

**DALLA CORTE DI GIUSTIZIA UE NESSUNA NOVITÀ SOSTANZIALE**  
**IN TEMA DI ESENZIONE ICI PER GLI ENTI NON COMMERCIALI**

1

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con sentenza della Grande Sezione, 6 novembre 2018, cause riunite C-622/16P- C-624/16P ha accolto in parte l'impugnazione che la scuola Montessori S.r.l. aveva proposto avverso la sentenza del Tribunale UE, 15 settembre 2016, causa T- 220/13. A sua volta tale sentenza, già commentata in questa Rivista, aveva respinto l'impugnazione proposta dalla Montessori S.r.l. avverso la decisione della Commissione (n. 2013/284/UE) di non imporre alla Repubblica Italiana il recupero di somme pari all'ICI non riscossa dai Comuni nei confronti delle scuole paritarie in virtù dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. *i*) del d.lgs. n. 504/1992, nel testo vigente prima dell'entrata in vigore dell'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012, e anche in relazione alla previsione di cui all'art. 149, u.c. del TUIR che esclude la perdita del carattere di non commercialità da parte degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e le a.s.d.. La Commissione, infatti, per un verso, aveva ritenuto la sola disciplina ICI ante 2012 contrastante con il divieto di aiuti di Stato di cui all'art. 107 TFUE (poiché non escludeva che dell'esenzione ICI potessero godere anche soggetti che svolgevano attività benefica con modalità commerciali), ma, per altro verso, aveva accolto l'eccezione sollevata dalla Repubblica Italiana per cui il recupero di tali aiuti sarebbe stato oggettivamente impossibile a causa del fatto che né le banche dati catastali né le banche dati fiscali consentivano di identificare il tipo di attività (economica o non) svolta negli immobili di proprietà degli enti non commerciali e, quindi, di verificare retroattivamente se sussistesse o meno nei singoli casi una situazione di godimento dell'esenzione per immobili utilizzati commercialmente e, correlativamente, di una forma di "aiuto" di Stato ad attività imprenditoriali.

Più in particolare, la sentenza di primo grado aveva:

(*i*) ai punti 112-127, escluso che potesse considerarsi aiuto di Stato la previsione dell'ultimo comma dell'art. 149 del TUIR, secondo cui gli enti ecclesiastici riconosciuti e le associazioni sportive dilettantistiche sono sempre considerati ai fini fiscali come enti non commerciali e non possono trasformarsi in enti commerciali anche se le attività commerciali divengono prevalenti su quelle istituzionali;

(*ii*) ai punti 128-145, chiarito come la nuova regolamentazione dell'esenzione IMU per gli enti non commerciali (art. 7, comma 1, lett. *i* del d.lgs. n. 504/1992 e s.m.i., richiamato per l'IMU dall'art. 8, comma 8 del d.lgs. n. 23/2011), la quale riconosce l'esenzione solo laddove le attività benefiche (assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, religiose e di culto) siano svolte con

“modalità non commerciali” (art. 91-bis del d.l. n. 1/2012), sia sufficiente ad escludere la configurabilità di aiuti di Stato rilevanti ai fini dell’ordinamento europeo, anche considerato (punto 138 della sentenza) il principio dell’esenzione *pro quota* in caso di utilizzo promiscuo dell’immobile (art. 91-bis del d.l. n. 1/2012 e d.m. n. 200/2012). Invero, garantendo il regolamento nazionale che la retta debba coprire soltanto una frazione del costo effettivo del servizio, il Tribunale ha ritenuto *"irrelevante il fatto che talora gli alunni o i loro genitori siano tenuti a pagare un canone o tasse scolastiche, al fine di contribuire in una certa misura ai costi di gestione del sistema"*;

(iii) ai punti 69-111, ribadito la ragionevolezza della decisione della Commissione nella parte in cui aveva ritenuto, non già difficile, bensì oggettivamente impossibile per le amministrazioni italiane il recupero degli eventuali importi qualificabili come “aiuti di Stato” in relazione alla disciplina ICI applicabile prima del 2012 (il cui contrasto con il divieto di aiuti di Stato risultava, sebbene a torto, incontestato in causa). Ciò in quanto il Tribunale aveva ritenuto assodato che *"né le banche dati catastali né le banche dati fiscali consentivano di identificare il tipo di attività (economica o non economica) svolta negli immobili di proprietà degli enti non commerciali, e nemmeno di calcolare oggettivamente l'importo dell'imposta da recuperare"* e, per altro verso, aveva osservato che non era stata fornita idonea prova che altri possibili procedimenti accertativi (ivi compresa la ispezione in loco) si manifestassero in via generale idonei *"per identificare la natura dell'utilizzo dei loro immobili in passato"* (punto 108 della sentenza), considerato (punto 106 della sentenza) come in sede europea non possa presumersi *"che un'impresa abbia beneficiato di un vantaggio che costituisce un aiuto di Stato basandosi semplicemente su una presunzione negativa, fondata sull'assenza di informazioni che le consentano di giungere alla conclusione contraria, in mancanza di altri elementi atti a dimostrare positivamente l'esistenza di un siffatto vantaggio (cfr. CGCE, sent. 17 settembre 2009, causa C-520/07, Commissione/MTU Friedrichshafen, punto 58)"*.

Principi analoghi erano stati affermati dal Tribunale con sentenza su causa T-219/13 relativamente al comparto delle strutture ricettive, su ricorso proposto dal titolare di un Bed and Breakfast.

