



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale in
Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di laurea

Aiuti di Stato e Chiesa Cattolica

Relatore

Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Laureanda

Elena Laura Vrabie

Matricola 853316

Anno accademico

2019/2020

INTRODUZIONE	5
I TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEGLI ENTI ECCLESIASTICI 8	
1. CONCORDATO LATERANENSE: PRECEDENTE STORICO DELL'ATTUALE REGIME FISCALE	8
2. ART. 20 DELLA COSTITUZIONE: PRIMA FONTE NORMATIVA	9
3. ACCORDO DI REVISIONE DEL CONCORDATO E L. 222/1985	13
4. GLI ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI E LE AGEVOLAZIONI.....	16
4.1 <i>I requisiti</i>	16
4.2 <i>Ente ecclesiastico come ente "non commerciale"</i>	17
4.3 <i>Le agevolazioni</i>	21
II DALL'ICI ALL'IMU: AGEVOLAZIONI O AIUTI DI STATO? ..24	
1. L'ESENZIONE DALL'IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI (ICI).....	24
2. DIFFICOLTÀ DI APPLICAZIONE DELL'ICI (ALCUNI ESEMPI CONCRETI)	30
2.1 <i>Immobili di proprietà di enti ecclesiastici destinati ad attività sanitaria</i>	30
2.2 <i>Immobile destinato ad abitazione dei membri di ordine religioso.</i>	32
2.3 <i>Immobile ricevuto in comodato gratuito da una società senza scopo di lucro - concessione dell'immobile per l'esclusivo svolgimento di attività di religione e culto</i>	33
2.4 <i>Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto - casa religiosa di ospitalità</i>	34
2.5 <i>Prova della destinazione dell'immobile</i>	35
2.6 <i>Attività di religione/culto vs. attività commerciale</i>	36
3. IMPOSTA MUNICIPALE UNICA (IMU): COSA È CAMBIATO PER GLI ENTI ECCLESIASTICI	37
3.1 <i>Gli anni tra l'ICI e l'IMU: le tappe fondamentali</i>	37
3.2 <i>I lineamenti essenziali del nuovo tributo</i>	44
3.3 <i>Presupposto applicativo soggettivo ed oggettivo</i>	46
3.4 <i>Le ipotesi di esenzione</i>	48
3.5 <i>Le caratteristiche generali del criterio della "non lucratività" ed i requisiti di settore</i>	52
3.6 <i>Considerazioni complessive sulla nuova norma</i>	54
3.7 <i>La nuova IMU</i>	59
4. RIFORMA E CODICE DEL TERZO SETTORE (CTS).....	61

4.1 <i>Premessa</i>	61
4.2 <i>Enti del Terzo Settore ed enti ecclesiastici</i>	67
4.3 <i>Le agevolazioni fiscali a favore degli ETS</i>	70
5. DISCIPLINA COMUNITARIA IN TEMA DI AIUTI DI STATO.....	71
5.1 <i>Definizione e analisi</i>	71
5.2 <i>Procedure di controllo</i>	74
6. UN DIBATTITO DI LUNGA DATA: LA NORMATIVA ITALIANA VIOLA I PRINCIPI COMUNITARI RELATIVI AGLI AIUTI DI STATO?.....	76
III LA COMMISSIONE EUROPEA SULL'ICI NON VERSATA	80
1. LE PRIME INDAGINI FORMALI.....	80
2. LA COMMISSIONE EUROPEA IN MERITO ALL'ICI E ALL'IMU	84
3. LA COMMISSIONE RIAVVIA LA QUESTIONE	90
3.1 <i>La Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l.</i>	92
3.2 <i>Bed&Breakfast di Pietro Ferracci</i>	102
3.3 <i>Considerazioni e conseguenze delle due sentenze</i>	103
3.4 <i>L'incidenza del tempo sulla possibilità di recupero: la prescrizione</i>	105
3.5 <i>Aiuti di Stato ed attuale epidemia da Covid: il quadro europeo.</i>	107
CONCLUSIONI.....	111

Introduzione

Il rapporto tra religione e fiscalità è un tema molto delicato, specialmente in Italia, dove il principio di laicità sancito dalla Costituzione, si pone l'obiettivo di compensare la grande influenza politica della Santa Sede. Da tempo è oggetto di analisi il tema dei trattamenti agevolativi concessi dagli Stati sul piano fiscale, in riferimento a quegli enti che svolgono determinate attività di interesse sociale. Da un lato quindi la presenza di un sistema tributario interno, dall'altro la crescente influenza da parte del diritto dell'Unione Europea. La globalizzazione dei mercati ha comportato la moltiplicazione delle operazioni transnazionali, ma è importante ricordare che il prelievo fiscale avviene su base nazionale. L'obiettivo del diritto comunitario è quello di tutelare il mercato comune, eliminando quelle disparità che creano vantaggi ad alcune attività sul piano concorrenziale. Il settore più significativo in merito alle agevolazioni tributarie, concesse agli enti ecclesiastici, è indubbiamente riservato agli immobili. Il patrimonio della Chiesa Cattolica, grazie a oltre due millenni di storia, risulta difficile da quantificare con precisione. Il legislatore e la giurisprudenza nazionale hanno spesso adottato approcci elastici in ambito tributario nei confronti della Chiesa, ma come si affronterà nel corso dell'elaborato, con la normativa UE, tale elasticità sarà sostituita da una modalità rigorosa.

A partire dal 1861, le relazioni tra Stato e Chiesa Cattolica sono state brutalmente interrotte, a causa della decisione presa da parte del Regno di regolare il fenomeno religioso unilateralmente attraverso leggi ordinarie. La firma dei Patti Lateranensi, nel 1929, riconduce tale rapporto ad essere disciplinato da un accordo di rango internazionale. Nel 1984, l'Accordo di revisione viene sottoscritto da un Governo ed approvato, in sede di legge di esecuzione, da una maggioranza particolarmente ampia. In seguito, con il D.lgs. n. 504/1992, viene istituita l'imposta comunale sugli immobili (ICI): imposta straordinaria che ha rappresentato una delle entrate più rilevanti per i comuni italiani. Assume particolare rilievo l'art. 7, lett. i) del citato decreto, il quale ha ritratto l'agevolazione più importante applicabile agli immobili appartenenti agli enti non commerciali. All'interno, come affrontato in seguito, sono compresi anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. Nel 2005, si decide di estendere l'esenzione dell'ICI a tutti gli edifici di proprietà della Chiesa Cattolica, compresi quelli con fini commerciali (per esempio alberghi e ospedali). L'introduzione della normativa in merito

all'ICI, ha dato seguito a diverse complicazioni e difficoltà in ambito applicativo. Da qui l'esigenza di molteplici interventi normativi e giurisprudenziali volti a chiarire la norma. L'intento chiarificatore spesso ha reso sempre più ardua l'applicazione della normativa in materia di agevolazioni. Nel 2012, il governo Monti, con l'introduzione dell'IMU, rimuove l'esenzione per gli immobili destinati ad usi commerciali.

