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese (comma 2).

4.10. L'art. 149, comma 1, TUIR, nella parte in cui, ai fini della de-commercializzazione dell'ente, attribuisce prevalenza all'attività effettivamente svolta dall'ente stesso, a prescindere dalle previsioni statutarie, deve essere letto in correlazione con quanto prevede l'art. 73, commi 1, lett. b) e c), 4 e 5, TUIR.

4.11. Sul presupposto che ai sensi del comma 4 dell'art. 73, l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata, e che per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, appare evidente che il ricorso ai criteri "sostanziali" di cui all'art. 149 costituisce un limite alla applicazione incondizionata del quarto comma dell'art. 73 che si presterebbe (come si presta nella pratica) a facili abusi e/o elusioni.

4.12. Del resto, il concetto di "prevalenza" espresso dall'art. 149 TUIR si lega a doppio filo a quello indicato dall'art. 73, comma 1, lett. b) e c), TUIR per distinguere gli enti commerciali da quelli che tali non sono.

4.13. E' dunque destituita di fondamento la tesi difensiva dell'applicazione esclusiva degli artt. 143-149 ai soli enti che nascono "non commerciali". Tale tesi è intrinsecamente contraddittoria perché delle due l'una: o UNICUSANO è ente non commerciale, ed allora è soggetto all'applicazione dell'art. 149; oppure non lo è,

e allora si applicano esclusivamente le norme di cui agli artt. 81-116 TUIR che disciplinano l'imponibile delle società commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), TUIR.

4.14. Nè è condivisibile la affermazione secondo la quale l'art. 74, comma 2, lett. a), TUIR avrebbe un suo autonomo ambito applicativo perché, così ragionando, si introdurrebbe una sorta di (non prevista) tassazione separata sull'attività di formazione universitaria che costituirebbe un *tertium genus* tra i due tipi di enti (commerciali e non commerciali), laddove è evidente che il legislatore, attraverso il richiamo al concetto di "prevalenza", ha inteso privilegiare l'applicazione alternativa di uno dei due regimi, sicché o l'ente è commerciale o non lo è. Va piuttosto precisato (e non è questione di secondaria importanza) che la natura non commerciale dell'ente può "convivere" con quella commerciale posto che la relativa valutazione (e dunque la de-commercializzazione) deve essere effettuata in relazione al singolo periodo di imposta, non all'ente in quanto tale.

4.15. Avuto riguardo al singolo periodo di imposta, ai fini della determinazione dell'imponibile e della quantificazione dell'imposta dovuta, deve essere verificato se l'ente, non commerciale per statuto ai sensi dell'art. 73, comma 4, TUIR, abbia ciò nondimeno svolto in maniera prevalente attività commerciale. Il che giustifica la possibilità che un ente non commerciale possa essere considerato commerciale limitatamente ad alcuni periodi di imposta (art. 149, comma 3, TUIR).

4.16. In conclusione: in tema di imposta sul reddito delle società, ai fini del giudizio di prevalenza di cui all'art. 149 TUIR, l'attività di insegnamento erogata dalle Università non statali non costituite sotto forma di società commerciali deve essere valutata insieme con tutte le altre attività, anche commerciali, eventualmente svolte dal medesimo ente nel periodo di imposta di riferimento.

4.17. Non è condivisibile, al riguardo, la tesi difensiva secondo la quale, ai fini della perdita della qualifica di ente non commerciale, gli indici di valutazione di cui all'art. 149, comma 2, TUIR, devono essere esaminati (e concorrere) congiuntamente. Ed, infatti, il giudizio sulla de-commercializzazione è di natura sintetica (primo comma), provvedendo il secondo comma a stabilire gli indici ulteriori dei quali si deve tener conto ai fini di tale valutazione senza mai pretendere che debbano necessariamente concorrere. Basti pensare che non necessariamente ai ricavi e ai redditi derivanti in misura prevalente da attività commerciali si devono associare perdite derivanti dalla stessa attività o che sia non commerciale un ente che ottenga per la massima parte ricavi dalla propria attività commerciale sol perché le immobilizzazioni relative all'attività commerciale stessa non siano prevalenti rispetto alle altre attività.



