

Esenzione ICI per gli enti religiosi: aiuto contrario alla normativa UE che deve essere recuperato dall'Italia

(CORTE DI GIUSTIZIA UE, Grande Sezione, Pres. Lenaerts, Rel. von Danwitz - Sent. cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P del 6 novembre 2018) (*stralcio*)

Tributi locali - ICI - Esenzioni - Enti non commerciali - Aiuto di Stato illegale - Configurabilità - Obbligo di recupero - Sussistenza - IMU - Esenzione per le attività didattiche a titolo gratuito o dietro pagamento di importo simbolico - Aiuto di Stato illegale - Esclusione - Obbligo di recupero - Insussistenza

L'esenzione ICI concessa per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici deve essere recuperata dallo Stato italiano in quanto si tratta di aiuto di Stato illegale, mentre l'esenzione IMU applicabile soltanto alle attività didattiche fornite a titolo gratuito o dietro pagamento di un importo simbolico non può ritenersi aiuto di Stato illegale, e non è quindi interessata dal recupero.

(Oggetto della controversia: recupero esenzione ICI, anni 2006-2007)

Sentenza

1. Con le loro impugnazioni nelle cause C-622/16 P e C-623/16 P, la Scuola Elementare Maria Montessori Srl e la Commissione europea chiedono l'annullamento della sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU: T: 2016: 484), con la quale il Tribunale ha respinto in quanto infondato il ricorso presentato dalla Scuola Elementare Maria Montessori e diretto all'annullamento della 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 (GU 2013, L 166, pag. 24; in prosieguo: la "decisione controversa").

2. Con la sua impugnazione nella causa C-624/16 P, la Commissione chiede l'annullamento della sentenza del Tribunale del 15 settembre 2016, Ferracci/Commissione (T-219/13, EU: T: 2016: 485), con la quale il Tribunale ha respinto in quanto infondato il ricorso presentato dal sig. Pietro Ferracci e diretto all'annullamento della decisione controversa.

Contesto normativo

3. L'art. 1, lettera d), del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo [108 TFUE] (GU 1999, L 83, pag. 1), definisce la nozione di "regime di aiuti" come riferita a qualsiasi "atto in base al quale, senza che siano necessarie ulterio-

ri misure di attuazione, possono essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese definite nell'atto in linea generale e astratta e qualsiasi atto in base al quale l'aiuto, che non è legato a uno specifico progetto, può essere concesso a una o più imprese per un periodo di tempo indefinito e/o per un ammontare indefinito".

4. L'art. 14, paragrafo 1, del regolamento in parola così recita:

"Nel caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario (in seguito denominata 'decisione di recupero'). La Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario".

Fatti all'origine delle controversie

5. Ai fini del presente procedimento, i fatti all'origine delle controversie, quali risultanti dai punti da 1 a 20 delle sentenze del Tribunale del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU: T: 2016: 484), e del 15 settembre 2016, Ferracci/Commissione (T-219/13, EU: T: 2016: 485) (in prosieguo, congiuntamente: le "sentenze impugnate"), possono essere riassunti nei seguenti termini.

6. Il sig. Ferracci è proprietario di una struttura ricettiva turistico-alberghiera di tipo "Bed & Breakfast", costituita da due camere. La Scuola Elementare Maria Montessori è un istituto di istruzione privato. Nel corso degli anni 2006 e 2007, essi avevano presentato denunce alla Commissione, lamentando che, da una parte, la modifica dell'ambito di applicazione del regime nazionale relativo all'imposta co-

Giurisprudenza

munale sugli immobili (in prosieguo: l'“ICI”) adottata dalla Repubblica italiana e, dall'altra, l'art. 149, quarto comma, del Testo unico delle imposte sui redditi (in prosieguo: il “TUIR”) costituivano aiuti di Stato incompatibili con il mercato interno.

7. La modifica dell'ambito di applicazione dell'ICI era volta, in sostanza, a stabilire che l'esenzione da tale imposta, di cui beneficiavano, dal 1992, gli enti non commerciali che svolgono, negli immobili in loro possesso, esclusivamente attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e di culto, doveva intendersi applicabile a dette attività anche “a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse”. L'art. 149, quarto comma, del TUIR esentava, in sostanza, gli enti ecclesiastici riconosciuti agli effetti civili come persone giuridiche e le associazioni sportive dilettantistiche dall'applicazione dei criteri previsti per tutti gli altri enti da tale disposizione al fine di determinare la perdita della qualifica di ente non commerciale.

8. Il 12 ottobre 2010 la Commissione ha deciso di avviare il procedimento di indagine formale, ai sensi dell'art. 108, paragrafo 2, TFUE, riguardante, da una parte, l'esenzione dall'ICI e, dall'altra, l'art. 149, quarto comma, del TUIR.

9. Il 15 febbraio 2012 le autorità italiane hanno comunicato alla Commissione la loro intenzione di adottare una nuova normativa in materia di ICI e hanno annunciato che, a decorrere dal 1° gennaio 2012, l'esenzione dall'ICI sarebbe stata sostituita dall'esenzione prevista dal nuovo regime relativo all'imposta municipale unica (in prosieguo: l'“IMU”). Tale normativa è stata adottata in data 19 novembre 2012.