L'imposta municipale unica (IMU) è stata istituita dal D.lgs. n. 23/2011 con l'intento di sostituire l'Imposta comunale sugli immobili a decorrere dal 2014. In forma sperimentale, la sua entrata in vigore è stata anticipata al 1° gennaio 2012. Sostanzialmente, le novità introdotte dalla nuova imposta riguardano gli aspetti che fanno riferimento alla quantificazione dell'imposta. Infatti, i coefficienti di rivalutazione e le aliquote sono più alti di quelli adottati per l'ICI. Inoltre, vengono introdotte novità anche in riferimento alla riduzione di esenzioni ed agevolazioni. Il trattamento fiscale preferenziale previsto in molti Paesi dell'Unione Europea per le confessioni religiose e per gli enti religiosi e, più in generale, il finanziamento pubblico, diretto o indiretto, di cui essi possono godere, in forza di speciali discipline concordatarie o di diritto comune, devono misurarsi con la previsione del primo comma dell'art. 107 TFUE. Esso dispone: "Sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza". Negli anni, l'Italia ha già sperimentato quanto spinoso sia il problema sollevato dall'interpretazione della norma con specifico riferimento al mancato pagamento dell'imposta comunale sugli immobili da parte di enti ecclesiastici che svolgevano anche attività imprenditoriale nel settore alberghiero e in quello scolastico.

La Commissione europea, ha aperto un'indagine formale nei confronti dell'Italia ed ha considerato il sistema nazionale di esenzioni dell'ICI concesse a enti non commerciali per scopi specifici tra il 2006 ed il 2011, incompatibile con le regole UE sugli aiuti di Stato. Di fatto, per l'Europa tale sistema conferiva un vantaggio selettivo alle attività commerciali svolte negli immobili di proprietà della Chiesa rispetto a quelle portate avanti da altri enti. Inizialmente, la Commissione è concorde con il governo: il recupero delle somme non versate dalla Chiesa è tecnicamente impossibile. Alla base di tale dichiarazione, la mancanza di informazioni sufficienti per distinguere tra immobili o parti degli immobili usati per fini commerciali e quelli adibiti ad attività commerciali.

La Commissione, nel 2013, da un lato ha riconosciuto l'agevolazione IMU per gli immobili utilizzati da enti non commerciali, dall'altro, pur quantificando come aiuto di Stato l'agevolazione ICI, ha ritenuto impossibile il suo recupero.

La controversia, è stata successivamente riaperta, grazie al ricorso contro la Commissione europea da parte dell'Istituto Maria Montessori e del signor Pietro Ferraci, proprietario di un Bed&Breakfast. La sentenza di merito diventa momento di applicazione, per la prima volta, dell'art. 263 TFUE: l'azione di annullamento di un atto europeo, promossa dai cosiddetti ricorrenti "non privilegiati". Il quarto comma, infatti, permette a qualsiasi persona fisica o giuridica di "proporre, alle condizioni previste al primo e secondo comma, un ricorso contro gli atti adottati nei suoi confronti o che la riguardano direttamente e individualmente, e contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione". Il fulcro di tale ricorso è, indubbiamente, il fatto che la decisione della Commissione ha comportato uno svantaggio concorrenziale rispetto agli enti ecclesiastici o religiosi situati nelle loro vicinanze e che, pur esercitando attività simili alle loro, possono godere dei vantaggi fiscali in commento. In seguito al parere espresso in favore della decisione della Commissione, le parti soccombenti hanno appellato la Corte di Giustizia dell'Unione Europea. La Corte si è espressa in merito affermando che l'impossibilità del Governo italiano di calcolare con certezza l'importo dovuto per il periodo compreso tra il 2006 ed il 2011 non risulta essere una motivazione sufficiente a giustificare una decisione di non recupero. Viene annullata la sentenza del Tribunale nella parte in cui esso ha convalidato la decisione della Commissione di non ordinare il recupero dell'aiuto illegale concesso con l'esenzione dall'ICI e annulla, di conseguenza, la decisione della Commissione. Viene, tuttavia, ribadito che la sentenza non riguarda l'IMU.

In conclusione, verrà affrontato il tema degli aiuti di Stato in merito al difficile momento che l'intero mondo sta attraversando a causa della pandemia in corso. L'eccezionalità e unicità dell'evento che ha colpito l'intero sistema economico, permette di affrontare l'argomento in modo differente.

I Trattamenti tributario degli enti ecclesiastici

1. Concordato lateranense: precedente storico dell'attuale regime fiscale

Per comprendere appieno le problematiche odierne legate alla normativa fiscale degli enti ecclesiastici, è necessario ripercorrere le tappe fondamentali che hanno dato origine alle controversie attuali. Sul piano fiscale, in merito al tema dei trattamenti agevolativi che gli Stati possono concedere ad enti che svolgono definite attività di interesse sociale, il dibattito è da tempo acceso e va ad incidere sia sulla legislazione fiscale nazionale che sulla sua compatibilità con il diritto sovranazionale, in particolar modo quello dell'Unione Europea.

Il primo tassello da cui partire, è rappresentato dai Patti lateranensi, i quali segnano la fine della cosiddetta "questione romana", nata il 20 settembre 1870. Essa indica la fine dello Stato Pontificio e l'annessione di Roma al Regno d'Italia (di cui diviene capitale l'anno successivo). La fine del potere temporale sul territorio, da parte della Chiesa, comporta l'inizio di una discordanza durata sessant'anni, durante il quale Stato e Chiesa rimangono privi di un accordo comune che possa arginare la separazione tra potere temporale e spirituale. La fase di conciliazione inizia proprio con la firma dei Patti Lateranensi, avvenuta l'11 febbraio 1929, da parte del capo del governo Benito Mussolini e del Segretario di Stato Vaticano, cardinale Pietro Gasparri, presso il Palazzo di San Giovanni in Laterano¹. Essi si compongono di due parti: un Trattato ed un Concordato.

Il Concordato è rilevante in quanto costituisce la premessa attuale riguardo all'abolizione delle imposte speciali: questo sia in merito al divieto di future introduzioni di nuovi gravami, sia in riferimento alla conservazione delle agevolazioni già esistenti. Indubbiamente rende possibile una svolta notevole per la disciplina ed i rapporti Stato/Chiesa: si passa infatti, da una dottrina di tipo unilaterale, cioè dettata dallo Stato e subita dalla Chiesa, ad una di tipo bilaterale in cui vi è un accordo condiviso volto alla salvaguardia dell'armonia e delle esigenze condivise². Il Concordato è uno strumento negoziale, un accordo a carattere transitorio, attraverso il quale si

¹ Casuscelli G. (a cura di) (2015), *Nozioni di diritto ecclesiastico*, Giappichelli, Torino, pp. 9-11.

² Tartaglia E. (2011), *Compendio di Diritto ecclesiastico*, Maggioli Editore, Rimini, p. 19.

disciplinano le materie di comune interesse³. In virtù di tale strumento, le parti vengono vincolate ad assumere e mantenere i comportamenti sottoscritti riguardo l'ambito della sovranità territoriale dello Stato stipulante.