4.18. Si tratta, in ogni caso, di un giudizio di fatto sindacabile in sede di legittimità nei limiti stabiliti dall'art. 606, lett. e), cod. proc. pen. e, in sede cautelare, da quelli stabiliti dall'art. 325 cod. proc. pen.

4.19. E' necessario al riguardo ribadire che avverso le ordinanze emesse a norma degli artt. 322-bis e 324 cod. proc. pen., il ricorso per cassazione è ammesso solo per violazione di legge.

4.20. Come più volte affermato da questa Corte, «in tema di riesame delle misure cautelari reali, nella nozione di "violazione di legge" per cui soltanto può essere proposto ricorso per cassazione a norma dell'art. 325, comma 1, cod. proc. pen., rientrano la mancanza assoluta di motivazione o la presenza di motivazione meramente apparente, in quanto correlate all'inosservanza di precise norme processuali, ma non l'illogicità manifesta, la quale può denunciarsi nel giudizio di legittimità soltanto tramite lo specifico e autonomo motivo di ricorso di cui alla lett. e) dell'art. 606 stesso codice» (Sez. U, n. 5876 del 28/01/2004, Bevilacqua, Rv. 226710 - 01; si vedano, nello stesso senso, Sez. U, n. 25080 del 28/05/2003, Pellegrino, Rv. 224611-01, e, in motivazione, Sez. U, n. 5 del 26/02/1991, Bruno; tra le più recenti, Sez. 2, n. 5807 del 18/01/2017, Rv. 269119 - 01; Sez. 6, n. 20816 del 28/02/2013, Rv. 257007-01; Sez. 1, n. 6821 del 31/01/2012, Rv. 252430-01; Sez. 5, n. 35532 del 25/06/2010, Rv. 248129 - 01).

4.21. Nel caso di specie il Tribunale del riesame ha ampiamente dato conto delle ragioni della propria decisione adottando una motivazione che in alcun modo può essere definita apparente o mancante, sia sotto il profilo della sussistenza del *fumus* che del *periculum*. Né la ricorrente ha adempiuto agli oneri di allegazione sopra indicati avendo omesso di allegare la CT del prof. Melis ed avendo prodotto solo i bilanci relativi agli anni 2020/2021 dai quali questa Corte di cassazione non può trarre le informazioni ritenute omesse né la loro decisività.

4.22. Non sono scrutinabili, di conseguenza, i vizi di motivazione dedotti con il secondo, il terzo ed il quarto motivo.

4.23. Quanto ^{agli} altri motivi, non viene in rilievo alcun divieto delle Università private di operare per fini extra-istituzionali ed è corretta l'affermazione del Tribunale che la relativa questione (riproposta in questa sede con il primo motivo) non coglie nel segno. Non rileva la natura pubblica o privata dell'ente, bensì, come già detto, la prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quella della formazione universitaria, a meno di ricomprendere nel concetto di "formazione universitaria" tutte le attività che il Tribunale del riesame ha indicato per ritenere la natura commerciale dell'ente negli anni di imposta di riferimento. Non risulta nemmeno che i proventi di tali attività "parallele" siano stati reinvestiti nell'attività di formazione, avendo i Giudici del riesame affermato

l'esatto contrario: il drenaggio di risorse verso attività ed enti diversi. E, si ribadisce, la questione non riguarda la possibilità o meno delle libere Università italiane di svolgere attività commerciale, quanto - piuttosto - la prevalenza di tali attività rispetto alla formazione universitaria ai fini del relativo regime impositivo.

4.24. Nè, alla luce di quanto affermato al § 4.15, deve stupire che l'Agenzia delle Entrate abbia ritenuto UNICUSANO, ai fini IRAP, ente pubblico non economico e non statale per l'anno di imposta 2009, venendo in rilievo, in questa sede, gli anni di imposta dal 2014 compreso in poi.

4.25. Il ricorso deve pertanto essere respinto e UNICUSANO condannata al pagamento delle spese.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 10/10/2023.

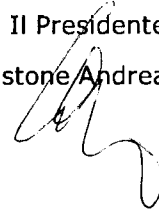
Il Consigliere estensore

Aldo Aceto



Il Presidente

Gastone Andreazza



Depositata in Cancelleria

Oggi, - 7 MAR. 2024



IL FUNZIONARIO CANCELLIERO

Luana M...
