



# diritto & religioni

Semestrale  
Anno XIII - n. 1-2018  
gennaio-giugno

ISSN 1970-5301

25

 LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE

**Diritto e Religioni**  
Semestrale  
Anno XII - n. 2-2017  
**Gruppo Periodici Pellegrini**

*Direttore responsabile*  
Walter Pellegrini

*Direttori*  
Mario Tedeschi - Maria d'Arienzo

*Comitato scientifico*

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, R. Coppola, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, M. C. Folliero (†), A. Fuccillo, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli (†), R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

*Struttura della rivista:*

**Parte I**

SEZIONI

*Antropologia culturale*  
*Diritto canonico*  
*Diritti confessionali*

*Diritto ecclesiastico*  
*Sociologia delle religioni e teologia*  
*Storia delle istituzioni religiose*

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci  
A. Bettetini, G. Lo Castro  
M. d'Arienzo, V. Fronzoni,  
A. Vincenzo  
M. Jasonni, L. Musselli (†)  
G.J. Kaczyński, M. Pascali  
R. Balbi, O. Condorelli

**Parte II**

SETTORI RESPONSABILI

*Giurisprudenza e legislazione amministrativa*  
*Giurisprudenza e legislazione canonica*  
*Giurisprudenza e legislazione civile*

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale e comunitaria*

*Giurisprudenza e legislazione internazionale*  
*Giurisprudenza e legislazione penale*  
*Giurisprudenza e legislazione tributaria*

G. Bianco, R. Rolli  
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

*Lecture, recensioni, schede,*  
*segnalazioni bibliografiche*

RESPONSABILI

M. Tedeschi

#### Comitato dei referees

Prof. Andrea Bettetini - Prof.ssa Geraldina Boni - Prof. Salvatore Bordonali - Prof. Antonio Giuseppe Maria Chizzoniti - Prof. Orazio Condorelli - Prof. Pierluigi Consorti - Prof. Raffaele Coppola - Prof. Giuseppe D'Angelo - Prof. Pasquale De Sena - Prof. Saverio Di Bella - Prof. Francesco Di Donato - Prof. Olivier Echappè - Prof. Nicola Fiorita - Prof. Antonio Fuccillo - Prof. Chiara Ghedini - Prof. Federico Aznar Gil - Prof. Ivàn Ibàn - Prof. Pietro Lo Iacono - Prof. Dario Luongo - Prof. Agustin Motilla - Prof. Vincenzo Pacillo - Prof. Salvatore Prisco - Prof. Francesco Rossi - Prof. Annamaria Salomone - Prof. Patrick Valdrini - Prof. Gian Battista Varnier - Prof. Carmela Ventrella - Prof. Marco Ventura - Prof. Ilaria Zuanazzi.

## *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*

GIOVANNI LUCHENA

### *1. La domanda di pronuncia pregiudiziale giunta alla Corte di giustizia*

Con la sentenza del 27 giugno 2017, la Corte di giustizia UE ha deciso in ordine alla questione pregiudiziale promossa dal giudice amministrativo spagnolo volta a verificare se l'art. 107, n. 1, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) osti all'esenzione della Chiesa cattolica dall'imposta su costruzioni, impianti e opere per quel che concerne lavori effettuati su immobili destinati all'esercizio di attività economiche non aventi finalità strettamente religiose<sup>1</sup>.

La Congregazione delle Scuole Pie della Provincia Betania (Comunità della Casa delle Scuole Pie di Getafe, Frati Scolopi) ha richiesto al Comune di Getafe il rimborso di una somma di danaro versata a titolo di imposta sulle costruzioni, sugli impianti e sulle opere (denominata ICIO), come previsto dalla normativa spagnola in materia, ritenendo che i lavori di trasformazione ed ampliamento di una parte dell'edificio adibito a scuola rientrassero fra quelle esentabili in quanto aventi finalità di carattere religioso.

Il Comune, dal canto suo, non solo rigettava la richiesta, ritenendo tali attività prive del requisito della suddetta finalità, ma sollevava il dubbio che potesse trattarsi di un caso di incompatibilità con l'art. 107, n. 1 TFUE che stabilisce il divieto di concessione degli aiuti statali alle imprese.