Un punto cardine per le trattative del Concordato è costituito dal cosiddetto "criterio dell'equiparazione", formulato dall'Avv. Pacelli nel 1926, con il quale si intende collegare il fine di culto a quello di istruzione e beneficenza, nonché agli effetti di tutte le esenzioni e agevolazioni fiscali. Si è ritenuto quindi, di attuare un riesame della disciplina sulla base di tale criterio. L'equiparazione in merito ai fini ha comportato però non poche complicazioni a livello pratico, con la conseguente modifica del criterio in riferimento alle attività (non più ai fini). Già l'art. 5 della L. 848/1929, prevede che le *"attività di carattere educativo, assistenziale o, comunque, di interesse sociale a favore di laici, sono sottoposti alle leggi civili concernenti tali attività"*⁴. Successivamente, l'art. 29 del Concordato, oltre al riconoscimento della personalità giuridica delle associazioni religiose, afferma che *"ferme restando le agevolazioni tributarie già stabilite a favore degli enti ecclesiastici dalle leggi italiane qui vigenti, il fine di culto o di religione è, a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficenza e di istruzione"*. Si sviluppa proprio durante questo periodo un'attenzione particolare verso le attività degli enti ecclesiastici e verso le accezioni che assumono ed i fini che perseguono, punto fondamentale per lo sviluppo dell'attuale normativa⁵.

2. Art. 20 della Costituzione: prima fonte normativa

L'art. 20 della Costituzione⁶ fissa un primo grande punto fermo: agli enti ecclesiastici non può essere riservato un trattamento fiscale più gravoso rispetto a quello previsto per gli altri enti. Le accezioni "carattere ecclesiastico" e "al fine di religione o di culto" rappresentano elementi di specialità a cui si collegano notevoli effetti normativi. Un primo interrogativo che sorge con riferimento alla norma, è se nel

³ Arrieta J. I. (a cura di) (2007), *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato - Studi sull'Istruzione CEI in materia amministrativa*, Marcianum Press, Roma, p. 215.

⁴ Rivetti G. (2008), *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Giuffrè Editore, Milano, pp. 8-10.

⁵ Margiotta Broglio F. (2004), "La riforma dei Patti Lateranensi dopo vent'anni", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 1.

⁶ "Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività" (art. 20 Cost.).

contesto attuale il termine "ecclesiastico" sia da intendere, come per molti anni in passato, "cattolico" o se sia lecito intenderlo equivalente a "confessionale". In tal caso, quindi, sarebbe possibile ampliarlo, in via interpretativa, a tutti gli enti delle confessioni religiose⁷. Ecco che quest'area di specialità inizia a comprendere gli enti ecclesiastici per il solo fatto di essere espressione dell'autonomia confessionale. Si può inoltre ipotizzare che l'art. 20, sia applicabile alle associazioni ateistiche qualora promuovano azioni di tutela di pubblici interessi. Nel momento in cui, per esempio, un'associazione che, pur non avendo carattere religioso si dedica alla prevenzione o all'eliminazione di conseguenze sfavorevoli derivanti da atti motivanti religiosamente o meno⁸.

In questo modo, il sistema agevolativo è applicabile a tutte quelle entità, differenti dagli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti in senso proprio, che sono riconducibili ad associazioni marcate da finalità religiose e culturali dal carattere ecclesiastico (addirittura dalla non credenza). Va sottolineato che i limiti sono rappresentati dal fatto che tali enti devono detenere i requisiti soggettivi previsti dall'ex art. 87 co. 1 lettera c) T.u.i.r.⁹ e sono tenuti ad operare entro i limiti oggettivi delle attività specifiche, secondo concrete attività. Il diritto speciale in un certo senso viene superato dal diritto comune, allargando il margine di garanzia tributaria migliorativa. Sono inclusi anche i soggetti che non scelgono la personificazione giuridica (un'esistenza strutturale), ma che comprovino il loro orientamento in senso religioso. Sicuramente la scelta operata dal Costituente ha, in qualche modo, assecondato la capacità di espansione della norma, dando spazio a soggetti di derivazione confessionale che all'epoca non si immaginavano. L' art. 20, così, abbandona i panni del "convitato di pietra" (cioè quel ruolo di autorevole dottrina), lasciando spazio ad un orizzonte interpretativo più ampio, un campo più grande e aperto, nonché neutro, verso le

⁷ Folliero M. C. (2010), *Enti religiosi e non profit tra welfare state e welfare community. La transizione*, Giappichelli, Torino, pp. 144-146.

⁸ Consorti P. (2018), "L'impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli "enti religiosi", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n.4/2018, p. 5.

⁹ "residenza fiscale o localizzazione dell'impresa o ente partecipato in Stati o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'art. 47 bis, comma 1, o, alternativamente, la dimostrazione, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui allo stesso articolo 47 bis, comma 3, della sussistenza della condizione di cui al comma 2, lettera b), del medesimo articolo (..)".

agevolazioni fiscali¹⁰. L'inciso "gravami fiscali", del suddetto art. 20, fa riferimento a quegli eventuali oneri imposti dal fisco per la costituzione di un ente e per lo svolgimento della sua attività. Per "capacità giuridica" si intende l'idoneità ad essere soggetti di diritti e obblighi sanciti dalla legge. Oltre ad essere prerogativa intangibile di tutti i cittadini, lo è anche degli enti legalmente riconosciuti.

I principi fissati dagli artt. 53 e 23 della Costituzione trovano riscontro e applicazione con tale norma. Il primo fa riferimento alla capacità contributiva e alla progressività dei tributi, mentre il secondo al principio della legalità dei tributi. Questo implica che la situazione economica degli enti e, perciò, la loro capacità contributiva, non può essere influenzata dalla qualificazione o dai fini confessionali. Si può affermare, inoltre, che i caratteri di legalità, equità e razionalità alla base del nostro sistema fiscale facciano da ponte da una concezione neutrale ad una di tipo promozionale ai fini del perseguimento dei valori che la Carta Costituzionale esprime¹¹. Con lo svolgimento di attività tributarie di tipo promozionale-agevolativo, questa impostazione si è allargata progressivamente. Le situazioni e le categorie sulle quali agevolazioni e prelievi fiscali agiscono, non sono casuali, ma trovano fondamento all'interno delle disposizioni costituzionali secondo precise disposizioni. L'attuazione dei fini costituzionali, pertanto, sono alla base del regime fiscale "ordinario" quanto di quello "agevolativo"¹².

La norma costituzionale analizzata presenta straordinari elementi di connessione con gli artt. 7, 8 e 19 della stessa Carta, in quanto tutela e promuove i diritti e le libertà sancite dalle suddette norme. Il legislatore, mediante l'art. 20 ha voluto proteggere e promuovere quelle formazioni sociali nelle quali è possibile sviluppare la religiosità collettiva ed individuale. L'art. 7 dispone che "lo Stato e la Chiesa cattolica sono, ciascuno nel proprio ordine, indipendenti e sovrani". L'art. 8 sancisce il principio del pluralismo delle confessioni religiose: tutte quelle diverse dalla confessione cattolica hanno diritto all'organizzazione autonoma secondo i propri statuti, ma in maniera tale da

¹⁰ Floris P. (2018), "Enti religiosi e riforma del terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 3/2018, pp. 4-5.

¹¹ Falsitta G. (2016), *Corso istituzionale di diritto tributario (VI edizione)*, Cedam, Vicenza, pp. 69-72.