Il secondo e il terzo punto sopra indicati sono stati fatti oggetto di impugnazione da parte della scuola Montessori S.r.l. e del Bed and Breakfast, mentre l'accertamento compiuto nel primo punto è passato in giudicato. Risulta, quindi, a tutti gli effetti confermato che l'ultimo comma dell'art. 149 del TUIR risulta pienamente compatibile con l'art. 107 TFUE. Pronunciando sui due motivi di impugnazione dei ricorrenti principali, e dopo essersi diffusamente soffermata su questioni di carattere processuale fatte oggetto di ricorso

incidentale da parte della Commissione in ordine alla legittimazione a ricorrere da parte della Montessori S.r.l. (parr. 19-68), la Grande Sezione con la sentenza in commento ha:

3 (i) per un verso, confermato ai parr. 103-111, che la normativa IMU successiva al d.l. n. 1/2012 non si pone in contrasto con il divieto di aiuti di Stato. Al riguardo, la Corte ha confermato *in toto* l'interpretazione fornita dal Tribunale ricordando che, in sede d'impugnazione, la CGUE ha potere di sindacare l'interpretazione del diritto interno fornita dal Tribunale soltanto laddove vi sia stato uno "snaturamento" manifesto di esso cosa che, nel caso di specie, non risultava e non era stata neppure contestata. Ne consegue che costituisce ormai principio definitivo quello per cui l'esenzione IMU di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992, come applicabile a seguito dell'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012, non configura aiuto di Stato e che il criterio posto a base di tale disciplina è sufficiente a garantire che debbano considerarsi gratuite o comunque simboliche (in quanto non correlate ai costi del servizio) le rette di iscrizione alle scuole che non superino certi importi e che, pertanto, debba considerarsi non imprenditoriale l'attività didattica rese in tale ambito;

(ii) per altro verso, affermato ai parr. 94-99 che il Tribunale ha errato nel ritenere che, a fronte della constatazione "*che le informazioni necessarie per il recupero degli aiuti illegali in questione non potessero essere ottenute utilizzando le banche dati catastali e fiscali italiane*", fosse onere della Srl Montessori individuare "*l'esistenza di modalità alternative che consentissero il recupero, anche solo parziale, degli aiuti di cui trattasi*". Invero "*spettava alla Commissione dimostrare, nella decisione controversa, che le condizioni che l'autorizzavano ad astenersi dall'adottare un siffatto ordine erano soddisfatte*" e, pertanto, essa avrebbe d'ufficio e con "*esame minuzioso*" dovuto "*esaminare l'esistenza di soluzioni alternative che consentissero un recupero, anche solo parziale, degli aiuti in questione*".

In conclusione, con la sentenza in commento nulla cambia, sotto il profilo dei principi giuridici, rispetto a quanto già accertato dal Tribunale: la sentenza riafferma i medesimi principi nella composizione più autorevole della Grande Sezione della Corte e ritiene applicabile anche in sede di istruttoria i criteri di valutazione dell'esonero per impossibilità affermati dalla giurisprudenza per la fase operativa del recupero materiale di aiuti già dichiarati illegittimi in sede istruttoria (cfr. par. 92 della sentenza).

L'unica conseguenza pratica della sentenza in commento consiste nella circostanza che la Commissione dovrà avviare una nuova istruttoria per valutare in maniera più dettagliata se vi siano altre vie, rispetto a quella della verifica dei dati catastali e fiscali, per recuperare le somme pari all'ICI non versata dalle scuole paritarie in virtù dell'esenzione operante fino al 2012. Sotto il profilo prognostico, peraltro, è lecito nutrire più di un dubbio in

4 ordine alla circostanza che tale nuova istruttoria porti a risultati diversi da quelli già raggiunti dalla Commissione. Invero, e anche a voler per un momento prescindere dal problema della scadenza dei termini di decadenza per l'accertamento relativo alle annualità in cui si applicava la normativa ICI nonché dalle circostanze (già segnalate nel precedente commento) per cui quello delle scuole paritarie non deve considerarsi un "mercato" rilevante ai fini della normativa europea sul divieto di aiuti di Stato (come erroneamente ritenuto al par. 105 della sentenza) e per cui l'interpretazione fornita dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia del concetto di aiuti di Stato si pone in contrasto con il Trattato (svalutando eccessivamente la prova della sussistenza del requisito che le misure "*incidano sugli scambi tra Stati membri*" al fine di potersi considerare rilevanti ai fini dell'art. 107 TFUE), nella nuova istruttoria dovranno anzitutto essere affrontate le questioni della ricorrenza di motivi di esonero al divieto di aiuti di Stato di cui all'art. 106, comma 2 e all'art. 107, commi 2 e 3 del TFUE, come sottolineato dal Tribunale ai parr. 143 ss. della sentenza di primo grado. Nel merito, poi, occorre tenere presente che la disciplina dell'esenzione IMU come configurata a seguito del d.l. n. 1/2012 è stata ormai definitivamente ritenuta compatibile con i Trattati, per cui in sede di nuova istruttoria di fronte alla Commissione per la Repubblica Italiana sarà sufficiente dimostrare (se del caso tramite dati aggregati di raffronto tra numeri di studenti delle scuole paritarie e importi delle rette da esse riscosse, in rapporto al costo per alunno delle scuole statali) come anche nel vecchio regime i criteri positivizzati dopo il 2012 fossero stati, nella sostanza, già rispettati *ante litteram*.

FRANCESCO FARRI