



diritto & religioni

Semestrale
Anno XV - n. 1-2020
gennaio-giugno

ISSN 1970-5301

29



**LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE**

Diritto e Religioni

Semestrale
Anno XV – n. 1-2020
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttori
Mario Tedeschi – Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Albisetti, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, R. Coppola, G. Dalla Torre del Tempio di Sanguinetto, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, A. Fuccillo, M. Jasonni, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, G.B. Varnier, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

Antropologia culturale

Diritto canonico

Diritti confessionali

Diritto ecclesiastico

Diritto vaticano

Sociologia delle religioni e teologia

Storia delle istituzioni religiose

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci

A. Bettetini, G. Lo Castro

L. Caprara, V. Fronzoni,

A. Vincenzo

M. Jasonni

G.B. Varnier

G. Dalla Torre

M. Pascali

R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

Giurisprudenza e legislazione amministrativa

Giurisprudenza e legislazione canonica e vaticana

Giurisprudenza e legislazione civile

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale
e comunitaria*

Giurisprudenza e legislazione internazionale

Giurisprudenza e legislazione penale

Giurisprudenza e legislazione tributaria

RESPONSABILI

G. Bianco, R. Rolli,

F. Balsamo, C. Gagliardi

M. Carni, M. Ferrante, P. Stefani

L. Barbieri, Raffaele Santoro,

Roberta Santoro

G. Chiara, R. Pascali, C.M. Pettinato

S. Testa Bappenheim

V. Maiello

A. Guarino, F. Vecchi

Parte III

SETTORI

*Lettere, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche*

RESPONSABILI

M. Tedeschi

AREA DIGITALE

F. Balsamo, A. Borghi, C. Gagliardi

Comitato dei referees

Prof. Angelo Abignente – Prof. Andrea Bettetini – Prof.ssa Geraldina Boni – Prof. Salvatore Bordonali – Prof. Mario Caterini – Prof. Antonio Giuseppe Maria Chizzoniti – Prof. Orazio Condorelli – Prof. Pierluigi Consorti – Prof. Raffaele Coppola – Prof. Giuseppe D’Angelo – Prof. Carlo De Angelo – Prof. Pasquale De Sena – Prof. Saverio Di Bella – Prof. Francesco Di Donato – Prof. Olivier Echappè – Prof. Nicola Fiorita – Prof. Antonio Fuccillo – Prof.ssa Chiara Ghedini – Prof. Federico Aznar Gil – Prof. Ivàn Ibàn – Prof. Pietro Lo Iacono – Prof. Carlo Longobardo – Prof. Dario Luongo – Prof. Ferdinando Menga – Prof.ssa Chiara Minelli – Prof. Agustin Motilla – Prof. Vincenzo Pacillo – Prof. Salvatore Prisco – Prof. Federico Maria Putaturo Donati – Prof. Francesco Rossi – Prof.ssa Annamaria Salomone – Prof. Pier Francesco Savona – Prof. Lorenzo Sinisi – Prof. Patrick Valdrini – Prof. Gian Battista Varnier – Prof.ssa Carmela Ventrella – Prof. Marco Ventura – Prof.ssa Ilaria Zuanazzi.

Direzione:

Cosenza 87100 – Luigi Pellegrini Editore
Via Camposano, 41 (ex via De Rada)
Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli 80133- Piazza Municipio, 4
Tel. 081 5510187 – 80133 Napoli
E-mail: dirittoereligioni@libero.it

Redazione:

Cosenza 87100 – Via Camposano, 41
Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli 80134 – Dipartimento di Giurisprudenza Università degli studi di Napoli Federico II
I Cattedra di diritto ecclesiastico
Via Porta di Massa, 32
Tel. 081 2534216/18

Abbonamento annuo 2 numeri:

per l'Italia, € 75,00

per l'estero, € 120,00

un fascicolo costa € 40,00

i fascicoli delle annate arretrate costano € 50,00

È possibile acquistare singoli articoli in formato pdf al costo di € 10,00 al seguente

link: www.pellegrinieditore.com/node/360

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:

Luigi Pellegrini Editore

Via De Rada, 67/c – 87100 Cosenza

Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672

E-mail: info@pellegrinieditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

– versamento su conto corrente postale n. 11747870

– bonifico bancario Iban IT 88R010308880000000381403 Monte dei Paschi di Siena

– assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.

