

Data di pubblicazione: 23 giugno 2021

STEFANIA CAVALIERE

*Aiuti o privilegi? Le agevolazioni fiscali alle scuole paritarie a carattere religioso dinanzi al giudice europeo*

SOMMARIO: 1. L'incompatibilità della disciplina con la normativa in materia di concorrenza applicabile agli Stati. Gli aiuti alle scuole paritarie a carattere confessionale e la giurisprudenza europea. – 2. Attività economiche ed uso degli immobili. – 3. Un nuovo capitolo.

**1. L'incompatibilità della disciplina con la normativa in materia di concorrenza applicabile agli Stati. Gli aiuti alle scuole paritarie a carattere confessionale e la giurisprudenza europea.**

Le agevolazioni fiscali concesse alle scuole paritarie confessionali – considerate come una sorta di «ingerenza nella formazione e nelle attività delle istituzioni civili»<sup>1</sup> – sono una forma di sostegno che è stata ritenuta incompatibile con le norme concernenti il divieto di aiuti di Stato alle imprese di cui all'art. 107, §1, TFUE che, com'è noto, impedisce, seppure in generale, e in maniera non assoluta, la concessione di aiuti pubblici in

---

<sup>1</sup> G. ZAGREBELSKY, *Gli atei clericali e la fonte del potere* (5 luglio 2005), in ID., *Lo Stato e la Chiesa*, Roma, 2007, 57.

Aiuti o privilegi? Le agevolazioni fiscali alle scuole paritarie a carattere religioso dinanzi al giudice europeo

favore di qualunque entità privata (o pubblica o, ancora, privatizzata) che possa falsare o minacciare di falsare la concorrenza a livello europeo.

Gli enti *de quibus* che ricevono un vantaggio economico da parte statale sono considerati soggetti che svolgono un'attività economica che prevede l'offerta sul mercato di beni e servizi. L'ampia nozione di attività economica in ambito europeo non esclude che anche le prestazioni offerte a prezzi ridotti o fornite in chiave solidaristica possano ricadere nell'ambito della disciplina sul divieto degli aiuti statali alle imprese<sup>2</sup>. In particolare, nel caso delle agevolazioni fiscali l'aiuto concesso è derogatorio rispetto al sistema fiscale generale e, quindi, da considerarsi selettivo in base ai criteri e alla procedura di valutazione stabiliti dalla prassi e dalla giurisprudenza "comunitaria".

La questione relativa alla compatibilità della disciplina sugli aiuti di Stato con l'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) in riferimento all'utilizzo dei medesimi da parte degli enti ecclesiastici ha inizio nel 2006, anno in cui la scuola Montessori s.r.l. e il signor Pietro Ferracci, proprietario di un B&B, hanno deciso di presentare denuncia alla Commissione europea.

I due soggetti privati lamentavano che, sia la modifica legislativa relativa all'ambito di applicazione del regime nazionale dell'ICI adottata dalla Repubblica italiana (esenzione dall'imposta agli immobili di enti non commerciali che svolgevano «attività non esclusivamente commerciali»),

---

<sup>2</sup> Corte UE 1° luglio 2008, causa C-49/07, *Motosyklistiki Omospondia Elladis NPID (MOTOE) v. Elliniko Dimosio*, punti 27 e 28.

sia l'articolo 149, c. 4, del Testo unico delle imposte sui redditi (sulla qualifica di ente non commerciale), potevano dar vita ad aiuti di Stato incompatibili con il mercato interno poiché tali disposizioni permettevano l'esonero del pagamento del tributo sugli immobili anche in caso di talune attività sostanzialmente commerciali<sup>3</sup>.

A seguito di tali esposti, la Commissione europea nel 2013 aveva emanato una decisione<sup>4</sup> che dichiarava l'esenzione dell'ICI concessa dall'Italia agli enti *no profit* (come, ad esempio, gli istituti religiosi) svolgenti, negli immobili in loro possesso, determinate attività commerciali – quali le attività scolastiche o alberghiere – aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno, senza, tuttavia, ordinarne il recupero.

Quest'ultimo, invero, secondo l'organo dell'Unione, risultava impossibile da calcolare e, quindi, da acquisire, a causa della scarsità delle informazioni contenute nei dati catastali e nei dati delle banche fiscali. La Commissione, inoltre, sempre nella stessa decisione, aveva affermato che l'esenzione fiscale prevista dal nuovo regime tributario che istituiva l'IMU al posto dell'ICI, applicabile in Italia dal 1° gennaio 2012, diversamente dall'ultima

---

<sup>3</sup> L'esenzione dell'imposta produrrebbe, infatti, un vantaggio in favore del beneficiario alleviando gli oneri del suo bilancio. Per di più, la rinuncia al gettito di natura fiscale per la parte corrispondente alla cancellazione del tributo viene considerata come «consumo» di risorse statali sotto forma di spese fiscali (cioè un'imposta negativa o una spesa mediante imposta), ovvero un onere per lo Stato.