10. Il 19 dicembre 2012 la Commissione ha adottato la decisione controversa, nella quale ha dichiarato, in primo luogo, che l'esenzione concessa, nel regime dell'ICI, agli enti non commerciali che svolgevano, negli immobili in loro possesso, attività specifiche costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e illecitamente posto in essere dalla Repubblica italiana, in violazione dell'art. 108, paragrafo 3, TFUE. La Commissione ha, poi, considerato che, alla luce delle specificità del caso in esame, sarebbe risultato assolutamente impossibile per la Repubblica italiana recuperare gli aiuti illegali, ragion per cui la Commissione, nella decisione controversa, non ha ordinato di procedervi. La Commissione ha, infine, dichiarato che né l'art. 149, quarto comma, del TUIR né l'esenzione prevista dal nuovo regime dell'IMU costituivano aiuti di Stato, ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, TFUE.

Ricorsi dinanzi al Tribunale e sentenze impugnate

11. Con atti introduttivi depositati nella cancelleria del Tribunale il 16 aprile 2013, il sig. Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori hanno ciascuno proposto un ricorso per l'annullamento della decisione controversa nella parte in cui la Commissione, con la medesima, ha dichiarato che era impossibile per le autorità italiane recuperare gli aiuti considerati illegali e incompatibili con il mercato interno (in prosieguo: la “prima parte della decisione controversa”), che l'art. 149, quarto comma, del TUIR non costituiva un aiuto di Stato (in prosieguo: la “seconda parte della decisione controversa”) e che lo stesso era a dirsi per il nuovo regime dell'IMU (in prosieguo: la “terza parte della decisione controversa”).

12. Con atti depositati nella cancelleria del Tribunale il 17 luglio 2013, la Commissione ha sollevato eccezioni di irri-

cevibilità, che, con ordinanze del 29 ottobre 2014, il Tribunale ha riunito al merito.

13. Nelle sentenze impugnate, il Tribunale ha dichiarato i due ricorsi ricevibili ai sensi dell'art. 263, quarto comma, terza parte di frase, TFUE, considerando che la decisione controversa si configurava come un atto regolamentare che riguardava direttamente il sig. Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori e non comportava misure di esecuzione nei loro confronti. Nel merito, il Tribunale ha respinto entrambi i ricorsi.

Procedimento dinanzi alla Corte e conclusioni delle parti in sede di impugnazione

14. Con l'impugnazione presentata nella causa C-622/16 P, la Scuola Elementare Maria Montessori chiede che la Corte voglia:

- annullare la sentenza del Tribunale del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU: T: 2016: 484), e, per l'effetto, annullare la decisione controversa nella parte in cui la Commissione ha ritenuto che non doveva essere disposto il recupero dell'aiuto accordato sotto forma di esenzione dall'ICI nonché nella parte in cui ha reputato che le misure relative all'esenzione dall'IMU non rientrassero nell'ambito di applicazione dell'art. 107, paragrafo 1, TFUE;

- in ogni caso, annullare detta sentenza nelle parti relative a quei motivi dell'atto di impugnazione che la Corte riterrà fondati e meritevoli di accoglimento, e

- condannare la Commissione al pagamento delle spese dei due gradi di giudizio.

15. La Commissione, sostenuta dalla Repubblica italiana, chiede che la Corte voglia:

- respingere integralmente l'impugnazione e

- condannare la ricorrente sia alle spese del presente giudizio sia a quelle del giudizio di primo grado.

16. Con le sue impugnazioni nelle cause C-623/16 P e C-624/16 P, la Commissione, sostenuta dalla Repubblica italiana, chiede che la Corte voglia:

- annullare le sentenze impugnate nella misura in cui, con le medesime, il Tribunale ha dichiarato ricevibili i ricorsi di primo grado ai sensi dell'art. 263, quarto comma, terza parte di frase, TFUE;

- dichiarare i ricorsi di primo grado irricevibili ai sensi dell'art. 263, quarto comma, seconda e terza parte di frase, TFUE e, di conseguenza, respingerli integralmente, e

- condannare il sig. Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori alle spese sostenute dalla Commissione tanto nel procedimento dinanzi al Tribunale quanto nell'ambito del presente procedimento.

17. La Scuola Elementare Maria Montessori chiede che la Corte voglia:

- respingere l'impugnazione proposta dalla Commissione nella causa C-623/16 P e confermare la sentenza del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU: T: 2016: 484), nella parte in cui, con tale sentenza, il Tribunale ha dichiarato ricevibile il ricorso che essa aveva proposto contro la decisione controversa, e

- condannare la Commissione alle spese nella presente causa.

18. Con decisione del presidente della Corte dell'11 aprile 2017, le cause da C-622/16 P e C-624/16 P sono state riunite ai fini della fase orale e della sentenza.

(*Omissis*)

Sulle impugnazioni della Scuola Elementare Maria Montessori nella causa C-622/16 P

Sul primo motivo d'impugnazione

Argomenti delle parti

(Omissis)

Giudizio della Corte

76. Per quanto riguarda il primo capo del primo motivo di impugnazione, occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 14, paragrafo 1, prima frase, del regolamento n. 659/1999, nell'ipotesi di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario.