– carta di credito sul sito www.pellegrinieditore.com/node/361

Gli abbonamenti decorrono dal gennaio di ciascun anno. Chi si abbona durante l'anno riceve i numeri arretrati. Gli abbonamenti non disdetti entro il 31 dicembre si intendono rinnovati per l'anno successivo. Decorso tale termine, si spediscono solo contro rimessa dell'importo.

Per cambio di indirizzo allegare alla comunicazione la targhetta-indirizzo dell'ultimo numero ricevuto.

Tutti i diritti di riproduzione e traduzione sono riservati.

La collaborazione è aperta a tutti gli studiosi, ma la Direzione si riserva a suo insindacabile giudizio la pubblicazione degli articoli inviati.

Gli autori degli articoli ammessi alla pubblicazione, non avranno diritto a compenso per la collaborazione. Possono ordinare estratti a pagamento.

Manoscritti e fotografie, anche se non pubblicati, non saranno restituiti.

Per ulteriori informazioni si consulti il link: <https://dirittoereligioni-it.webnode.it/>

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

Iscrizione R.O.C. N. 316 del 29/08/01

ISSN 1970-5301

Aiuti di stato ed esenzione dell'ICI sugli immobili utilizzati dagli enti ecclesiastici

State aid and ICI exemption on buildings used by ecclesiastical bodies

STEFANIA CAVALIERE

RIASSUNTO

Lo scritto commenta la sentenza della Corte di giustizia UE (Grande Sezione) del 6 novembre 2018 (cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione) relativa alla compatibilità della disciplina sugli aiuti di Stato con l'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) in riferimento agli immobili utilizzati dagli enti ecclesiastici. Con questa pronuncia la Corte di Giustizia conferma la sua precedente giurisprudenza e nello stesso tempo introduce novità di un certo rilievo che vengono evidenziate. L'organo di giustizia europeo, per la prima volta, si pronuncia sull'esistenza delle condizioni per la legittimazione ad agire di privati che sono posti in una situazione concorrenziale sfavorevole e falsata, rimarcando 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. La Corte, inoltre, specifica quali sono i requisiti che integrano un'impossibilità assoluta di recupero dell'aiuto concesso e contrario alla normativa unitaria.

PAROLE CHIAVE

Imu, ICI, enti ecclesiastici, esenzione

ABSTRACT

The paper comments on the judgment of the EU Court of Justice (Grand Section) of 6 November 2018 (cases joined from C-622/16 P to C-624/16 P, Maria Montessori Elementary School/Commission) relating to the compatibility of the aid regulation State with the exemption of the municipal property tax (ICI) in reference to the properties used by ecclesiastical entities. With these rulings, the Court of Justice confirms its previous jurisprudence and at the same time introduces novelties of a certain importance which are highlighted. The European Court of Justice, for the first time, pronounces on the existence of the conditions for the legitimation to act of private individuals who are placed in an unfavorable and distorted competitive situation, and only when the firm's activity does not present character economic, the qualification of an enterprise can reasonably

be denied with the consequence that any State aid granted to the firm can be considered compatible with the internal market. The Court also specifies what are the requirements that integrate an absolute impossibility of recovery of the aid granted and contrary to the unitary legislation.