<sup>4</sup> Decisione 2013/284/UE della Commissione, del 19 dicembre 2012, relativa all'aiuto di Stato S.A. 20829 [C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)], “Regime riguardante l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione”.

Aiuti o privilegi? Le agevolazioni fiscali alle scuole paritarie a carattere religioso dinanzi al giudice europeo

imposta menzionata, non costituiva aiuto di Stato, data la modifica più stringente delle condizioni per godere del regime di favore<sup>5</sup>.

La scuola Montessori e il signor Ferracci, ritenendosi lesi da tale ultimo provvedimento (che, di fatto, non aveva eliminato le conseguenze di una disposizione interna dichiarata contraria al diritto dell'Unione europea e non aveva stabilito l'illegittimità dell'esenzione IMU secondo la richiesta dei denunciati), avevano chiesto al Tribunale di annullare la decisione *de qua*, contestando, in particolare, la posizione di svantaggio concorrenziale rispetto agli enti ecclesiastici situati nelle immediate vicinanze, i quali esercitando attività simili, avevano beneficiato e continuavano a beneficiare del beneficio fiscale.

Il Tribunale U.E.<sup>6</sup>, in seguito, con sentenza del 15 settembre 2016, pur dichiarando i ricorsi ricevibili, aveva respinto nel merito il ricorso della scuola Montessori e del signor Ferracci, dichiarando legittimo quanto deciso dalla Commissione, con la conseguenza che l'istituto scolastico e la

---

<sup>5</sup> L'articolo 7 del d. l. n. 203 del 2005, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 248/2005, al c. 2 bis recitava: «l'esenzione disposta dall'articolo 7, c. 1, lett. i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano *esclusivamente* natura commerciale», mentre l'esenzione dall'IMU, l'imposta che ha sostituito l'ICI dal 2012, è attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente due requisiti: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo. Gli immobili gravati dal tributo, devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e ivi svolgano, effettivamente con «modalità non commerciali», attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e quelle di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana).

<sup>6</sup> Sentenze del Tribunale del 15 settembre 2016, *Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione* (T-220/13), e *Ferracci/Commissione* (T-219/13).

Commissione, ritenendo disattese le loro richieste (ciascuna per una motivazione diversa), decidevano di continuare il contenzioso, chiedendo alla Corte di Giustizia di annullare la decisione di primo grado.

La Commissione considerava il ricorso irricevibile in quanto i soggetti in questione venivano qualificati «non individualmente» interessati dalla decisione sul regime di aiuti in parola e, dunque, privi di legittimazione ad agire in giudizio per il suo annullamento; la ricorrente privata, dal canto suo, obiettava la reale esistenza di un'impossibilità assoluta di recupero da parte dello Stato italiano delle somme non pagate per l'ICI, chiedendo, inoltre, che venissero dichiarate illegittime anche le esenzioni fiscali vigenti nel regime dell'IMU.

## **2. Attività economiche ed uso degli immobili.**

Si giunge così alla sentenza del 6 novembre 2018 (cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, *Scuola Elementare Maria Montessori/ Commissione*) attraverso la quale la Corte di Giustizia UE (Grande Sezione) ha emesso la sua decisione su tale annosa questione, accogliendo in parte l'impugnazione della scuola Montessori s.r.l. di Roma avverso la decisione del Tribunale U.E. del 15 settembre 2016 con numerose possibilità di riflessioni.

Occorre ricordare che il tema delle agevolazioni fiscali che gli Stati possono riservare a enti titolari, a vario titolo, di determinate attività di

Aiuti o privilegi? Le agevolazioni fiscali alle scuole paritarie a carattere religioso dinanzi al giudice europeo

interesse sociale (nello specifico quelle relative agli enti ecclesiastici)<sup>7</sup>, nella quale rientrano a pieno titolo le esenzioni di tributi comprese nella disciplina dell'art. 107, §1 TFEU<sup>8</sup>, è da tempo al centro di un acceso discussione circa la sua compatibilità con il diritto sovranazionale e, in particolar modo, con quello relativo alla disciplina della concorrenza applicabile agli Stati.

In Italia, in particolare, il dibattito sulle esenzioni fiscali è diventato più acceso a partire dal 1992 (ma il tema degli oneri a carico dello Stato che sostiene le scuole private, è ancora più risalente), data di introduzione dell'ICI quale imposta gravante sul patrimonio immobiliare<sup>9</sup>, che ha

---

<sup>7</sup> La circolare ministeriale n. 124/E del 1998 stabilisce che gli enti ecclesiastici appartengono alla categoria degli enti non commerciali. Sulla non commercialità degli enti ecclesiastici riconosciuti, v. tra gli altri, G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, Milano, 2008, 131 ss.; P. RONZANI, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, Padova, 2000, 213 ss.; C. SACCHETTO, *La tassazione internazionale degli enti non commerciali*, in *Rass. trib.*, 2012, 565 ss.