¹² Fiore F. (2012), "Ici, Imu ed aiuti di Stato tra vecchie e nuove regole. Un'analisi sulla tassazione degli enti ecclesiastici", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 3, pp. 659-660.

non contrastare l'ordinamento giuridico italiano. Le diverse confessioni, quindi, sono caratterizzate da piena autonomia, indipendenza, autodeterminazione e autorganizzazione (sempre nel rispetto dell'ordinamento giuridico e delle norme vigenti sul territorio)¹³. L'art. 19, infine, insieme al successivo art. 20, afferma in maniera implicita il principio di laicità. Lo Stato garantisce a tutti, cittadini e stranieri, la possibilità di professare la propria fede, qualsiasi essa sia, senza che una sia privilegiata rispetto alle altre. Libertà religiosa implica anche il diritto ad essere atei. Tale libertà ne fa derivare un'altra: quella di costruire enti a carattere ecclesiastico da parte dei singoli e delle associazioni. Da qui, la norma di cui si è discusso, in merito al trattamento fiscale di tali enti¹⁴.

In sostanza, in questa norma, intende proteggere gli enti ecclesiastici da potenziali discriminazioni in loro danno e non legittima con chiarezza un favoritismo fiscale. Dall'altro lato, però, non esclude nemmeno la possibilità di attribuire agli stessi enti di far parte di un sistema di agevolazioni (chiaramente in seguito al riconoscimento di determinati requisiti di tipo oggettivo). Con il passare degli anni, si è osservato come il precetto sia andato oltre la mera funzione antidiscriminatoria e abbia poggiato le solide basi verso l'introduzione di specifiche agevolazioni fiscali a favore degli enti ecclesiastici. Come vedremo in seguito, tale conclusione non è in linea con il contesto storico e politico attuale, non solo nazionale, ma anche europeo, in cui si preferisce mantenere una piena parità di trattamento tra gli enti ecclesiastici (non solo quelli della Chiesa cattolica) e gli altri enti di tipo privato che operano all'interno del Terzo Settore. La doverosità dell'art. 20, oltre alla promozione delle formazioni sociali religiosamente orientate, è riferibile anche all'attività del giurista. Egli deve garantire la corretta applicazione della norma, attraverso l'interpretazione e l'applicazione di istituti e strumenti negoziali. La norma ha disegnato una "mappa" che il legislatore deve essere capace di seguire, mediante l'elaborazione di norme e prassi interpretative che siano in grado di promulgare in maniera concreta l'attività del complesso universo delle formazioni sociali religiose¹⁵.

¹³ Tartaglia E. (2011), *Compendio di Diritto ecclesiastico*, Maggioli Editore, Rimini, pp. 36-40.

¹⁴ Tozzi V. (2008), "Religiosità umana, fenomeno religioso collettivo e Costituzione italiana", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 1/2008, p. 7.

¹⁵ Fuccillo A. (2019), "Le proiezioni collettive della libertà religiosa", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 18/2019, pp. 12-15.

3. Accordo di revisione del Concordato e L. 222/1985

Una fase di forti tensioni tra la società religiosa e quella civile si è conclusa con gli Accordi di Villa Madama. Tale fase ha inizio durante i lavori dell'Assemblea Costituente, con i quali trova fondamento un grande paradosso, dovuto alla spiccata impreparazione di gran parte dei costituenti¹⁶. Da una parte i fautori della continuità del sistema lateranense, dall'altra coloro che sono sicuri e volenterosi nel modificare quantomeno il contenuto dei Patti: entrambe le parti però, consapevoli di quanto fosse difficile smantellare le istituzioni e l'ordinamento di un regime totalitario. In una direzione la Costituzione, espressione di democrazia, sovranità popolare, libertà, uguaglianza sia formale che sostanziale, nell'altra un periodo di evasione costituzionale dei governi, i quali hanno applicato la legislazione ecclesiastica senza prendere in considerazione i nuovi principi costituzionali. In presenza di una magistratura convinta di dover in ogni modo difendere la religione cattolica, i governi sono stati spalleggiati nell'eliminare qualsiasi interpretazione della normativa che potesse intaccare le prerogative sancite dal Trattato e dal Concordato del '29. Durante la quarta e quinta legislazione il problema si è manifestato in tutta la sua gravità: nonostante il passaggio dalla Repubblica alla democrazia, nessun cambiamento si è rilevato in merito alla condizione giuridica della Chiesa cattolica e delle altre confessioni religiose. Un dibattito durato quasi vent'anni, quello che ha visto contrapporre la volontà dei governi e dei politici a quella della Santa Sede. Forti tensioni, complesse vicende e trattative difficili da portare a termine concluse con gli Accordi di Villa Madama¹⁷. Questi, sicuramente, rappresentano quella pacificazione a lungo cercata tra lo Stato e la società religiosa nazionale: per il bene del Paese il Vaticano accettava di patteggiare con un'Italia a favore della legge sull'aborto e sul divorzio (motivo anche queste ultime di forti screzi in passato). Affinché la libertà religiosa, sancita già dalla Costituzione venisse ulteriormente concretizzata, nell'accordo post-concordatario è stata inserita una clausola mediante la quale la Chiesa prende atto che il sistema adottato sia esteso in modo automatico alle altre confessioni che con lo Stato avevano stipulato convenzioni previste dalla Costituzione. La normativa concordataria è stata stipulata il 18 febbraio 1984 (con la firma dell'accordo) e ratificata ed eseguita con la legge 25 marzo 1985, n.

¹⁶ Mistò L. (1998), "Il sostegno economico alla Chiesa cattolica", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 1, pp. 11-12.

¹⁷ Picozza P. (2004), "Gli enti ecclesiastici: dinamiche concordatarie tra innovazioni normative e disarmonie del sistema", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 1, pp. 168-170.

121 (Accordo di revisione del concordato): sono state stemperate le tensioni dei decenni precedenti ed ha inizio così una dimensione di rispetto reciproco e di collaborazione¹⁸. Il difetto di fondo di questo nuovo Accordo risiede sicuramente nel fatto che è stato figlio di troppi padri (molti leader che hanno studiato i progetti di revisione dal 1967 al 1983): la mancanza di una forte innovazione è dovuta proprio a questa successione di pensieri, opinioni e visioni diverse. Il nuovo testo, presenta una struttura più snella rispetto a quello precedente: infatti si contano 14 articoli al posto dei 45 precedenti. Vengono esposte le ragioni storiche che hanno spinto le parti a modificare i vecchi accordi del '29 e le novità più importanti sono rappresentate dagli artt. 1, 7, 9 e 13. L'art. 1 dell'Accordo è espressione del principio cardine dei rapporti tra lo Stato italiano e la Chiesa cattolica: autonomia ed indipendenza per ciò che riguarda i propri campi d'azione, ma allo stesso tempo una sana e forte cooperazione. Di fondamentale importanza è l'art. 7¹⁹, elemento di innovazione che fissa due principi:

1. principio dell' equiparazione, agli effetti tributari degli *"enti ecclesiastici enti finalità di religione o di culto (...)"* a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione;
2. principio secondo il quale *"le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici"*, sono soggette al regime previsto per le medesime (sempre ai fini tributari)²⁰.