77. A tale riguardo, da costante giurisprudenza emerge che l'adozione di un ordine di recupero di un aiuto illegale è la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalità. L'obiettivo principale di un simile ordine è, infatti, quello di eliminare la distorsione della concorrenza causata dal vantaggio concorrenziale determinato dall'aiuto illegale (v., in tal senso, sentenze del 15 dicembre 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU: C: 2005: 774, punto 113 e giurisprudenza ivi citata; del 1° ottobre 2015, Electrabel e Dunamenti Erömû/Commissione, C-357/14 P, EU: C: 2015: 642, punto 111 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 21 dicembre 2016, Commissione/Aer Lingus e Ryanair Designated Activity, C-164/15 P e C-165/15 P, EU: C: 2016: 990, punto 116).

78. Tuttavia, a norma dell'art. 14, paragrafo 1, seconda frase, del regolamento n. 659/1999, la Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto dell'Unione.

79. Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 107 e 110 delle sue conclusioni, il principio secondo cui "*ad impossibilia nemo tenetur*" fa parte dei principi generali di diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 3 marzo 2016, Daimler, C-179/15, EU: C: 2016: 134, punto 42).

80. Anche se da costante giurisprudenza della Corte emerge che l'unico mezzo difensivo che uno Stato membro può opporre a un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione ai sensi dell'art. 108, paragrafo 2, TFUE è quello dell'impossibilità assoluta di dare correttamente esecuzione alla decisione di tale istituzione che ordina il recupero dell'aiuto in questione (v., in tal senso, sentenze del 15 gennaio 1986, Commissione/Belgio, 52/84, EU: C: 1986: 3, punto 14; del 1° giugno 2006, Commissione/Italia, C-207/05, non pubblicata, EU: C: 2006: 366, punto 45, e del 9 novembre 2017, Commissione/Grecia, C-481/16, non pubblicata, EU: C: 2017: 845, punto 28 e giurisprudenza ivi citata), questa giurisprudenza riguarda tuttavia solo i motivi che possono essere dedotti a difesa da tale Stato membro contro un ordine di recupero adottato dalla Commissione, e non la questione se un'impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti di cui trattasi possa essere o meno già riscontrata nella fase del procedimento di indagine formale.

81. Inoltre, e soprattutto, l'argomentazione della Scuola Elementare Maria Montessori secondo cui un'impossibilità assoluta di recuperare aiuti illegali può essere constatata soltanto dopo l'adozione di un ordine di recupero trova ostacolo nei termini stessi dell'art. 14, paragrafo 1, seconda frase, del regolamento n. 659/1999, da cui si evince che la Commissione non adotta un ordine di recupero se, così facendo, si pone in contrasto con un principio generale del diritto dell'Unione.

82. A tale riguardo, la Corte ha già dichiarato che la Commissione non può adottare, a pena di invalidità, un ordine di recupero la cui esecuzione sarebbe, fin dalla sua adozione, in maniera obiettiva e assoluta, impossibile da realizzare (v., in tal senso, sentenza del 17 giugno 1999, Belgio/Commissione C-75/97, EU: C: 1999: 311, punto 86).

83. Nei limiti in cui la Scuola Elementare Maria Montessori richiama anche, a fondamento del primo capo del primo motivo della sua impugnazione, il principio di leale cooperazione, occorre sottolineare che, ai sensi dell'art. 4, paragrafo 3, TUE, tale principio si applica durante l'intero procedimento relativo all'esame di una misura sulla base delle disposizioni del diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato (v., in tal senso, sentenze del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU: C: 2011: 732, punto 147 e giurisprudenza ivi citata, e del 21 dicembre 2016, Club Hotel Loutraki e a./Commissione, C-131/15 P, EU: C: 2016: 989, punto 34).

84. Così, nell'ipotesi in cui, come nel caso di specie, lo Stato membro interessato allega, fin dalla fase del procedimento di indagine formale, un'impossibilità assoluta di recupero, il principio di leale cooperazione obbliga tale Stato membro, già in questa fase, a sottoporre al vaglio della Commissione le ragioni alla base di tale allegazione, e la Commissione a esaminare minuziosamente tali ragioni. Pertanto, contrariamente a quanto sostenuto dalla Scuola Elementare Maria Montessori, tale principio non impone alla Commissione di far seguire a qualsiasi decisione che dichiara un aiuto illegale e incompatibile con il mercato comune un ordine di recupero, ma la obbliga a prendere in considerazione gli argomenti presentati dallo Stato membro interessato con riferimento all'esistenza di un'impossibilità assoluta di recupero.