La questione sottoposta al giudice comunitario, dunque, attiene alla qualificazione della misura in questione quale aiuto di Stato che, come da giurisprudenza consolidata in materia e da prassi della Commissione, emerge qualora vi sia un intervento dello Stato o se sia effettuato per il tramite delle

---

<sup>1</sup> Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal *Juzgado Contencioso Administrativo no 4 de Madrid* (Spagna) il 10 febbraio 2016 – *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania/ Ayuntamiento de Getafe*, causa C-74/16, in GUUE C 145/21 del 25 aprile 2016.

risorse statali, si riscontri un vantaggio selettivo in favore del beneficiario, si determini l'incidenza sugli scambi fra gli Stati membri e falsi o minacci di falsare la concorrenza<sup>2</sup>.

## 2. *L'interpretazione dell'art. 107, n. 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea*

### 2.1. *L'attività economica*

In tema di concorrenza, un elemento di valutazione molto importante concerne la qualificazione di attività economica svolta in forma d'impresa.

Con riferimento alla nozione di impresa<sup>3</sup>, da intendersi in senso funzionale, non rileva, ai fini del diritto dell'Unione europea, né lo stato giuridico né le modalità di finanziamento<sup>4</sup>. Un elemento strutturale di tale nozione concerne l'attività svolta, per cui, ad esempio, soltanto quando l'attività non rivesta carattere economico, può ragionevolmente negarsi la qualificazione del soggetto agente come impresa<sup>5</sup>. Il criterio pertinente per considerare un determinato ente come impresa ai fini dell'interpretazione dell'art. 107 TFUE è l'esercizio dell'attività economica. Inoltre, per attività economica, secondo il giudice comunitario, deve intendersi «qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato»<sup>6</sup>.

Va notato che, anche se l'offerta di beni e servizi viene svolta senza scopo

---

<sup>2</sup> Sulla nozione di aiuto di Stato, v., tra gli altri, TITO BALLARINO, LEONARDO BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Editoriale Scientifica, Napoli, 1997, p. 24 ss.; GIAN MICHELE ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Cedam, Padova, 1997, p. 83 ss.; CINTHIA PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Cedam, Padova, 2000, p. 21 ss.; GIOVANNI LUCHENA, *La nozione giuridica di aiuto di Stato nell'ordinamento sopranazionale tra "intransigenza" e "resistenza"*, in FRANCESCO GABRIELE, GAETANO BUCCI, COSIMO PIETRO GUARINI (a cura di), *Il Mercato: le imprese, le istituzioni, i consumatori*, Cacucci, Bari, 2002, p. 287 ss.; BENEDETTA LUBRANO, *Le sovvenzioni nel diritto amministrativo. Profili teorici ed evoluzione storica nel contesto del diritto europeo*, Giappichelli, Torino, 2008, p. 11 ss.; ENNIO TRIGGIANI, *Aiuti di Stato (dir. Un. Eur.)*, in *Enc. Dir. - Annali*, vol. VI, 2013, p. 19 ss.

<sup>3</sup> Sentenze della Corte di giustizia dell'11 dicembre 2007, *ETI e a.*, C-280/06, punto 381; del 1 luglio 2008, *MOTOE*, C-49/07, punto 20; e del 5 marzo 2015, *Commissione e a./Versalis e a.*, C-93/13 P e C-123/13 P, punto 88).

<sup>4</sup> Sentenza della Corte di giustizia del 23 aprile 1991, *Höfner ed Elser*, C-41/90, punto 21; sentenza della Corte di giustizia del 12 settembre 2000, *Pavlov e altri*, cause riunite da C-180/98 a C-184/98, punto 74.

<sup>5</sup> VALERIA DI COMITE, *La nozione d'impresa nell'applicazione del diritto comunitario della concorrenza*, in *Giurisprudenza italiana*, 2005, p. 2034.