L'art. 9 garantisce alla Chiesa la possibilità di creare istituti scolastici di ogni tipologia e grado e di poter liberamente esercitare l'attività di insegnamento; viene assicurata l'ora di religione, che però non ha carattere obbligatorio (*"è garantito a ciascuno il diritto di scegliere se avvalersi o non avvalersi di detto insegnamento"*). Infine, l'art. 13, prevede che per le ulteriori materie per le quali ci sia la necessità di collaborazione tra Chiesa e Stato, si possono istituire nuovi accordi tra le due parti o intese tra le competenti autorità dello Stato e la Conferenza episcopale italiana.

¹⁸ Casuscelli G. (a cura di) (2015), *Nozioni di diritto ecclesiastico*, Giappichelli, Torino, p. 288.

¹⁹ "(...) 3. Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. 4. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime".

²⁰ Clementi P. (2004), "Enti ecclesiastici: contestata l'esclusione ICI se le attività esenti sono commerciali", *Enti non profit*, n. 6/2004, p. 430.

Al fianco alle novità introdotte dall'Accordo di Villa Madama assume rilievo la legge del 20 maggio 1985, n. 222 in merito alle "Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi". Ai fini del nostro lavoro, è fondamentale approfondire alcuni dei 75 articoli elencati dalla legge²¹. Gli artt. 15 e 16 stabiliscono che gli *"enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto..."* e che *"agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:*

- *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;*
- *attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro."*

Occorre precisare e sottolineare che l'art. 16 fa riferimento alle attività e non ai fini di "religione o culto". Ai fini del riconoscimento dell'ente ecclesiastico rileva la presenza essenziale e costitutiva delle finalità di religione o culto, da non confondere con quelle che sono le attività che tali enti possono svolgere²². L'art. 15 sopracitato, assieme all'art. 7 co. 3²³, infatti afferma che l'ente ecclesiastico riconosciuto può svolgere anche attività che non hanno finalità di religione o culto. Riassumendo, quindi, le attività con finalità di culto o religiose svolte dagli enti ecclesiastici assumono diversa qualificazione rispetto a quelle che hanno natura commerciale. Questa conclusione deriva da un'implicita espressione di legge che inquadra le attività commerciali come "diverse da quelle di religione o di culto"²⁴. Un ulteriore elemento da valutare per la connotazione di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto è quello della sede: deve

²¹ Fabbri A. (2007), "Gli articoli 9 e 10 della legge 222/1985: piani paralleli per diverse tipologie giuridiche di associazioni cattoliche", *Stato, Chiese e pluralismo fiscale*, n. 1/2007, p. 5.

²² Simonelli L. (2016), "L'ente ecclesiastico e la riforma del terzo settore", *Ex-lege*, n. 1/2016, p. 20.

²³ "Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime".

²⁴ Rivetti G. (2019), *Enti ecclesiastici e regime delle esenzioni tributarie nell'evoluzione della recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, Pacini Giuridica, *Rivista di Diritto Tributario*, 01/03/2019.

situarsi sul territorio italiano²⁵. La sussistenza del requisito del territorio viene espressamente citato da due articoli. Il primo è l'art. 7.2 dell'Accordo di revisione del Concordato in cui espressamente viene riconosciuta "la personalità giuridica degli enti aventi sede in Italia". Il secondo è l'art. 1 della L. 222/1985 che, ai fini del riconoscimento civile, cita in modo esplicito gli enti ecclesiastici "aventi sede in Italia". La *ratio* alla base di tale criterio può essere riconducibile al fatto che lo Stato preferisca attribuire la personalità giuridica, e quindi creare motivi di opportunità, solamente agli enti che hanno sede sul territorio Italiano.

4. Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e le agevolazioni

4.1 I requisiti

Nel paragrafo precedente è stata analizzata una nuova nozione di ente ecclesiastico. Incapace di rappresentare le molteplici e varie sfaccettature delle comunità religiose, il tradizionale concetto di ente ecclesiastico è stato per la prima volta definito in maniera positiva attraverso una serie puntuale e precisa di elementi che lo caratterizzano. In seguito a circa otto anni di trattative e dibattiti, si inizia a delineare una disciplina sostanzialmente omogenea in merito agli elementi della fattispecie ed il relativo regime giuridico. Si esplicano i requisiti di carattere generale all'interno della normativa, sia soggettivi che oggettivi, necessari al fine del riconoscimento a livello civile dell'ente ecclesiastico. Con riferimento all'inquadramento di un requisito fondamentale, oltre alla sede in Italia, senz'altro va citata l'approvazione dell'autorità ecclesiastica, su cui poggia fondamento la possibilità stessa di esistere dell'ente ecclesiastico. Ne deriva che, all'interno del nostro ordinamento, non sono ammessi ed inclusi enti che non siano inclusi nella struttura della Chiesa, ovvero quelli che non hanno il consenso dell'autorità. Tale approvazione rappresenta un collegamento strutturale organico e funzionale: per poter essere considerato ecclesiastico per lo Stato, l'ente deve prima esserlo per la Chiesa²⁶. Va distinta però la personalità giuridica canonica da quella civile, in quanto è vero che lo Stato riconosce l'ente in seguito al riconoscimento della Chiesa, ma è altrettanto vero che un ente con personalità giuridica canonica può non essere riconosciuto dallo Stato. Assume fondamentale rilievo, come

²⁵ Rivetti G. (2008), *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Giuffrè Editore, Milano, p. 18.

²⁶ Fuccillo A. Santoro R. (2017), *Diritto, religioni, culture. Il fattore religioso nell'esperienza giuridica*, Giappichelli, Torino, pp. 1-4.

già visto, il fine (costitutivo ed essenziale) di religione o di culto per il riconoscimento di nuovi enti. Il riconoscimento si fonda sul carattere confessionale (profilo soggettivo) nonché sul fine e le attività svolte (profilo oggettivo)²⁷. Quando un ente fa parte della costituzione gerarchica della Chiesa e degli istituti religiosi e seminari, il fine è presunto. In tutti gli altri casi, l'accertamento è fatto di volta in volta, a partire dallo studio delle attività svolte dall'ente oggetto di valutazione. Come già visto, l'art. 16 della L. 222/1985, distingue tra 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" e attività diverse, cioè quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro²⁸.

4.2 Ente ecclesiastico come ente "non commerciale"

In base alla legge, l'ente ecclesiastico è considerato un ente avente natura non commerciale. La mancanza di lucro soggettivo ha permesso che, in seguito alla riforma tributaria avviata nel 1970, in materia di agevolazioni tributarie, gli enti ecclesiastici siano considerati enti non commerciali (assimilabili ad enti no profit). Appare chiaro dalla lettura della L. 222/1985, che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti siano considerati enti non commerciali. L'oggetto esclusivo e principale (nonché costitutivo ed essenziale) risulta essere il fine di religione e culto e non l'esercizio di attività commerciali: tuttavia, come già visto in precedenza, la legge permette lo svolgimento di attività commerciali, viste come fulcro non essenziale²⁹. In base a quanto previsto dall'art. 149³⁰, 4° co., del T.U.I.R., gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono

²⁷ Berlingò S. (2007), "Enti ecclesiastici - Enti delle Confessioni religiose", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 4/2007, pp. 5-6.