KEY WORDS

Municipal property tax (ICI), IMU, ecclesiastical bodies

SOMMARIO: *1. Premessa – 2. La sentenza della Corte di giustizia UE (Grande Sezione) del 6 novembre 2018 (cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione) – 3. Le possibili implicazioni*

1. Premessa

La questione relativa alla compatibilità della disciplina sugli aiuti di Stato con l'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) in riferimento agli immobili utilizzati dagli enti ecclesiastici nasce nel 2006 anno in cui la scuola Montessori s.r.l. e il signor Pietro Ferracci, proprietario di un B&B, decisero di presentare denuncia alla Commissione europea. I due privati lamentavano che, sia la modifica legislativa dell'ambito di applicazione del regime nazionale relativo all'ICI adottata dalla Repubblica italiana (esenzione dall'imposta agli immobili di enti non commerciali che svolgevano «attività non esclusivamente commerciali»), sia l'articolo 149, c. 4, del Testo unico delle imposte sui redditi (sulla qualifica di ente non commerciale), davano 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 commerciali¹. A seguito di tali esposti, la Commissione europea nel 2013 aveva emanato una decisione² 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,

¹ 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.

² 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».

determinate attività commerciali, quali le attività scolastiche o alberghiere, aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno senza, tuttavia, ordinarne il recupero. Quest'ultimo, infatti, secondo l'organo esecutivo 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 imposta menzionata, non costituiva aiuto di Stato, data la modifica più stringente delle condizioni per godere del regime di favore³. La scuola Montessori e il signor Ferracci, sentendosi lesi da tale ultimo provvedimento (che, di fatto, non aveva eliminato le conseguenze di una disposizione interna dichiarata contraria al diritto unionale e neanche aveva affermato l'illegittimità dell'esenzione IMU secondo la richiesta dei denunciati), avevano chiesto al Tribunale dell'Unione europea di annullare quanto disposto dalla Commissione, contestando, in particolare, come la decisione di tale organo li aveva posti in una situazione di svantaggio concorrenziale rispetto agli enti ecclesiastici situati nelle immediate vicinanze, che esercitando attività simili, avevano beneficiato e continuavano a beneficiare delle sgravi fiscali. Il Tribunale U.E.⁴, 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 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 contestava la ricevibilità del ricorso dei due soggetti privati, ritenendoli «non individualmente» interessati dalla decisione sul regime di aiuti in parola e privi di legittimazione ad agire in giudizio per il suo

³ Come si specificherà meglio in seguito, 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).

⁴ Sentenze del Tribunale del 15 settembre 2016, *Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione* (T-220/13), e *Ferracci/Commissione* (T-219/13).

annullamento, mentre la ricorrente privata obiettava la reale esistenza di una 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.

Si arriva 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.

Al fine di meglio inquadrare il caso di specie occorre ricordare che il tema delle agevolazioni fiscali che gli Stati possono riservare ad enti titolari, a vario titolo, di determinate attività di interesse sociale (nello specifico quelle relative agli enti ecclesiastici)⁵, nella quale rientrano a pieno titolo le esenzioni di tributi comprese nella nozione dell'art. 107, par. 1, TFU⁶, è da tempo al centro di un acceso dibattito circa la compatibilità della legislazione fiscale nazionale con il diritto sovranazionale e, in particolar modo, con quello dell'Unione europea riguardante la normativa sugli aiuti di Stato.

In Italia, in particolare, il dibattito è diventato più acceso dal 1992, data di introduzione dell'ICI, tributo comunale, gravante sul patrimonio immobiliare⁷, che ha generato un'aspra polemica soprattutto sulle esenzioni per gli

⁵ Riguardo gli enti ecclesiastici riconosciuti la circolare ministeriale n. 124/E del 1998, dal punto di vista fiscale, prevede che essi appartengono alla categoria degli enti non commerciali. Sulla non commercialità degli enti ecclesiastici riconosciuti, tra gli altri, GIUSEPPE RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 131 ss.; PIERLUIGI RONZANI, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, Cedam, Padova, 2000, p. 213 ss.; CLAUDIO SACCHETTO, *La tassazione internazionale degli enti non commerciali*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 565 ss.