<sup>6</sup> Sentenza della Corte di giustizia del 10 gennaio 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze e a.*, C-222/04, punto 108.

di lucro, il soggetto che svolge tale attività viene qualificato come impresa considerato che si pone in concorrenza con soggetti che svolgono attività con finalità di lucro. Insomma, il «movente soggettivo», cioè l'assenza dello scopo di lucro, non vale ad escludere che possano verificarsi casi di alterazione della concorrenza<sup>7</sup>. Soltanto quando l'attività viene svolta esclusivamente in funzione sociale, viene negata l'esistenza di un'impresa<sup>8</sup>.

L'attività economica assume un significato ampio tale da far rientrare in tale nozione una pluralità di attività onde consentire, innanzi tutto alla Commissione, di svolgere la sua funzione di controllo avendo a disposizione una serie di indicatori che possono consentire una valutazione fondata prevalentemente sugli effetti economici prodotti dalla misura agevolativa.

Oltre tutto, siccome 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.

Lo svolgimento dell'attività di insegnamento quale servizio prestato dietro corrispettivo, deve considerarsi, quindi, attività economica indipendentemente dal fatto che il finanziamento sia garantito dai genitori, dato che quest'ultimo non incide sul carattere economico dell'attività in questione.

Nell'ambito di un medesimo ente, peraltro, possono svolgersi più attività, purché queste abbiano una contabilità separata, onde evitare il rischio che si profili una *cross-subsidisation*, cioè un sovvenzionamento trasversale o incrociato ritenuto poco trasparente. Tale circostanza sembra affiorare anche nell'ambito della Congregazione, all'interno della quale viene svolta una pluralità di attività, fra cui certamente quella a carattere religioso, ma anche ulteriori attività fra le quali quella dell'insegnamento (sia sovvenzionato dallo Stato sia libero), della ristorazione e del trasporto.

A tale riguardo, dunque, l'attività di trasformazione dell'immobile non rientra né tra quelle aventi carattere religioso (come, del resto, la stessa Congregazione ha dichiarato in sede di udienza<sup>9</sup>) né tra quelle complementari sopra richiamate. Dunque, «le attività di insegnamento della Congregazione non sovvenzionate dallo Stato spagnolo, rientranti nell'insegnamento prescolare, extrascolare e post-obbligatorio, sembrano soddisfare» i criteri per qualificare

---

<sup>7</sup> LUCA PEVERINI, *La nozione di impresa* in LIVIA SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007, p. 171-172.

<sup>8</sup> LUCA PEVERINI, *op. cit.*, p. 172.

<sup>9</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 27 giugno 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe*, causa C-74-16, punto 53.

tali attività come economiche<sup>10</sup>, situazione, peraltro, che dovrà essere accertata dal giudice rimettente.

Quanto alla *forma* dell'aiuto, cioè l'esenzione fiscale, quale categoria del più ampio *genus* della agevolazione fiscale<sup>11</sup>, il giudice comunitario specifica che essa può ricadere nel divieto di cui all'art. 107, n. 1, TFUE solo se una parte delle attività d'insegnamento ricadano nell'accezione di attività economica e se le opere effettuate siano destinate a siffatte attività<sup>12</sup>.

## 2.2. La selettività materiale e l'incidenza sugli scambi

Nel caso in esame, la prova della selettività sostanziale della misura appare di tutta evidenza considerando che l'esenzione in parola produrrebbe un vantaggio in favore del beneficiario alleviando gli oneri del suo bilancio<sup>13</sup>. La *selettività* scaturisce in via diretta per effetto della predisposizione di norme giuridiche valevoli soltanto per un determinato beneficiario, in deroga al regime generale.

L'aiuto in questione è imputabile allo Stato (accezione da intendersi in senso ampio, comprensiva, quindi, sia delle articolazioni territoriali sia dei soggetti, pubblici o privati, incaricati dallo Stato ai fini della gestione dell'aiuto<sup>14</sup>) che ha approvato il decreto che prevede l'esenzione fiscale in base all'accordo internazionale tra il Regno di Spagna e la Santa Sede del 3 gennaio 1979.

È pacifico altresì che le risorse ingenerino un vantaggio ingiustificato in favore della Congregazione in termini sia di eliminazione di un onere che, di norma, dovrebbe gravare su un'impresa sia di diminuzione delle entrate del Comune<sup>15</sup>.