²⁸ Maiorino M. (2006), *L'ente ecclesiastico non è Onlus di diritto*, Fisco Oggi, 3/01/2006.

²⁹ Fiore F. (2012), "Ici, Imu ed aiuti di Stato tra vecchie e nuove regole. Un'analisi sulla tassazione degli enti ecclesiastici", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 3, p.668.

³⁰ "1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. 2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese. 3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui

presunti *iuris et de iure* "enti non commerciali di diritto". In quanto tali, essi non possono perdere la suddetta qualificazione, sia quando esercitino attività di natura commerciale, sia nell'ipotesi in cui tale attività risulti prevalente rispetto a quelle di natura non commerciale. Gli enti riconosciuti soltanto in base alla normativa comune, cioè diversi da quelli riconosciuti civilmente, se pur sorti nell'ordinamento canonico, per la determinazione del carattere commerciale o non commerciale si effettua una ricognizione specifica, in base al tipo di attività svolta. A prescindere dall'attività svolta in concreto, in merito agli effetti tributari, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono assoggettati alla normativa per gli enti non commerciali³¹.

Si precisa, altresì, che in mancanza dell'atto costitutivo dello statuto, nelle forme di atto pubblico di scrittura privata, la determinazione dell'oggetto avviene in base all'attività effettivamente esercitata sul territorio dello Stato³².

L'ordinamento riconosce, agli enti non commerciali, una capacità contributiva limitata. L'art. 143, 1° co. T.U.I.R. prevede infatti che il reddito complessivo degli enti non commerciali è formato dai "*redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva*". Proseguendo il 3° comma³³ del medesimo articolo dispone, per gli enti

vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689. 4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche."

³¹ Clementi P. (2006), *Condizione degli enti ecclesiastici nell'ordinamento tributario italiano*, 3° Convegno Nazionale degli Economi Diocesani, Chaiancino Terme, 27/29 marzo 2006.

³² Art. 73, 5° co., T.U.I.R. Tale disciplina non si applica agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti ex art. 149, 4° co.

³³ "3. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73: a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione; b) i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi."

ecclesiastici, la non imponibilità delle offerte dei fedeli e dei contributi delle Amministrazioni pubbliche. Ne consegue che le offerte ricevute dall'offerente, non finalizzate all'attività commerciale (che eventualmente esercita il medesimo ente), sono irrilevanti ai fini fiscali. Poiché alla lettera b) del dell'articolo oggetto di approfondimento non viene fatta una distinzione tra contributi erogati a fondo perduto e quelli aventi natura di corrispettivo, anche questi ultimi rientrano nell'agevolazione. Con riferimento alla tenuta delle scritture contabili, viene applicata la disciplina delle scritture contabili prevista per le imprese commerciali. Ciò significa che alle attività commerciali esercitate dagli enti non commerciali (quindi sono compresi anche gli enti riconosciuti civilmente), si applica l'obbligo della tenuta della contabilità separata per le dette attività³⁴.

Le normative in merito agli enti non commerciali che si sono susseguite negli anni sono numerose. Tra le più importanti indubbiamente è l'art. 87 del D.P.R 917/1986. I mutamenti che tale articolo ha subito nel corso degli anni, sono molteplici. Nella prima versione, occupandosi dei soggetti IRPEG (attualmente non più esistente), l'articolo al 1° co. indica, tra gli antri *"gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali"*. Continua poi al quarto comma aggiungendo: *"L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto"*. Al 4° co.-bis si legge che *"in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti"*. La prima versione del sopracitato articolo trattava i soggetti passivi. Attualmente, in seguito all'ultima modificazione con il D.lgs. n. 142/2018 (entrata in vigore il 12 gennaio 2018), tratta le plusvalenze esenti. A livello fiscale gli artt. 51 o 108 del D.P.R 917/1986 qualificano come attività commerciali:

³⁴ Cfr. Art. 20 D.P.R. 600/1973.

- l'esercizio abituale delle attività indicate dall'art. 2195 c.c.³⁵;
- l'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette a prestazioni di servizi non rientrati nell'art. 2195 c.c. (ad eccezione di quelle rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione);
- l'esercizio di determinate attività agricole anche se non organizzate in forma d'impresa.

La figura degli Enti non commerciali di tipo associativo è disciplinata dall'art. 148 T.U.I.R., in forza del quale *"l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni non deve essere considerata commerciale"* e che *"le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi, non concorrono a formare il reddito complessivo"*. Al terzo comma, per determinate tipologie di associazioni (tra cui religiose) vengono previste disposizioni ancora più favorevoli³⁶. La disciplina fiscale non opera in modo automatico, ma è subordinata al rispetto di determinate condizioni: l'ottavo comma del medesimo articolo dispone che l'associazione religiosa (ed in generale le tipologie di associazioni indicate nei commi precedenti) per godere delle superiori agevolazioni debbano inserire una serie di clausole (indicate nell'articolo³⁷) nel

³⁵ "Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano: 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni; 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti. Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano."

³⁶ "3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati."

³⁷ "8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata: a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge; b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito

proprio atto costitutivo o statuto, redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata. Non è richiesto l'inserimento delle clausole per tutte quelle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato Patti, Accordi o Intese.

4.3 Le agevolazioni

Prima di ogni altra cosa, è importante citare alcune delle misure agevolative esistenti per gli enti ecclesiastici. L'esplicito riconoscimento costituzionale della libertà religiosa e del ruolo svolto dalle organizzazioni confessionali costituiscono la premessa per la trasformazione in forme agevolative di quelle che sono le potenziali fattispecie impositive³⁸. Ci sono diversi tipi di agevolazioni che dipendono dall'incidenza sul "quanto", sul "quanto sia dovuto" o sul momento impositivo³⁹. Da qui le varie tipologie di agevolazioni: riduzione d'imposta, detrazione, imposizione in misura fissa, lo sgravio, l'esenzione, l'esclusione, la sospensione, ecc.

Ora, le agevolazioni possono essere distinte tra soggettive, oggettive o miste. Tale distinzione risulta particolarmente utile nel momento in cui ci si trova ad analizzare settori specifici o gruppi omogenei di disposizioni tributarie. In altri termini, le scelte operate in concreto dal legislatore in un determinato settore, sono il risultato dell'utilizzo di tali qualificazioni operate per le agevolazioni. Tuttavia, appare evidente che la

l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge; c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione; d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie; e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; e' ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale; f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa." (art. 148, co. 8, T.U.I.R)

³⁸ Guarino A. (1998), "La giugla delle agevolazioni fiscali "religiose". Una via per non perdersi", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 1, p. 116.

³⁹ Berlingò S. (2007), "Enti ecclesiastici - Enti delle Confessioni religiose", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 4/2007, p. 11.

molteplicità e la vastità dei contesti rendono di difficile applicazione tale classificazione, la quale risulta insufficiente di fronte a contesti che toccano più ambiti⁴⁰. Se si affrontano le agevolazioni in ambito ecclesiastico, è inevitabile notare che orientarsi nei singoli rami normativi è difficoltoso e complesso, cosicché appare inevitabile la scelta di ricorrere a categorie giuridiche con un raggio più ampio, di maggiore spessore politico e finanziario. Ciò è dovuto sia alla numerosa quantità di fattispecie tributarie che si ricollegano alla realtà ecclesiastica, sia al susseguirsi di svariate norme fiscali.