85. Ne consegue che il primo capo del primo motivo dell'impugnazione dev'essere respinto.

86. Per quanto riguarda il quarto capo di tale motivo, occorre ricordare che, in forza dell'articolo 256 TFUE, dell'art. 58, primo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea e dell'art. 168, paragrafo 1, lettera d), del regolamento di procedura di quest'ultima, il ricorrente deve indicare con precisione gli elementi che sarebbero stati snaturati dal Tribunale e dimostrare gli errori di valutazione che, a suo avviso, lo avrebbero portato a tale snaturamento. Peraltro, secondo costante giurisprudenza della Corte, uno snaturamento deve emergere in modo manifesto dagli atti di causa, senza che sia necessario procedere a una nuova valutazione dei fatti e delle prove (v., in tal senso, sentenze del 9 giugno 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" e a./Commissione, C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, EU: C: 2011: 368, punto 153, e dell'8 marzo 2016, Grecia/Commissione, C-431/14 P, EU: C: 2016: 145, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

87. Nel caso di specie, la Scuola Elementare Maria Montessori si riferisce unicamente, nell'ambito di questo quarto capo, alla risposta della Commissione del 17 settembre 2015 a un quesito posto dal Tribunale a titolo di misura di organizzazione del procedimento, citato al punto 100 della sentenza del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU: T: 2016: 484), risposta nella quale la Commissione ha illustrato le disposizioni della normativa italiana relative alle banche dati fiscali.

88. Orbene, occorre rilevare, da un lato, che la Scuola Elementare Maria Montessori non contesta minimamente la presentazione del contenuto sostanziale di tale elemento di prova, come esposta ai punti 101 e 102 di tale sentenza, ma

Giurisprudenza

si limita a rimettere in discussione la valutazione effettuata dal Tribunale sulla base di detto elemento. Dall'altro, la Scuola Elementare Maria Montessori non dimostra in che modo apparirebbe manifestamente errata la valutazione del Tribunale secondo cui le banche dati fiscali italiane non permettevano di risalire retroattivamente al tipo di attività svolte dagli enti beneficiari dell'esenzione dall'ICI per i loro immobili, né di calcolare l'importo delle esenzioni ottenute illegittimamente.

89. Di conseguenza, il quarto capo del primo motivo non può essere accolto.

90. Quanto al secondo e al terzo capo di tale motivo d'impugnazione, che è opportuno esaminare congiuntamente, si deve ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte in materia di ricorsi per inadempimento presentanti per violazione di una decisione che ordina il recupero di aiuti illegali, uno Stato membro che incontri difficoltà imprevedute e imprevedibili o si renda conto di conseguenze non considerate dalla Commissione deve sottoporre tali problemi alla valutazione di quest'ultima, proponendo appropriate modifiche della decisione di cui trattasi. In un caso del genere, lo Stato membro e la Commissione, in forza del principio di leale cooperazione, devono collaborare in buona fede onde superare le difficoltà osservando scrupolosamente le disposizioni del Trattato FUE, in particolare quelle relative agli aiuti (v., in tal senso, sentenze del 2 luglio 2002, Commissione/Spagna, C-499/99, EU: C: 2002: 408, punto 24, e del 22 dicembre 2010, Commissione/Italia, C-304/09, EU: C: 2010: 812, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

91. Tuttavia, la condizione relativa all'esistenza di un'impossibilità assoluta di esecuzione non è soddisfatta quando lo Stato membro convenuto si limiti a comunicare alla Commissione difficoltà interne, di natura giuridica, politica o pratica e imputabili alle azioni o alle omissioni delle autorità nazionali, che l'esecuzione della decisione in questione presenta, senza intraprendere alcuna vera iniziativa presso le imprese interessate al fine di recuperare l'aiuto e senza proporre alla Commissione modalità alternative di esecuzione di tale decisione che consentano di sormontare tali difficoltà (v., in tal senso, sentenze del 13 novembre 2008, Commissione/Francia, C-214/07, EU: C: 2008: 619, punto 50, nonché del 12 febbraio 2015, Commissione/Francia, C-37/14, non pubblicata, EU: C: 2015: 90, punto 66 e giurisprudenza ivi citata).

92. Tale giurisprudenza è applicabile, *mutatis mutandis*, alla valutazione, in sede di procedimento di indagine formale, dell'esistenza di un'impossibilità assoluta di recuperare aiuti illegali. Pertanto, uno Stato membro che si trovi di fronte, in questa fase del procedimento, a difficoltà nel recuperare gli aiuti in questione deve sottoporre queste difficoltà alla valutazione della Commissione e cooperare lealmente con tale istituzione al fine di sormontarle, in particolare proponendole modalità alternative che consentano un recupero, anche solo parziale, di detti aiuti. In ogni caso, la Commissione è tenuta ad esaminare minuziosamente le difficoltà prospettate e le modalità alternative di recupero proposte. Solamente nel caso in cui la Commissione constati, in esito a un esame scrupoloso, che non esistono modalità alternative che consentano un recupero, anche solo parziale, degli aiuti illegali di cui trattasi, detto recupero può essere considerato, in maniera obiettiva e assoluta, impossibile da realizzare.

93. Nel caso di specie, risulta dai punti 76 e 85 della sentenza del Tribunale del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU: T: 2016: 484), che la Commissione si è limitata,

nella prima parte della decisione controversa, a dedurre l'impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti illegali in questione dal solo fatto che era impossibile ottenere le informazioni necessarie per il recupero di tali aiuti avvalendosi delle banche dati catastali e fiscali italiane, e si è al contempo astenuta dall'esaminare l'eventuale esistenza di modalità alternative che consentissero il recupero, anche solo parziale, di tali aiuti.