<sup>8</sup> Gli aiuti di Stato, come da giurisprudenza consolidata e da prassi della Commissione, sussistono qualora vi sia un intervento dello Stato anche effettuato per il tramite di risorse statali e si riscontri un vantaggio selettivo in favore del beneficiario che determini l'incidenza sugli scambi fra gli Stati membri e falsi o minacci di falsare la concorrenza. V., almeno, T. BALLARINO, L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997, 24 ss.; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Padova, 1997, 83 ss.; C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000, 21 ss.; G. LUCHENA, *Aiuti pubblici e vincoli comunitari*, Bari, 2006, 17 ss.; B. LUBRANO, *Le sovvenzioni nel diritto amministrativo. Profili teorici ed evoluzione storica nel contesto del diritto europeo*, Torino, 2008, 11 ss.; G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010, 5 ss.; C. SCHEPISI (a cura di), *La "modernizzazione" della disciplina sugli aiuti di Stato*, Torino, 2011, 3 ss.; G. LUCHENA, *Le incentivazioni economiche alle imprese tra politiche statali e decisioni comunitarie*, Bari, 2012, 15; E. TRIGGLIANI, *Aiuti di Stato (dir. Un. Eur.)*, in *Enc. Dir. - Annali*, VI, Milano, 2013, 19 ss.; C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012, 10 ss.; G. LUCHENA, *Gli aiuti di Stato e il consolidamento della governance duale nella crisi economica: elementi di innovazione e di continuità*, in *Studi sull'Integrazione Europea*, 2, 2015, 227 ss.; C. E. BALDI, *La disciplina degli aiuti di Stato*, Santarcangelo di Romagna, 2017, 10 ss.

<sup>9</sup> G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Milano, 2002, 10 ss.; A. GUARINO, *L'ICI e gli immobili religiosi*, in *Diritto e*

generato accese polemiche soprattutto sulle esenzioni agli immobili di proprietà della Chiesa usati a fini non commerciali.

Alla luce della normativa prevista nel d.lgs. n. 504 del 1992, rimasta in vigore fino al 2011, difatti, gli immobili di cui sopra, al fine di poter usufruire dell'esenzione dall'imposta, dovevano possedere contemporaneamente due requisiti, cioè la qualifica di ente *no profit* ed essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività enumerate nell'art. 7, c. 1, lett. *z*) del medesimo decreto (ovvero attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di culto).

La stessa disposizione, poi, in seguito ad una modifica del 2006, specificava che l'esenzione si poteva applicare alle attività indicate nella lettera di cui sopra purché non avessero «esclusivamente natura commerciale». Tale ultima locuzione ha provocato margini di incertezza circa la sua legittimità e, soprattutto, riguardo la sua compatibilità con il diritto dell'Unione, tanto che il legislatore con la soppressione dell'ICI e l'introduzione dell'Imposta municipale propria (IMU) nel 2012, lasciando i casi di esenzione sostanzialmente invariati rispetto alla precedente normativa, ha precisato la natura delle attività, prevedendo nelle nuove

---

*religioni*, n. 1/2006, 283 ss.; S. CARMIGNANI CARIDI, *Il regime tributario dell'ente ecclesiastico*, in JUAN IGNACIO ARRIETA (a cura di), *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato. Studi sull'Istruzione della CEDI in materia amministrativa*, Venezia, 2007, 222 ss.; F. BALSAMO, *L'esenzione dell'Ici a favore degli enti ecclesiastici tra fiscalità di vantaggio e tutela comunitaria della concorrenza*, in *Diritto e Religioni*, n. 1/2011, 67 ss.; C. SACCHETTO, *La tassazione internazionale degli enti non commerciali*, in *Rass. trib.*, 2012, 565 ss.; A. CARMENI, *Le agevolazioni tributarie per gli Enti ecclesiastici*, in *Dir. ed economia assicur.*, n. 4/2012, 527 ss.; A. PALMA, *Ici, imu ed aiuti di Stato: la tassazione degli enti ecclesiastici alla luce della recente normativa e giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *www.salvisjuribus.it*, 2019, 2 ss.

Aiuti o privilegi? Le agevolazioni fiscali alle scuole paritarie a carattere religioso dinanzi al giudice europeo

disposizioni che l'esenzione agli immobili posseduti e utilizzati dagli enti *no profit* per lo svolgimento di una delle attività previste, poteva essere concessa solo se queste ultime fossero svolte con «modalità non commerciali»<sup>10</sup>.