Come già analizzato il quadro giuridico è mutevole ed è frutto di diversi momenti storici in cui ideologie e orientamenti politici non sempre hanno trovato coincidenza. I numerosi dubbi riguardo alle corrette modalità di intervento finanziario dello Stato a sostegno degli enti ecclesiastici e delle attività religiose, vanno contestualizzati all'interno della regola costituzionale sulla capacità contributiva e con gli altri principi fondamentali (come la libertà religiosa). Certamente questo confronto porta non poche incertezze. Il diritto ecclesiastico è retto da linee generali e criteri essenziali, che rendono il sistema della regolamentazione tributaria complesso: al fine di non smarrirsi all'interno di questo problematico sistema è necessario valutare le relative norme di favore adottando come parametro generale il principio della capacità contributiva. Tale principio si pone alla base delle agevolazioni tributarie, in quanto esse comunemente sono considerate tendenzialmente lesive dell'esigenza dell'uguale partecipazione di tutti i soggetti giuridici alle spese pubbliche. Il principio crea un ponte tra la tassazione e gli indici di ricchezza del contribuente: molto spesso le agevolazioni sono considerate una forma di incentivazione fiscale, volte alla salvaguardia di determinati valori e tutelati dall'ordinamento giuridico⁴¹. Il fenomeno religioso è riconosciuto costituzionalmente: il moltiplicarsi delle sue forme di espressione ha portato alla concessione di numerose agevolazioni tributarie, sottoforma di esplicite e legittime deroghe al principio di capacità contributiva. Per spiegare tale deroga è importante comprendere che, in determinate situazioni, la mancata previsione di agevolazioni fiscali molto spesso è in conflitto proprio con il principio della capacità contributiva, non solo come criterio di giustizia formale, ma anche in collegamento

⁴⁰ Pace A. (2012), *Le agevolazioni fiscali - profili procedimentali e processuali*, Giappichelli, Torino, pp. 11-15.

⁴¹ Selicato P. (2012), "L'imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi", *Federalismi*, n. 22/2012, pp. 6-7.

all'art. 2 e agli altri principi che indicano le scelte di valore della Costituzione. In questo contesto non è possibile formulare una graduatoria di importanza e meritevolezza dei principi costituzionali: è più ragionevole pensare agli specifici valori costituzionali come spiegazione del principio della capacità contributiva. Determinandone il contenuto, impone in alcuni casi al legislatore la scelta di definite agevolazioni in ambito tributario⁴².

Per concludere, è importante ricordare che le applicazioni giuridiche, in merito alla normativa, hanno spesso determinato incongruenze tra livello teorico e livello pratico (concrete attuazioni). Questo ha comportato inevitabili tensioni tra l'autorità ecclesiastica e quella civile, poiché talune disposizioni inevitabilmente risentono delle pressioni del tempo in cui vengono realizzate.

⁴² Manzitti A. (2020), "Le agevolazioni fiscali ai "neo-residenti" tra il principio di eguaglianza e quello di capacità contributiva", *Novità fiscali*, n. 3/2020, pp. 129-131.

II Dall'ICI all'IMU: agevolazioni o aiuti di Stato?

1. L'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI)

L'imposta comunale sugli immobili (ICI) è stata istituita con il D.lgs. n. 333/1992, come imposta straordinaria. In seguito, con il D.lgs. n. 504/1992, si è evoluta, dando origine ad una delle entrate più rilevanti per i comuni italiani. L'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili è sancita in particolare dall'art. 7 co. 1 lett. i) ed ha rappresentato l'agevolazione di maggior importanza applicabile agli immobili appartenenti agli enti non commerciali: categoria che include sicuramente gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti⁴³. L'esenzione è subordinata al possesso contemporaneo di due requisiti: uno di carattere oggettivo e l'altro di carattere soggettivo. Il requisito soggettivo consiste nell'utilizzo dell'immobile esente da parte di un ente non commerciale, mentre quello oggettivo fa riferimento alla destinazione dell'immobile. In particolare, deve essere destinato allo svolgimento di attività filantropiche meritevoli di rilievo sociale: la stessa disposizione, elenca quelle "assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive" ed in aggiunta le attività indicate dall'art. 16 lett. a) L. n. 222/1985⁴⁴.

L'ICI si applica a tutti gli immobili aventi sede nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati e da chiunque posseduti a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione, ecc⁴⁵. Come accennato, la previsione generale prevede alcuni alleviamenti nel momento in cui gli immobili in questione appartengano a soggetti specifici e/o siano destinati allo svolgimento di attività meritevoli di tutela e quindi agevolazione (quelle di rilievo sociale). Le esenzioni vengono elencate all'art. 7 del D.lgs. n. 504/1992. Importante, ai fini dello studio, è il co. 1 lett. d) ed i). La lettera d) fa riferimento all'esenzione dell'imposta riguardo a "*i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze*". La compatibilità fa riferimento al principio di uguaglianza e a

⁴³ Martucci S. (2013), "ICI e IMU: un'emancipazione religiosa secondo diritto comune", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 2, p. 450-451.

⁴⁴ Fiorita N. Loprieno D. (2009), *La libertà di manifestazione del pensiero e la libertà religiosa nelle società multiculturali*, Firenze University Press, Firenze, pp. 201-203.

⁴⁵ Tuttavia, con il D.L. n. 93/2008 "Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie", si dispone all'art. 1 che "a decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili di cui al d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo".

quello della libertà religiosa. La lettera i) fa riferimento all'esenzione dell'imposta con riguardo a "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c)⁴⁶, del testo unico delle imposte sui redditi...". Lo stesso Decreto, sempre all'art. 7, prevede alcune esenzioni per gli enti ecclesiastici (sempre al co. 1, lett. e) e g)). La lettera e) esenta dall'imposta i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, mentre la lettera g) prevede l'esenzione per i fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla L. n. 104/1992, limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette. I fabbricati e le loro pertinenze sono esenti dall'applicazione dell'ICI ai sensi della lettera d), nel momento in cui, la destinazione è riferita esclusivamente all'esercizio del culto (purché ci sia compatibilità con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione)⁴⁷.

Come accennato in precedenza il Decreto individua i soggetti passivi dell'imposta. In particolare l'art. 3 li elenca: il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa; il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi; il concessionario, nel caso di concessione su aree demaniali; il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto, per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione concessi in locazione finanziaria⁴⁸.

⁴⁶ "1. Non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti nella misura del 95 per cento le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, 2 e 3, relativamente ad azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nell'articolo 5, escluse le società semplici e gli enti alle stesse equiparate, e nell'articolo 73, comprese quelle non rappresentate da titoli, con i seguenti requisiti: (...) c) residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, o, alternativamente, l'avvenuta dimostrazione, a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità di cui al comma 5, lettera b), dell'articolo 167, che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli individuati nel medesimo decreto di cui all'articolo 168-bis; (...)"