94. Ebbene, confermando tale decisione sul punto, il Tribunale ha commesso un errore di diritto.

95. Infatti, e come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 116 e 117 delle sue conclusioni, il fatto che le informazioni necessarie per il recupero degli aiuti illegali in questione non potessero essere ottenute utilizzando le banche dati catastali e fiscali italiane dev'essere riconducibile a difficoltà interne, imputabili alle azioni o alle omissioni delle autorità nazionali. Secondo la costante giurisprudenza della Corte citata al punto 91 della presente sentenza, simili difficoltà interne non sono sufficienti a configurare un'impossibilità assoluta di recupero.

96. Come risulta dai punti da 90 a 92 della presente sentenza, il recupero di aiuti illegali può essere considerato, in maniera obiettiva e assoluta, impossibile da realizzare unicamente quando la Commissione accerti, dopo un esame minuzioso, che sono soddisfatte due condizioni cumulative, vale a dire, da un lato, l'esistenza delle difficoltà addotte dallo Stato membro interessato e, dall'altro, l'assenza di modalità alternative di recupero. Orbene, come rilevato al punto 93 della presente sentenza, il Tribunale ha confermato la prima parte della decisione controversa malgrado il fatto che la Commissione si fosse astenuta dal procedere, in tale decisione, a un esame minuzioso diretto a valutare se la seconda di dette condizioni fosse soddisfatta.

97. L'errore di diritto che, quindi, vizia la sentenza del Tribunale del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU: T: 2016: 484), si sovrappone a quello che il Tribunale ha altresì commesso nel respingere, ai punti 86 e da 104 a 110 di tale sentenza, l'argomento dedotto dalla Scuola Elementare Maria Montessori secondo cui la Commissione avrebbe dovuto esaminare l'esistenza di soluzioni alternative che consentissero un recupero, anche solo parziale, degli aiuti in questione, rigetto motivato con l'asserzione che la Scuola Elementare Maria Montessori non era riuscita a dimostrare tale esistenza.

98. Infatti, dal momento che l'art. 14, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999 obbliga la Commissione, come regola generale, a adottare un ordine di recupero di un aiuto illegale e le consente solo in via eccezionale di rinunciarvi, spettava alla Commissione dimostrare, nella decisione controversa, che le condizioni che l'autorizzavano ad astenersi dall'adottare un siffatto ordine erano soddisfatte, mentre non era onere della Scuola Elementare Maria Montessori provare dinanzi al Tribunale l'esistenza di modalità alternative che consentissero il recupero, anche solo parziale, degli aiuti di cui trattasi. In tali circostanze, il Tribunale non poteva limitarsi ad affermare che, dinanzi ad esso, la Scuola Elementare Maria Montessori non era riuscita a dimostrare l'esistenza di tali modalità alternative.

99. Di conseguenza, occorre accogliere il secondo e il terzo capo del primo motivo di impugnazione e respingere tale motivo quanto al resto.

Sul secondo motivo d'impugnazione

Argomenti delle parti

(*Omissis*)

Giudizio della Corte

103. Secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto dell'Unione in materia di concorrenza e, in particolare, il divieto di cui all'art. 107, paragrafo 1, TFUE riguardano le attività delle imprese. In tale contesto, la nozione di "impresa" abbraccia qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo *status* giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (v., in tal senso, sentenze del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e a., C-222/04, EU: C: 2006: 8, punto 107, nonché del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU: C: 2017: 496, punti 39 e 41 e giurisprudenza ivi citata).

104. Costituisce un'attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato, vale a dire prestazioni fornite di norma dietro remunerazione. A tale riguardo, la caratteristica essenziale della remunerazione risiede nella circostanza che essa costituisca il corrispettivo economico della prestazione di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze dell'11 settembre 2007, Schwarz e Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU: C: 2007: 492, punti 37 e 38, nonché del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU: C: 2017: 496, punti 45 e 47).

105. Con riferimento alle attività didattiche, la Corte ha già dichiarato che i corsi impartiti da istituti di insegnamento finanziati, essenzialmente, mediante fondi privati non provenienti dal prestatore dei servizi stesso costituiscono servizi, posto che, infatti, lo scopo perseguito da tali istituti consiste nell'offrire un servizio in cambio di una remunerazione (sentenza del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU: C: 2017: 496, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).

106. Nel caso di specie, il Tribunale ha rilevato, ai punti 136 e 140 della sentenza del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU: T: 2016: 484), che l'esenzione dall'IMU si applicava solo alle attività didattiche fornite a titolo gratuito o dietro pagamento di un importo simbolico che coprisse soltanto una frazione del costo effettivo del servizio, frazione che non doveva essere correlata a tali costi.