La modifica delle condizioni di esenzione dal tributo, quindi, implicando una misura più restrittiva rispetto a quanto previsto per l'imposta precedente al 2006 (giudicata dalla Commissione europea, come già rilevato, illegittima) ha avuto il pregio di rispettare i principi eurounitari sulla concorrenza e, di conseguenza, di conformarsi alle norme sugli aiuti di Stato.

La sentenza emanata dalla Corte di Giustizia nel 2018, si inserisce nella scia delle precedenti pronunce relative al tema degli aiuti di Stato agli enti non commerciali<sup>11</sup>, presentando, tuttavia, novità di un certo interesse che

---

<sup>10</sup> L'art. 91-bis del d.l. 24/01/2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla l. 24/03/2012, n. 27 (rubricato "Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali") al c. 1, prevede una modifica dell'art. 7, c. 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992, sancendo che «sono esenti dall'imposta: i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87 (ora 73), c. 1, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222». Sul tema, G. SELICATO, *L'imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi*, in *www.federalismi.it*, n. 2/2012; L. SIMONELLI, P. CLEMENTI, *L'Imu e gli enti non profit*, in *Enti non profit*, n. 5/2012, 77 ss.; L. AMORETTI, *Esenzione IMU enti ecclesiastici: privilegio o diritto accordato per un fine di particolare rilevanza sociale?* in *www.iltributario.it*, settembre 2017.

<sup>11</sup> G. LUCHENA, *Le esenzioni fiscali alla Chiesa cattolica sono compatibili con il diritto dell'UE? Brevi considerazioni a margine di una recente sentenza della Corte di giustizia UE*, in *Diritto e religioni*, n. 1/2018, 199 ss., ma anche, R. PALLADINO, *L'operatività del divieto di aiuti di Stato in ipotesi di esenzioni fiscali a beneficio degli enti ecclesiastici: la sentenza della Corte di giustizia Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe*, in *www.eurojus.it*, 8 agosto 2017.

meritano di essere evidenziate perché aggiungono un altro tassello al mosaico dell'annosa questione (non immune da valutazioni scaturenti da diversi orientamenti politici). La Corte UE, nel caso di specie, ha avuto, per di più, modo di pronunciarsi sia su un'importante questione procedurale sia nel merito della questione.

Innanzitutto, l'organo di Giustizia dell'UE, per la prima volta, ha escluso ogni dubbio in ordine alla sussistenza delle condizioni per la legittimazione ad agire di privati che sono posti in una situazione concorrenziale sfavorevole e falsata<sup>12</sup> (nel caso di specie, i ricorrenti erano, come già evidenziato, situati nell'immediata vicinanza di enti ecclesiastici esercitanti attività analoghe), rispetto ai beneficiari di un regime di aiuti di Stato.

I Giudici del Lussemburgo, dunque, dichiarando legittima la ricevibilità dei ricorsi diretti proposti dai privati di cui sopra contro una decisione della Commissione, hanno richiamato l'ultima frase dell'art. 263, §4 del TFEU, secondo la sua più recente formulazione<sup>13</sup>, il quale dispone la possibilità per qualsiasi persona fisica e giuridica di effettuare un ricorso contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano

---

<sup>12</sup> Punto n. 50.

<sup>13</sup> Sull'art. 263, §4, v., fra gli altri, S. CARBONE, *Le procedure innanzi alla Corte di giustizia a tutela delle situazioni giuridiche individuali dopo il Trattato di Lisbona*, in *Studi sull'integrazione europea*, Bari, 2008, 239 ss.; D. DOMENICUCCI, I. TACCANI, *Art. 263 TFEU*, in C. CURTI GIALDINO (a cura di), *Codice dell'Unione europea operativo*, Napoli, 2012, 1845 ss.; A.M. ROMITO, *Il ricorso per annullamento ed i limiti alla tutela dei ricorrenti non privilegiati*, in *Studi sull'integrazione europea*, 2013, 525 ss.; M.E. BARTOLONI, *La nozione di «atto regolamentare» nell'interpretazione offerta dalla Corte di giustizia dell'Unione europea e i suoi riflessi sul ricorso individuale di invalidità*, in *Diritti umani e diritto internazionale*, 2014, 249 ss.; G. VITALE, *La nozione di «atto regolamentare» nella sentenza Montessori: legittimazione attiva dei singoli e gerarchia delle fonti*, in *www.dirittounioneuropea.eu*, 2019.

Aiuti o privilegi? Le agevolazioni fiscali alle scuole paritarie a carattere religioso dinanzi al giudice europeo

alcuna misura d'esecuzione. Nel caso di specie la Corte, facendo riferimento all'interpretazione teleologica della disposizione in parola, confermata anche dalla giurisprudenza U.E. avviata con il caso *Inuit Tapiriit Kanatami*<sup>14</sup>, ha chiarito la natura della decisione della Commissione, sostenendo che essa rientra nella fattispecie prevista dall'art. 263 §4 del TFU perché integra gli estremi di un «atto regolamentare»<sup>15</sup>.