Con riferimento all'incidenza sugli scambi, va subito posto in luce che il

---

<sup>10</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 27 giugno 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe*, cit., punto 57.

<sup>11</sup> FEDERICO RASI, *I confini della nozione*, in LIVIA SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., 72.

<sup>12</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 27 giugno 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe*, cit., punto 63.

<sup>13</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 27 giugno 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe*, cit., punto 68.

<sup>14</sup> MARIO AULENTA, *Gli aiuti di Stato*, in ANTONIO FELICE URICCHIO, MARIO AULENTA, GIANLUCA SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, Bari, 2015, p. 91.

<sup>15</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 27 giugno 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe*, cit., punto 76. V., altresì, sentenza della Corte di giustizia del 1 marzo 1994, *Banco Exterior de España e Ayuntamiento de Valencia*, C-387/92, punto 14.

regime c.d. *de minimis* di cui al Regolamento UE n. 1998 del 2006<sup>16</sup> prevede la presunzione di compatibilità con il diritto UE qualora il contributo economico sia di 200.000 euro nell'arco di tre anni, soglia che deve essere verificata dal giudice nazionale al fine di stabilire l'ammissibilità al regime in questione. Il massimale di 200.000 euro, fra l'altro, è rimasto invariato anche a seguito del Regolamento UE n. 1407 del 2013 (art. 3)<sup>17</sup>, di modifica del citato Regolamento n. 1998 del 2006.

### 3. *Nota conclusiva*

Va detto, dunque, che, alla luce della pronuncia esaminata, non tutti gli aiuti concessi alla Chiesa cattolica sono da considerarsi vietati ma soltanto quelli che eccedono la soglia stabilita per i cosiddetti aiuti *de minimis* (così divenendo potenzialmente distorsivi della concorrenza) e che comportano una diminuzione delle entrate fiscali del Comune (finanziamento tramite "risorse statali").

Inoltre, benché l'art. 17 TFUE obblighi l'Unione europea a rispettare lo *status* delle Chiese nei singoli Stati membri e a non pregiudicarlo, concretizzando quanto stabilito dal precedente art. 4, del medesimo Trattato, con riferimento all'obbligo del rispetto delle identità nazionali, la disposizione che attribuisce alla Chiesa cattolica esenzioni fiscali in deroga non può porsi al di fuori del diritto dell'UE in particolare quando si tratta di applicare le norme che fanno riferimento ad attività d'impresa.

In definitiva, la sentenza in esame potrebbe costituire un precedente molto significativo per situazioni simili.

Sembra riaprirsi, infatti, il tema degli aiuti pubblici concessi dagli Stati alla Chiesa cattolica, come è il caso, a questo assimilabile, relativo alle esenzioni fiscali (si ricordi, ad esempio, la questione dell'esenzione dal versamento dell'ICI) concesse dallo Stato italiano alle scuole paritarie a carattere confessionale che la Corte di cassazione ha ritenuto illegittime considerandolo onere finanziario a carico dello Stato e, come tale, in contrasto con l'art. 33 Cost.<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti d'importanza minore («*de minimis*»), GU L 379 del 28 dicembre 2006.

<sup>17</sup> Regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione del 18 dicembre 2013 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «*de minimis*», in GUUE L 352/1 del 24 dicembre 2013.

<sup>18</sup> GIOVANNI LUCHENA, *Le esenzioni fiscali alle scuole paritarie e il dibattito sulla clausola costituzionale «senza oneri per lo Stato»*, in *Diritto e religioni*, n. 2, 2015, p. 266 ss.



Giovanni Luchena

Anche in questa vertenza, sulla quale la Commissione ha espresso il suo giudizio in termini di aiuto di Stato, si fa riferimento alle attività d'insegnamento non sovvenzionate dallo Stato, le quali sono considerate aventi carattere economico.

Resterebbe, tuttavia, aleatorio l'eventuale recupero in caso di condanna perché, come è stato sottolineato, «le banche date fiscali e catastali non consentivano di identificare né il tipo di attività svolta negli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici, né di calcolare in modo oggettivo l'imposta da recuperare»<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> 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](http://www.eurojus.it), 8 agosto 2017.