⁶ Sul tema, *ex multis*, CESARE PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Cedam, Padova, 2000, p. 21 ss.; GIOVANNI LUCHENA, *Aiuti pubblici e vincoli comunitari*, Cacucci, Bari, 2006; BENEDETTA LUBRANO, *Le sovvenzioni nel diritto amministrativo. Profili teorici ed evoluzione storica nel contesto del diritto europeo*, Giappichelli, Torino, 2008, p. 11 ss.; GIUSEPPE TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Cedam, Padova, 2010, p. 5 ss.; GIOVANNI LUCHENA, *Le incentivazioni economiche alle imprese tra politiche statali e decisioni comunitarie*, Cacucci, Bari, 2012; ENNIO TRIGGIANI, *Aiuti di Stato (dir. Un. Eur.)*, in *Enc. Dir. – Annali*, VI, Giuffrè, Milano, 2013, p. 19 ss.; GIOVANNI 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, p. 227 ss.

⁷ Per una ricostruzione delle esenzioni fiscali previste per gli enti ecclesiastici, GIUSEPPE RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Giuffrè, Milano, 2002, p. 10 ss.; ANTONIO GUARINO, *L'ICI e gli immobili religiosi*, in *Diritto e religioni*, 1, 2006, p. 283 ss.; SETTIMIO CARMIGNANI CARIDI, *Il regime tributario dell'ente ecclesiastico*, nel vol. JUAN IGNACIO ARRIETA, *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato. Studi sull'Istruzione della CEDI in materia amministrativa*, Marcianum Press, Venezia, 2007, p. 222 ss.; FABIO BALSAMO, *L'esenzione dell'Ici a favore degli enti ecclesiastici tra fiscalità di vantaggio e tutela comunitaria della concorrenza*, in *Diritto*

immobili di proprietà della Chiesa usati a fini non commerciali.

Per la 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, dovevano avere la qualifica di ente *no profit* e dovevano essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività enumerate nell'art. 7, c. 1, lett. i) 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 frase ha lasciato notevoli 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 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»⁸. 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.

e Religioni, 1, 2011, p. 67 ss.; AGOSTINO CARMENI, *Le agevolazioni tributarie per gli Enti ecclesiastici*, in *Dir. ed economia assicur.*, 4, 2012, p. 527 ss.; ALESSANDRO 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, p. 2 ss.

⁸ 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, GIANLUCA SELICATO, *L'imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi*, in *www.federalismi.it*, 2, 2012; LUCIANO SIMONELLI, PAOLO CLEMENTI, *L'Imu e gli enti non profit*, in *Enti non profit*, 5, 2012, p. 77 ss.; LUISA AMORETTI, *Esenzione IMU enti ecclesiastici: privilegio o diritto accordato per un fine di particolare rilevanza sociale?*, in *www.iltributario.it*, settembre 2017.

2. *La sentenza della Corte di giustizia (Grande Sezione) del 6 novembre 2018 (cause riunite da C-622/16 p a C-624/16 p, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione)*

La sentenza emanata dalla Corte di Giustizia nel 2018 si inserisce nella scia delle precedenti pronunce relative al tema sugli aiuti di Stato agli enti non commerciali⁹, presentando, tuttavia, novità di un certo rilievo che meritano di essere evidenziate perché inseriscono un altro tassello nel mosaico dell'annosa questione. La Corte di Giustizia, nel caso di specie, ha avuto modo di esprimersi, sia su un'importante questione procedurale, sia nel merito della questione.

Innanzitutto, l'organo di giustizia europeo, per la prima volta, si è pronunciato, in maniera da escludere ogni dubbio, sull'esistenza delle condizioni per la legittimazione ad agire di privati che sono posti in una situazione concorrenziale sfavorevole e falsata¹⁰ (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, 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, par. 4 del TFU, secondo la sua più recente formulazione¹¹, 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 alcuna misura d'esecuzione. Nel caso di specie la Corte, facendo riferimento all'interpretazione teleologica della disposizione in parola, confermata anche dalla giurisprudenza

⁹ Si v. a tal proposito, GIOVANNI 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*, 1, 2018, p. 199 ss., ma anche, ROSANNA 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.

¹⁰ Punto n. 50 della sentenza in commento.