Essa, infatti, secondo i Giudici U.E. è un atto non legislativo di portata generale<sup>16</sup>, non comportante alcuna misura d'esecuzione, che riguarda direttamente la Scuola Montessori. L'organo di giustizia dell'Unione ha evidenziato, inoltre, che la disposizione del TFU da ultima richiamata, è senz'altro rilevante poiché si rende funzionale all'estensione della tutela dei diritti individuali, ampliando la possibilità per le persone fisiche e giuridiche di esperire ricorsi contro gli atti dell'Unione presuntivamente illegittimi.

La Corte, per di più, ha anche sottolineato che tale disposizione sarebbe stata prevista dagli estensori del Trattato di Lisbona con la finalità non solo

---

<sup>14</sup> Ordinanza del Tribunale 6 settembre 2011, causa T-18/10, *Inuit Tapiriit Kanatami* e sentenza della Corte (Grande Sezione), 3 ottobre 2013 causa C-583/11 P, *Inuit Tapiriit Kanatami*.

<sup>15</sup> In particolare, per la Corte, gli «atti regolamentari generali» vanno intesi come qualsivoglia atto a portata generale, purché adottato a mezzo di una procedura non legislativa. La nuova formulazione dell'art. 263, §4, del TFU non contiene, quindi, «alcuna indicazione del fatto che tale riferimento riguarderebbe solo taluni tipi o sottocategorie di questi atti» (punto 25 della sentenza in commento), confermando nella forma e nella sostanza la tradizionale posizione assunta dai giudici dell'Unione sul significato da attribuire all'espressione «atto regolamentare».

<sup>16</sup> La Corte sostiene, contrariamente a quanto deciso dal Tribunale, che esistono atti non legislativi di portata generale, in questo senso, G. VITALE, *op. cit.*, 3 ss.; L. CALZOLARI, *La nozione di "atti regolamentari" ex art. 263 co. 4 TFUE nelle prime sentenze del Tribunale dell'Unione europea*, in *Dir. un. eur.*, 2012, 523 ss.

di accrescere le possibilità di ricorsi individuali diretti, ma anche per valorizzare le potenzialità applicative dell'art. 19, §1, c. 2, TUE, relativo alla tutela giurisdizionale offerta dai giudici nazionali per i casi ricadenti nel campo di applicazione del diritto dell'Unione.

Sul piano del merito, poi, l'organo di giustizia U.E., attraverso la sentenza in oggetto, ha potuto aggiungere un altro tassello alla vicenda degli aiuti di Stato concessi alla categoria degli enti non commerciali (tra i quali anche gli enti ecclesiastici)<sup>17</sup>, apportando maggiori chiarimenti alla complessa disciplina della compatibilità delle esenzioni tributarie previste dal diritto italiano con la normativa U.E. sulla concorrenza. Relativamente a tale materia, la nozione di impresa comprende qualsiasi entità che eserciti un'attività economica a prescindere dallo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento<sup>18</sup>: ciò ha consentito ai giudici UE di evidenziare come le norme sugli aiuti di Stato vadano applicate agli enti commerciali, e pure a quelli non commerciali (religiosi o *no profit* destinatari di un intervento pubblico indirizzato a sostenere finalità sociali o attività di interesse sociale) nel momento in cui esercitano un'attività qualificabile come economica in quanto, in tal caso si pongono comunque in concorrenza con soggetti che svolgono attività con finalità di lucro<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Circolare ministeriale n. 124/E del 1998 emanata dal Ministero delle finanze, Dip. entrate aff. giuridici, serv. VI.

<sup>18</sup> G. LUCHENA, *Le esenzioni fiscali alla Chiesa cattolica sono compatibili con il diritto dell'UE? Brevi considerazioni a margine di una recente sentenza della Corte di giustizia UE*, cit., 200.

<sup>19</sup> R. PIANESE, *Esenzioni fiscali concesse alla Chiesa*, in *Innovazione e Diritto*, 2010, 177, rileva che «l'ordinamento europeo riconosce la sovranità anche fiscale degli Stati membri dell'Unione Europea, disinteressandosi, però, del trattamento tributario degli enti ecclesiastici», il quale assume rilevanza per il diritto dell'Unione esclusivamente a fronte di squilibri competitivi e quando deforma le condizioni di concorrenza.

Date queste premesse, la Corte ha rimarcato come solo quando l'attività dell'ente non presenti carattere economico, può ragionevolmente negarsi la qualificazione di impresa con la conseguenza che eventuali aiuti di Stato concessi all'ente possono considerarsi compatibili con il mercato interno. Tutto ciò perché al diritto dell'Unione non interessano le cause o le finalità degli aiuti di Stato, ma gli effetti che essi producono. L'esenzione fiscale, infatti, temperando gli oneri del suo bilancio, produce, comunque, un vantaggio in favore del beneficiario che è da considerare ingiustificato e idoneo a falsare la concorrenza quando si è in presenza di attività economiche.