107. A tale riguardo, si deve ricordare che, per quanto riguarda un'interpretazione del diritto nazionale effettuata dal Tribunale, la Corte è competente, nell'ambito di un'impugnazione, solamente a verificare se vi sia stato uno snaturamento di tale diritto, che deve risultare in modo manifesto dagli elementi del fascicolo (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU: C: 2016: 971, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

108. Orbene, poiché la Scuola Elementare Maria Montessori non lamenta alcuno snaturamento, occorre senz'altro respingere in quanto irricevibile il suo argomento secondo cui la normativa italiana consente di concedere l'esenzione dall'IMU alle attività didattiche finanziate principalmente dagli alunni o dai loro genitori.

109. Per quanto riguarda l'argomento della Scuola Elementare Maria Montessori vertente sul fatto che il Tribunale ha disatteso la giurisprudenza della Corte citata ai punti da 103 a 105 della presente sentenza, si deve considerare che, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 142 a 144 delle sue conclusioni, poiché il Tribunale ha dichiarato, nell'ambito della propria interpretazione del diritto nazionale esaminato, che l'esenzione dall'IMU si applica solo alle attività didattiche fornite a titolo gratuito o dietro pagamento di un importo simbolico non correlato ai costi del servizio, esso poteva, senza commettere errori di diritto, respingere la censura della Scuola Elementare Maria Montessori

vertente sul fatto che tale esenzione si sarebbe applicata ad attività didattiche fornite dietro remunerazione.

110. Per la parte in cui la Scuola Elementare Maria Montessori censura inoltre il Tribunale per aver ritenuto che l'inapplicabilità dell'esenzione dall'IMU ad attività economiche sia anche garantita dal fatto che detta esenzione riguarda unicamente attività che, per loro natura, non si pongono in concorrenza con attività di altri operatori che perseguono uno scopo di lucro, la sua argomentazione deve essere respinta in quanto inoperante, poiché verte su una parte della motivazione fornita *ad abundantiam*.

111. Ne deriva che il secondo motivo di impugnazione deve essere respinto.

112. Poiché, tuttavia, il primo motivo di impugnazione è stato accolto nei suoi capi secondo e terzo, occorre annullare la sentenza del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU: T: 2016: 484), nella parte in cui il Tribunale ha dichiarato valida la prima parte della decisione controversa, e respingere tale impugnazione quanto al resto.

Sul ricorso dinanzi al Tribunale nella causa T-220/13

113. Ai sensi dell'art. 61, primo comma, seconda frase, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, se il ricorso è fondato, la Corte può, in caso di annullamento della decisione del Tribunale, statuire definitivamente sulla controversia.

114. Così è nel caso di specie.

115. A tale riguardo, è sufficiente constatare che, come dedotto, in sostanza, dalla Scuola Elementare Maria Montessori nell'ambito del primo motivo del suo ricorso, la decisione controversa, considerata nella sua prima parte, è, per i motivi esposti ai punti da 90 a 99 della presente sentenza, viziata da un errore di diritto, nella misura in cui la Commissione ha constatato l'impossibilità assoluta di recuperare gli aiuti illegali concessi nell'ambito dell'ICI senza avere esaminato minuziosamente tutte le condizioni richieste dalla giurisprudenza della Corte di giustizia per poter giungere a una simile constatazione.

116. Di conseguenza, occorre accogliere il primo motivo del ricorso della Scuola Elementare Maria Montessori e annullare, sotto tale aspetto, la decisione controversa.

Sulle spese

(*Omissis*)

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara e statuisce:

1) La sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU: T: 2016: 484), è annullata nella parte in cui ha respinto il ricorso proposto dalla Scuola Elementare Maria Montessori Srl diretto all'annullamento della 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, per la parte in cui la Commissione europea non ha ordinato il recupero degli aiuti illegali concessi sulla base dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili.

2) L'impugnazione nella causa C-622/16 P è respinta quanto al resto.

3) La decisione 2013/284 è annullata nella parte in cui la Commissione europea non ha ordinato il recupero degli

Giurisprudenza

aiuti illegali concessi sulla base dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili.

4) Le impugnazioni nelle cause C-623/16 P e C-624/16 P sono respinte.

5) La Scuola Elementare Maria Montessori Srl si fa carico della metà delle proprie spese sostenute nell'ambito dell'impugnazione nella causa C-622/16 P nonché dei due terzi delle spese della Commissione europea e delle proprie spese relative al ricorso dinanzi al Tribunale dell'Unione europea nella causa T-220/13.

6) La Commissione europea sopporta, con riferimento alle proprie spese, un terzo di quelle relative al ricorso dinanzi

al Tribunale dell'Unione europea nella causa T-220/13 nonché quelle relative alle impugnazioni nelle cause da C-622/16 P a C-624/16 P e, quanto alle spese della Scuola Elementare Maria Montessori Srl, un terzo delle spese relative al ricorso dinanzi al Tribunale dell'Unione europea nella causa T-220/13 e metà delle spese relative all'impugnazione nella causa C-622/16 P nonché quelle sostenute nella causa C-623/16 P.

7) La Repubblica italiana si fa carico delle proprie spese nelle cause da C-622/16 P a C-624/16 P.

Commento

Fabio Gallio ()*

Con la sentenza del 6 novembre 2018, relativa alle cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, la Corte di Giustizia Europea ha sancito che lo Stato italiano, al contrario di quanto precedentemente stabilito dalla Commissione Europea, deve recuperare la minor ICI versata dagli enti religiosi, in quanto tale agevolazione è stata considerata un illegittimo aiuto di Stato.