¹¹ Sull'art. 263, par. 4, SERGIO CARBONE, *Le procedure innanzi alla Corte di giustizia a tutela delle situazioni giuridiche individuali dopo il Trattato di Lisbona*, in *Studi sull'integrazione europea*, Cacucci, Bari, 2008, p. 239 ss.; DANIELE DOMENICUCCI, IGOR TACCANI, *Art. 263 TFUE*, nel vol. CLAUDIO CURTI GIALDINO, *Codice dell'Unione europea operativo*, Edizione Simone, Napoli, 2012, p. 1845 ss.; ANGELA MARIA ROMITO, *Il ricorso per annullamento ed i limiti alla tutela dei ricorrenti non privilegiati*, in *Studi sull'integrazione europea*, 2013, p. 525 ss.; MARIA EUGENIA 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, p. 249 ss.; GRAZIA VITALE, *La nozione di «atto regolamentare» nella sentenza Montessori: legittimazione attiva dei singoli e gerarchia delle fonti*, in www.dirittounione europea.eu, 2019.

U.E. avviata con il caso *Inuit Tapiriit Kanatami*¹², ha chiarito la natura della decisione della Commissione, sostenendo che essa rientra nella fattispecie prevista dall'art. 263, par. 4, del TFU perché integra gli estremi di un «atto regolamentare»¹³. Essa, infatti, secondo i Giudici U.E. è un atto non legislativo di portata generale¹⁴, 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, sopra 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 di accrescere le possibilità di ricorsi individuali diretti, ma anche per valorizzare le potenzialità applicative dell'art. 19, par. 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)¹⁵, apportando maggiori chiarimenti alla complessa disciplina della compatibilità delle esenzioni tributarie previste dal diritto italiano con la normativa U.E. sulla concorrenza.

I Giudici del Lussemburgo, partendo dal presupposto che, in materia di concorrenza, la nozione di impresa comprende qualsiasi entità che eserciti un'attività economica a prescindere dallo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento¹⁶, hanno evidenziato come le norme in materia di aiuti di Stato

¹² 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*.

¹³ 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 del c. 4 dell'art. 263 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».

¹⁴ La Corte sostiene, contrariamente a quanto deciso dal Tribunale, che esistono atti non legislativi di portata generale, in questo senso, GRAZIA VITALE, *op. cit.*, p. 3 ss.; LUCA 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, p. 523 ss.

¹⁵ Si veda sul punto la Circolare Ministeriale n. 124/E del 1998 emanata dal Ministero delle finanze, Dip. entrate aff. giuridici, serv. VI.

¹⁶ GIOVANNI 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., p. 200.

vanno 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 lucro¹⁷. 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 esercitata¹⁸ dall'ente *no profit* proprio al fine di testarne l'effettiva compatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato. 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 le quali si può trarre un profitto¹⁹ (si pensi appunto alle attività scolastiche o alberghiere fornite in forma organizzata verso corrispettivi). L'art. 107 TFEU, par. 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,

¹⁷ RITA PIANESE, *Esenzioni fiscali concesse alla Chiesa*, in *Innovazione e Diritto*, 2010, p. 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.

¹⁸ GIOVANNI LUCHENA, *op. ult. cit.*, p. 201, evidenzia come «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».

¹⁹ La Corte di Giustizia dell'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 a C-184/98, *Pavlov e altri/Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten*, punto 75.

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 giurisprudenza²⁰, 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 sgravio del tributo si introduce un evidente vantaggio finanziario nei confronti dei soggetti su richiamati, falsando il mercato.

I Giudici del Lussemburgo, 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 pagate 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*»²¹. I Giudici UE, per di più, 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 esistevano altri sistemi per reperire tali dati. La complessità della ricerca, invero, costituisce unicamente una mera «difficoltà interna» all'Ita-

²⁰ Per es., fra le altre la recente Sentenza della Corte di Giustizia del 27 giugno 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe*, causa C-74-16.

²¹ Principio esplicitato nell'articolo 14, paragrafo 1, seconda frase, del regolamento n. 659/1999.

lia, «esclusivamente ad essa imputabile»²² 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 difficoltà²³ 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, paragrafo 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 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 tutti gli eventuali impedimenti²⁴, 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 uno 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

²² Punto n. 95 della sentenza in commento.

²³ Punto n. 90 della sentenza in commento.