Per tale motivo, è necessario svolgere un accurato esame del tipo di attività esercitata<sup>20</sup> dall'ente *no profit* proprio al fine di testarne l'effettiva compatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato. «La distinzione fra attività economiche e non economiche ha quale suo presupposto una scelta di carattere politico, non è ritenuto *funzionale*, in particolare ai fini dell'art. 107, n. 1, TFEU, redigere un elenco che possa contenere tutte le possibili attività qualificabili come di natura economica»<sup>21</sup>. Tale circostanza può, infatti, comportare un diverso regime fiscale per ciascuna attività esercitata da uno stesso soggetto come accade per gli enti ecclesiastici. Non è raro, invero, che questi ultimi, negli immobili in loro possesso, svolgano spesso diverse attività, tra le quali può accadere che ve ne siano alcune di natura non commerciale e altre di natura commerciale attraverso

---

<sup>21</sup> Cfr. G. LUCHENA, *op. ult. cit.*, 201.

le quali si può trarre un profitto<sup>22</sup> (si pensi appunto alle attività scolastiche o alberghiere fornite in forma organizzata verso corrispettivi).

L'art. 107 TFU, §1, disponendo che «salvo deroghe contemplate dai Trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza» rende, infatti, necessario verificare, di volta in volta, se la misura agevolativa possa essere considerata ragionevole secondo una logica di sviluppo del sistema economico nel suo complesso, oppure se quest'ultima sia contraria rispetto a quello stesso sistema in quanto diretta ad avvantaggiare alcuni soggetti del mercato a scapito di altri.

Tale interpretazione della normativa U.E., che per altro la Corte di Giustizia aveva già rilevato nella sua passata giurisprudenza<sup>23</sup>, costituisce il presupposto, a giudizio della stessa, dell'illegittimità dell'esenzione dall'ICI applicata in Italia agli enti *no profit* svolgenti attività commerciali (pure se, nel caso di specie, le medesime attività sono comprese fra quelle ricadenti nei casi di esenzione contenuta nella legge italiana) in quanto, attraverso lo

---

<sup>22</sup> La Corte UE ha definito attività economica «qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato» a prescindere dallo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento di chi la compie. A tal proposito, Sentenza della Corte del 16 giugno 1987, causa C-118/85, *Commissione/Repubblica Italiana*, punto 7; Sentenza della Corte del 18 giugno 1998, causa C-35/96, *Commissione/Repubblica italiana*, punto 36; Sentenza della Corte del 12 settembre 2000, cause riunite C-180/98 e C-184/98, *Pavlov e altri/Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten*, punto 75.

<sup>23</sup> Per es., fra le altre la recente Sentenza della Corte UE del 27 giugno 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe*, causa C-74-16 (su cui v. *infra*).

Aiuti o privilegi? Le agevolazioni fiscali alle scuole paritarie a carattere religioso dinanzi al giudice europeo

sgravio del tributo si introduce un evidente vantaggio finanziario nei confronti dei soggetti su richiamati, falsando il mercato.

La Corte, così, nella pronuncia in esame hanno annullato la sentenza del Tribunale nella parte in cui esso ha convalidato la decisione della Commissione che, pur rilevando la non conformità al Trattato dell'esenzione fiscale relativa all'ICI, non ha ordinato il recupero delle somme non versate dagli enti *no profit* perché, secondo il diritto dell'U.E., l'adozione dell'ordine di recupero di un aiuto non conforme al Trattato è la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalità. Alla Commissione è consentito di non ordinare il recupero dell'aiuto illegale solo eccezionalmente e cioè solo qualora ciò sia in contrasto con il principio generale secondo cui «*ad impossibilia nemo tenetur*»<sup>24</sup>.

Per di più, essi hanno evidenziato che il recupero di aiuti di Stato non dovuti può essere ritenuto impossibile da realizzare, in maniera obiettiva e assoluta, solo qualora la Commissione accerti, dopo un esame attento e scrupoloso, che si siano verificate due condizioni: da un lato, l'effettiva esistenza delle difficoltà addotte dallo Stato membro interessato e, dall'altro, l'assenza di modalità alternative di recupero. Condizioni che nel *caso de quo*, a detta della Corte, non sono state adeguatamente dimostrate. La Commissione, infatti, non poteva rilevare l'impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti illegali solo adducendo che non si riusciva a ottenere le informazioni necessarie per il recupero di tali aiuti utilizzando le banche dati catastali e fiscali italiane perché aveva l'obbligo di dimostrare che non