In particolare, è stato sancito che la sentenza del Tribunale dell'Unione Europea del 15 settembre 2016 (1) deve essere annullata nella parte in cui ha respinto il ricorso proposto da una scuola elementare diretto all'annullamento della decisione 2013/284/UE della Commissione, del 19 dicembre 2012, che non ha ordinato il recupero dell'aiuto di Stato riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici.

È stato, invece, confermato che l'esenzione dell'IMU non deve essere considerata un aiuto di Stato illegittimo.

Prima, però, di soffermarsi sui motivi per cui l'esenzione ai fini ICI è stata dichiarata illegittima, al contrario di quella ai fini IMU, è necessario ricordare che la *ratio* delle agevolazioni al mondo del no profit e, quindi anche a quello degli enti religiosi, tende a riflettersi in una pluralità di ambiti, poiché, sostanzialmente, trova il suo fondamento nel promuovere e sostenere tutte quelle iniziative tramite le quali ci si sostituisce allo Stato per l'espletamento di quei servizi che quest'ultimo non riesce a fornire, trasferendo all'autonomia privata compiti e funzioni

che, pur non strettamente dipendenti dall'esercizio di poteri autoritativi, vengono tradizionalmente esercitati da strutture pubbliche.

In tale contesto, dunque, l'agevolazione fiscale svolge un ruolo determinante, in quanto consente di destinare risorse pubbliche al soddisfacimento della domanda, tramite un'offerta di servizi amministrati privatamente. Vengono in tal modo affidate ad aziende non profit (nel caso in esame ecclesiastiche) l'organizzazione e la gestione di quei servizi che istituzionalmente sarebbero demandati alla pubblica competenza. Inoltre, non va dimenticato che le risorse percepite tramite lo svolgimento delle attività commerciali degli enti religiosi non possono essere distribuite, come, ad esempio, può avvenire relativamente alle società commerciali, in quanto vengono destinate alle attività istituzionali.

Fatte queste brevi considerazioni preliminari, si vuole evidenziare il motivo per cui l'esenzione ICI è stata dichiarata illegittima, mentre quella IMU no, facendo riferimento alla relativa normativa.

In ambito ICI il legislatore, riconoscendo le difficoltà interpretative per stabilire quali immobili potevano godere dell'agevolazione o meno, è intervenuto in due occasioni per definire il valore di "svolgimento di attività istituzionale" contenuto nell'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992. Si rammenta infatti che il legislatore è intervenuto in materia, dapprima promulgando l'art. 7, comma 2-bis, del D.L. n. 203/2005, e poi con l'art. 39 del D.L. n. 223/2006: si è inteso

(*) Avvocato tributarista, Dottore commercialista e Revisore legale, Cultore di diritto tributario presso Università di Trieste, Studio Terrin Associati, Padova e Milano.

(1) Cfr. T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484.

estendere, così, l'ambito di applicazione dell'esenzione a tutti quegli immobili nei quali si svolgevano attività a finalità istituzionale, ma che avessero natura non esclusivamente commerciale.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la suddetta esenzione doveva essere riconosciuta quando ricorrevano contemporaneamente:

- un requisito di carattere soggettivo, rappresentato dal fatto che l'immobile doveva essere utilizzato da un ente non commerciale di cui all'art. 73 (*ex art.* 87), comma 1, lett. c), del T.U.I.R.;

- un requisito di carattere oggettivo, in base al quale gli immobili utilizzati dovevano essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma e dette attività non dovevano avere esclusivamente natura commerciale.

Non potendo individuare attività qualificabili come "non esclusivamente di natura commerciale", è stato sostenuto che quest'ultimo inciso doveva essere riferito solamente alle specifiche modalità di esercizio delle attività in argomento, che consentivano di escludere la commercialità allorquando fossero assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza), ma fossero presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione (2).

Anche secondo parte della giurisprudenza di legittimità, l'esenzione dall'imposta prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), era subordinata alla presenza di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente che non avesse come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma primo, lett. c), del T.U.I.R., cui il citato art. 7 rinvia), e di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, il cui accertamento doveva essere operato in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile era destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non fosse svolta con le modalità di un'attività commerciale (3).

In ogni caso, come sostenuto dalla Corte di cassazione, l'art. 7, comma 2-*bis*, del D.L. n. 203/2005 (introdotto dalla Legge di conversione n. 248/2005), che aveva esteso l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 alle attività indicate nella medesima

lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse, e l'art. 39 del D.L. n. 223/2006, convertito nella Legge n. 248/2006, che aveva sostituito il comma 2-*bis* dell'art. 7, estendendo l'esenzione alle attività che non avevano esclusivamente natura commerciale, non si dovevano applicare retroattivamente, trattandosi di disposizioni che avevano carattere innovativo e non interpretativo (4).