²⁴ Punto n. 91 della sentenza in commento.

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, 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. A tal proposito, la Corte di Giustizia richiama la sua giurisprudenza²⁵ e ribadisce, ancora una volta, 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 dell'UE, soprattutto, quando si tratta di applicare le norme che fanno riferimento ad attività d'impresa e al principio della libera concorrenza²⁶.

A tal proposito occorre anche rilevare che la questione dell'esenzione dell'ICI per gli enti ecclesiastici ha anche provocato un ampio contenzioso a livello nazionale con l'emanazione di numerose sentenze della Corte di Cassazione²⁷. La Suprema Corte, optando per una interpretazione della normativa nazionale eurounitariamente conforme e applicando l'art. 33 Cost. ha costantemente negato la legittimità dell'esenzione ICI nei confronti degli enti *no profit* svolgenti attività commerciali, considerandola un onere finanziario a carico dello Stato²⁸ ed ha evidenziato come, secondo il «diritto vivente», tale sgravio fiscale può essere considerato legittimo solo quando l'ente eserciti le sue attività, comprese quelle indicate dalla disposizione sul tributo *de quo*, in modo assolutamente non commerciale²⁹.

²⁵ In particolare, la già citata sentenza della Corte del 27 giugno 2017 *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe*, causa C-74-16.

²⁶ Sull'argomento, MARCO MICCINESI, *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose*, in www.statoechiese.it, novembre 2010.

²⁷ Tra i tanti commenti relativi alla giurisprudenza della Corte di Cassazione, VITO TENORE, VERONICA MESSINETTI, *Tra privilegi normativi e qualche buonismo giurisprudenziale: brevi questioni di equità con particolare riguardo agli enti ecclesiastici*, in *Giust. civ.*, 2, 2012, p. 81 ss.; GIOVANNI DI COSIMO, *Risorse economiche pubbliche e Chiesa cattolica: due nodi al vaglio dei giudici*, in www.statoechiese.it, gennaio 2015; MARCO CROCE, *Le scuole paritarie fra servizio pubblico e attività commerciale: il caso delle esenzioni I.C.I.*, in www.forumcostituzionale.it, 24 ottobre 2015.

²⁸ GIOVANNI LUCHENA, *Le esenzioni fiscali alle scuole paritarie e il dibattito sulla clausola costituzionale «senza oneri per lo Stato»*, in *Diritto e religioni*, 2, 2015, p. 266 ss.

²⁹ A tal proposito, RAFFAELE BOTTA, *Il diritto ecclesiastico "vivente" nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it).

3. Le possibili implicazioni

La sentenza Corte di Giustizia del 6 novembre 2018 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 quale è tenuta a valutare, questa volta con più accuratezza, le modalità di recupero delle imposte non riscosse. Spetterà, pertanto, alla Direzione generale della Concorrenza U.E. elaborare 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.

Nel caso in cui 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.

Per completezza occorre, tuttavia, ricordare come la procedura di infrazione non è del tutto scontata e anzi si presenta come piuttosto incerta. Potrebbero verificarsi, infatti due ipotesi che sarebbero in grado di bloccare tale 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 impossibile³⁰ arrestando il procedimento volto a sanzionare il nostro Paese³¹. D'altra parte, potrebbe anche accadere che l'Italia ritenga opportuno invocare una eventuale prescrizione dell'ICI. Una simile possibilità, comunque, di fatto, vulnererebbe il principio

it), marzo 2010.

³⁰ ALESSANDRO PALMA, *op. cit.*, p. 22.

³¹ FRANCESCO FARRI, *Dalla Corte di Giustizia UE. nessuna novità sostanziale in tema di esenzione ICI per gli enti non commerciali*, in *www.rivistadirittotributario.it*, novembre 2018, p. 3, propende per la possibilità che la nuova istruttoria della Commissione non porti a risultati diversi da quelli già raggiunti.

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*.

Per di più, 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, difatti, si deve 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 tributo³².

³² 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 merito alla restituzione dell'ICI non pagata dagli enti *no profit* svolgenti anche attività commerciali.