---

<sup>24</sup> Art. 14, §1, seconda frase, del regolamento n. 659/1999.

esistevano altri sistemi per reperire tali dati. La complessità della ricerca, invero, costituisce unicamente una mera «difficoltà interna» all'Italia, «esclusivamente ad essa imputabile»<sup>25</sup> e di certo non idonea a giustificare l'emanazione di una decisione di non recupero dei tributi dovuti ai Comuni. Per i Giudici del Lussemburgo, invece, la Commissione avrebbe dovuto, per emanare la decisione di cui sopra, effettuare un'analisi minuziosa e scrupolosa della situazione ed esaminare, oltre alle banche dati, anche l'esistenza di un qualsiasi ulteriore modo capace di consentire un recupero, anche parziale, di tali aiuti perché, solo dopo aver effettuato una simile indagine, sarebbe stato possibile fornire la dimostrazione certa dell'impossibilità assoluta di restituzione dell'ICI dovuta e non versata.

Per la Corte, lo Stato membro e la Commissione, trovandosi in una siffatta circostanza, d'altra parte in forza del principio di leale cooperazione, hanno il dovere di collaborare secondo buona fede per cercare di superare tutte le difficoltà<sup>26</sup> che si frappongono all'accertamento delle somme da restituire, indagando, scrupolosamente e con tutti i mezzi possibili, un'eventuale opportunità, pure parziale, di recupero dell'aiuto illegittimo, secondo quanto stabilito dall'articolo 14, §1, prima frase, del regolamento n. 659/1999. Quest'ultima disposizione, infatti, nell'ipotesi di decisioni attestanti l'illegalità degli aiuti, prevede come regola generale che la Commissione emani una decisione che imponga allo Stato membro di

---

<sup>25</sup> Punto n. 95.

<sup>26</sup> Punto n. 90.

Aiuti o privilegi? Le agevolazioni fiscali alle scuole paritarie a carattere religioso dinanzi al giudice europeo

adottare tutte le misure necessarie per recuperare le somme non versate da chi invece era tenuto a farlo.

A giudizio della Corte, poi, la condizione relativa all'esistenza di un'impossibilità assoluta di recupero dell'aiuto contrario alla normativa unitaria non è neanche soddisfatta quando lo Stato membro interessato si limiti a comunicare alla Commissione l'esistenza di difficoltà interne, di natura giuridica, politica o pratica e imputabili alle azioni o alle omissioni delle autorità nazionali al fine di eseguire la decisione in questione; ciò perché il Paese interessato, intraprendendo concrete iniziative anche presso gli enti e le imprese interessate, deve impegnarsi a superare tutte gli eventuali impedimenti<sup>27</sup>, proponendo all'organo dell'Unione, ogni possibile misura idonea al recupero dell'aiuto illegittimo.

Nel caso in oggetto, quindi, la Commissione ha commesso senz'altro un errore, deducendo con troppa leggerezza l'esistenza di un'impossibilità assoluta nel recupero degli aiuti illegali in questione. Per questi motivi, la Corte di Giustizia, rilevando l'errore di diritto del Tribunale nella parte in cui ha dichiarato congrui i motivi sostenuti dalla Commissione a sostegno dell'impossibilità di ordinare la restituzione delle somme relative all'esenzione dall'ICI (attinente agli anni 2006-2011), ha annullato la sentenza di primo grado relativamente a tale punto, dichiarando nulla di conseguenza anche la decisione di tale istituzione dell'Unione europea.

Al contrario, la Corte ritiene che il Tribunale non abbia commesso errori di diritto nella parte in cui ha dichiarato che l'esenzione dall'IMU (la quale,

---

<sup>27</sup> Punto n. 91.

per legge è prevista solo per attività fornite a titolo gratuito o dietro pagamento di un importo simbolico) non può essere considerata contraria alla disciplina sugli aiuti di Stato.

La Corte UE, in definitiva, anche in questo caso, sembra non discostarsi da sue precedenti pronunce nelle quali ha stabilito che le esenzioni fiscali in materia immobiliare possono costituire aiuti di Stato vietati se e nei limiti in cui le attività svolte nei locali in questione siano attività economiche. In altre parole, anche se l'art. 17 TFUE impone all'Unione europea di rispettare e non pregiudicare lo *status* delle Chiese nei singoli Stati membri, una disposizione che attribuisca agli enti ecclesiastici esenzioni fiscali in deroga, non può contravvenire ai principi del diritto UE, soprattutto, quando si tratta di applicare le norme che fanno riferimento ad attività d'impresa e al principio della libera concorrenza<sup>28</sup>.