Un ulteriore intervento integrativo è stato realizzato, successivamente, in materia IMU, dove al semplice richiamo alle disposizioni previste dall'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992 operato dall'art. 9, comma 8, del D.Lgs. n. 23/2011 (Decreto istitutivo dell'IMU) è stato inserito attraverso l'art. 91-*bis*, comma 2, del D.L. n. 1/2012, l'inciso "con modalità non commerciali" al fine di delimitare in maniera più rigorosa l'ambito di applicazione dell'esenzione.

Il testo risultante del suddetto art. 7 del D.L. n. 504/1992 - che regola(va) le fattispecie di esenzione ai fini dell'ICI e che dal 1° gennaio 2012 è applicabile ai fini dell'IMU - risulta dunque assai più restrittivo di quanto non fosse in precedenza, poiché limita l'esenzione da IMU solo a "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 [ora art. 73, N.d.A.], comma 1, lettera c), del TUIR (...) destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di determinate attività, quali, quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della Legge 20 maggio 1985, n. 222". Quest'ultimo riferimento normativo riguarda la "nozione di attività di religione o di culto" che stabilisce che, "agli effetti delle leggi civili, si considerano comunque: a) 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".

Inoltre, lo stesso Decreto 19 novembre 2012, n. 200, ha stabilito quando possa applicarsi l'esenzione IMU per gli enti non profit che esercitano anche attività commerciale.

In breve, per potere beneficiare dell'esenzione IMU, si devono possedere contemporaneamente i requisiti di carattere soggettivo e oggettivo, di cui alla lett. i), comma 1, dell'art. 7 sopracitato, nonché quelli generali e di settore, stabiliti rispettivamente agli artt. 3 e 4 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200, i quali stabiliscono i

(2) Circolare Min. Economia e Finanze 26 gennaio 2009, n. 2/DF.

(3) Cass. 8 luglio 2016, n. 13966.

(4) Cfr. Cass. 8 luglio 2016, n. 13971.

Giurisprudenza

parametri per qualificare le attività di cui alla più volte menzionata lett. i) come svolte con modalità non commerciali (5).

In particolare, è necessario che si verifichino i seguenti requisiti soggettivi ed oggettivi:

1) relativamente all'aspetto soggettivo, gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali residenti in Italia (6);

2) relativamente, invece, al requisito oggettivo, gli immobili devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento di attività c.d. no profit, cioè: attività assistenziali, previdenziali (7), sanitarie (8), di ricerca scientifica (9), didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, oppure alle attività di cui all'art. 16, lett. a), della Legge n. 222/1985.

Le suddette attività no profit elencate dall'art. 7, comma 1, lett. i), devono essere svolte "con modalità non commerciali". Per qualificarle tali, devono essere rispettati, sia requisiti generali relativi all'atto costitutivo o allo statuto dell'ente non commerciale (10), sia requisiti particolari (11), differenziati in funzione della tipologia

di attività svolta (12), non previsti per le attività sopra descritte di cui all'art. 16, lett. a), della Legge n. 222/1985, quale quella di educazione cristiana.

Inoltre, ai sensi dell'art. 91-bis del D.L. n. 1/2012, qualora nello stesso immobile alcune unità immobiliari ospitino le attività individuate dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992, svolte con modalità non commerciali, mentre altre parti siano sede di attività diverse, le prime beneficeranno dell'esenzione, mentre le seconde sconteranno l'IMU (13).

A questo punto sarà interessante capire come e per quali anni si procederà al recupero di tali aiuti, considerato le difficoltà interne già segnalate dalle autorità, quali, quelle di recuperare le informazioni necessarie, anche utilizzando le banche dati catastali e fiscali.

Ad ogni modo, la sentenza in esame dovrebbe confermare la legittimità, ai fini della normativa europea, dell'esenzione IMU contenuta nel Codice del Terzo settore di cui al D.Lgs. n. 117/2017.

(5) Ai fini dell'individuazione del quadro normativo che regola la materia in esame e per le modalità applicative dell'esenzione in parola, si rinvia alla lettura delle istruzioni allegate al Modello di dichiarazione IMU/TASI ENC di cui al Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 26 giugno 2014.

(6) Tra questi, la circolare n. 2/DF, emanata il 26 gennaio 2009 dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha espressamente ricompreso le associazioni, le fondazioni e gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

(7) Cfr. risoluzione 5 ottobre 2015, n. 8/DF.

(8) Cfr. Interr. e Ris. Parl. n. 5-03221 del 16 luglio 2014.

(9) Cfr. risoluzione 13 luglio 2015, n. 7/DF.

(10) Ai sensi dell'art. 3 del D.M. n. 200/2012, i requisiti generali sono verificati se l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte

della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;

b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;

c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

(11) Cfr. art. 4 del Decreto del 19 novembre 2012, n. 200.

(12) In merito, si ricorda che la Corte di cassazione, con la pronuncia del 3 maggio 2017, n. 10754, ha ribadito che gli immobili degli istituti religiosi adibiti a scuole paritarie sono soggetti a ICI (e a IMU) se non si dimostra che l'attività è svolta con modalità non commerciali. A tale scopo, occorre che la stessa sia prestata gratuitamente ovvero dietro pagamento di un corrispettivo simbolico.

(13) Cfr. art. 5 del Decreto del 19 novembre 2012, n. 200.