### **3. Un nuovo capitolo.**

La sentenza Corte UE del 6 novembre 2018, in realtà, sembra non mettere la parola fine alla vicenda delle esenzioni tributarie nei confronti degli enti non commerciali e, quindi, anche degli enti ecclesiastici, ma, al contrario, pare aprire un nuovo capitolo sulla questione poiché la Commissione dovrà dare seguito alla sentenza, emanando una nuova decisione nella

---

<sup>28</sup> Sull'argomento, M. MICCINESI, *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose*, in *www.statoechiese.it*, novembre 2010.

Aiuti o privilegi? Le agevolazioni fiscali alle scuole paritarie a carattere religioso dinanzi al giudice europeo

quale è tenuta a valutare, questa volta con più accuratezza, le modalità di recupero delle imposte non riscosse.

Essa, in definitiva dovrà emanare una nuova decisione esaminando, insieme allo Stato italiano, i modi possibili per riuscire ad ottenere il rimborso delle imposte non riscosse dal 2006, anno in cui è stata emanata la disposizione contraria alla disciplina sugli aiuti di Stato per le attività di natura commerciale degli enti ecclesiastici, fino al 2012, anno di entrata in vigore dell'IMU in sostituzione dell'ICI.

L'Italia da parte sua dovrà cercare (anche in collaborazione con i Comuni) di individuare un meccanismo capace di raccogliere tutte le informazioni necessarie per stabilire l'entità degli importi illegittimamente non versati e magari emanare una norma attuativa che individui, ove possibile, il percorso di recupero delle somme.

Sul piano della responsabilità statale, ove il nostro Paese non si attivasse in questo senso, la Commissione potrebbe deferire lo Stato italiano alla Corte di giustizia per mancato adempimento dell'obbligo di recupero attivando di conseguenza una procedura d'infrazione.

La procedura di infrazione non appare del tutto scontata e anzi si presenta come piuttosto incerta. Potrebbero verificarsi, infatti due ipotesi che potrebbero favorire la non attivazione della procedura.

Potrebbe accadere, per esempio, che l'Italia, riuscendo a dimostrare l'effettiva assenza di una modalità alternativa per il recupero del tributo, possa chiedere legittimamente l'applicazione del principio generale sulla

non obbligatorietà ad adempiere una prestazione impossibile<sup>29</sup> arrestando il procedimento volto a sanzionare il nostro Paese<sup>30</sup>.

D'altra parte, in ipotesi, l'Italia potrebbe invocare un'eventuale prescrizione dell'ICI. Una simile possibilità, comunque, di fatto, vulnererebbe il principio della primazia del diritto dell'Unione su quello interno anche in considerazione del fatto che la sentenza in oggetto sarebbe, in questo caso, da considerare *inutiliter data*.

Ad onor del vero, verificare la tesi di una possibile avvenuta prescrizione presenta non poche difficoltà anche perché, per accertare che sia effettivamente trascorso il tempo necessario affinché essa possa essere invocata, sarà necessario constatare, caso per caso, se e quando si sono verificate eventuali interruzioni dei termini di decorrenza. A tal proposito, pare opportuno ricordare che diversi Comuni, negli anni scorsi, hanno richiesto formalmente agli enti *no profit* (soprattutto agli enti ecclesiastici) svolgenti attività commerciali, la restituzione dell'ICI secondo quanto stabilito dalla giurisprudenza nazionale e, in particolare, in esecuzione delle sentenze della Corte di Cassazione scaturite dai molteplici ricorsi sollevati dai destinatari del tributo<sup>31</sup>. Numerosi soggetti interessati alla procedura di

---

<sup>29</sup> A. PALMA, *op. cit.*, p. 22.

<sup>30</sup> F. FARRI, *Dalla Corte di Giustizia UE. nessuna novità sostanziale in tema di esenzione ICI per gli enti non commerciali*, in [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it), novembre 2018, 3, propende per la possibilità che la nuova istruttoria della Commissione non porti a risultati diversi da quelli già raggiunti.

<sup>31</sup> Si v., tra le tante sentenze della Corte di Cassazione, sent. nn. 4573, 4642, 4644, 4645 del 2004; sent. n. 20776 del 2005; n. 23703 del 2007; sent. n. 5485 del 2008; sentt. nn. 24500 e 26657 del 2009; sentt. nn. 16728 e 5306 del 2010; sent. n. 23314 del 2011; sent. n. 14225 del 2015 e sent. n. 14226 del 2015 che hanno accolto i ricorsi dei Comuni in

Aiuti o privilegi? Le agevolazioni fiscali alle scuole paritarie a carattere religioso dinanzi al giudice europeo

accertamento hanno presentato ricorso dinanzi al giudice tributario, il quale in recenti pronunce sembra ignorare la giurisprudenza UE: ed è per tale ragione che, verosimilmente, la parola fine al capitolo alla questione delle esenzioni fiscali alle scuole paritarie confessionali non è stata ancora scritta.

---

merito alla restituzione dell'ICI non pagata dagli enti *no profit* svolgenti anche attività commerciali.