¹⁶ In merito è importante precisare che l'art. 2 co. 1 della L. n. 206/2003 ha sancito l'esenzione dall'ICI delle pertinenze degli edifici di culto, degli immobili e delle attrezzature fisse destinate all'attività di oratorio o attività similari svolte nelle parrocchie e dagli enti ecclesiastici.

⁴⁷ Arrieta J. I. (a cura di) (2007), *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato - Studi sull'Istruzione CEI in materia amministrativa*, Marcianum Press, Roma, pp. 231-232.

⁴⁸ Rivetti G. (2015), *Enti ecclesiastici: ammissibilità e limiti dell'esenzione in materia di ICI*, Il tributario, 05/09/2015.

Va evidenziato come il Decreto ICI del 1992 conceda l'esenzione dell'imposta in presenza di tre condizioni.

La prima in riferimento alla destinazione del bene immobile e alla sua esclusività: attività rientranti nelle categorie elencate. La destinazione è quindi di tipo totalitario, cioè l'esenzione viene meno nel momento in cui, anche in minima parte, l'immobile è destinato ad attività di tipologia diversa.

La seconda è inerente all'utilizzo dell'immobile da parte di determinate categorie di soggetti per lo svolgimento di tali attività. Da qui sorge uno dei primi dubbi: in particolar modo risulta ambiguo il riferimento al concetto di utilizzo. Emerge uno scenario non privo di complicazioni, ostacoli e contraddizioni interpretative causate dallo stratificarsi di aggiunte, correzioni e cambiamenti. Le regole e le singolarità si sono moltiplicate fino a creare una sorta di frammentarietà riguardante il regime d'esenzione⁴⁹. Non c'è chiarezza nel Decreto, in modo preciso, riguardo a quale tipologia di relazione debba sussistere tra il soggetto ed il bene immobile ai fini dell'esenzione. In merito a tale ambiguità il D.lgs. n. 446/1997 ha cercato di definire alcune linee guida al riguardo. Infatti, è stata attribuita ai comuni la facoltà di stabilire, mediante proprio regolamento, che l'esenzione possa applicarsi *"soltanto ai fabbricati e a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente utilizzatore"* (art. 59, co. 1, lett.c))⁵⁰. Va ricordato, che a livello civilistico, *"il possesso è il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di un altro diritto reale"* (art. 1140 c.c.). Ne consegue che nel momento in cui il regolamento comunale prescrive il possesso, l'esenzione è applicata agli immobili che oltre ad essere utilizzati, sono anche posseduti giuridicamente da uno degli enti previsti dalla norma. Qualora utilizzo e possesso non coincidessero, l'esenzione non è applicabile, nonostante venga perseguita una delle finalità di pubblico interesse indicate dal Decreto.

La terza e forse più rilevante questione si riferisce ad un requisito di tipo soggettivo. Poco fa, è stata analizzata l'esenzione concessa agli immobili utilizzati (o posseduti) solo dai soggetti indicati nell'art. 87 del T.U.I.R. (ora art. 73 co. 1 lett. c)). La

⁴⁹ Perego A. (2019), "Il recupero dell'ICI non versata dagli enti non commerciali (anche religiosi). Presupposti ed esiti di una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 26/2019, pp. 6-9.

⁵⁰ Guarino A. (2006), "L'Ici e gli immobili religiosi", *Diritto&Religioni*, Fascicolo 1, p. 288.

richiamata disposizione dispone che gli *"enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali"*⁵¹. Rientrano nell'ambito degli enti privati non commerciali sicuramente gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, secondo quanto previsto dall'Accordo modificativo del Concordato lateranense. Tuttavia la norma parla sia di enti pubblici che privati, purché non svolgano prioritariamente attività commerciali: non è quindi volta ad agevolare esclusivamente la Chiesa cattolica, ma tutti gli enti non commerciali. In particolare, si tutela quello che è il settore non profit: così da garantire tutti quei servizi utili alla collettività a costi moderati⁵².

Il testo della norma rivela la necessaria complementarietà fra i requisiti soggettivi e oggettivi, ai fini dell'esenzione. Nonostante le linee guida iniziali fossero concepite all'interno di un quadro agevolativo volto a valorizzare i fini sociali, non è stato del tutto chiaro il confine sulle modalità di svolgimento di attività commerciali o non commerciali da parte degli enti. Questa indeterminazione ha dato luogo ad una lunga serie di interpretazioni non sempre coerenti e uniformi. In riferimento agli enti ecclesiastici, nel corso degli anni, oltre alle attività istituzionali loro proprie, essi hanno esercitato attività diverse da quelle elencate dalla norma, acquisendo natura oggettivamente commerciale (alberghi, strutture sanitarie, *et similia*). Col passare degli anni, gli enti ecclesiastici mediante un'interpretazione estensiva della norma, hanno applicato l'esenzione anche a tutti quegli immobili oggettivamente di natura commerciale, secondo la disposizione. La Corte di Cassazione, con la Sentenza 8 marzo 2004, n. 4645, ha sposato un'interpretazione rigorosa, stabilendo che l'esenzione si possa applicare solo agli immobili di tipo non commerciale (che non esercitassero in alcun modo attività di impresa). In particolare, la Corte sostiene che, perché si abbia diritto all'esenzione ICI *"occorre che si verifichino contemporaneamente entrambe le condizioni, quella soggettiva dell'appartenenza dell'immobile ad uno dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c) del T.U.I.R., e quello oggettivo della destinazione esclusiva dell'immobile allo svolgimento di una delle attività ritenute dal legislatore meritevoli di un trattamento fiscale di favore, elencate nella lettera i) dell'art. 7, e, tra*

⁵¹ Comitato per gli enti e i beni ecclesiastici e per la promozione del sostegno economico alla chiesa cattolica, *Enti ecclesiastici e riforma del non profit*, lavoro presentato alla Conferenza Episcopale Italiana, Roma, 23 aprile, 1998.

⁵² Allena M. (2011), "Municipalismo fiscale ed enti ecclesiastici", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 2, p. 425.

esse, di una di quelle previste nella lettera a) dell'art. 16 della L. n. 222/1985". Tale interpretazione sembra essere incoerente con il contenuto dell'art. 20 della Costituzione, il quale vieta che *"il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione" possano "essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per (...) ogni forma di attività"*⁵³. Al fine di dare un'interpretazione autentica dell'art. 7 lettera i) del D.lgs. n. 504/1992, ne è stata inserita una prima (in seguito ritirata) all'interno dell'art. 6 D.L. n. 163/2005 (il cosiddetto "decreto infrastrutture"), che recita: *"l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, si intende applicabile anche nei casi di immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui all'art. 16, primo comma, lettera b), della legge 20 maggio 1985, n. 222, pur svolte in forma commerciale, se connesse a finalità di religione o di culto"*. Tale norma è stata riformulata, come emendamento alla Finanziaria, proposto dal presidente della Commissione Finanze e tesoro del Senato ed ha ricevuto approvazione da tale Commissione il 27 ottobre 2005: *"L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse"*. Questa nuova formulazione aggira l'ostacolo di incostituzionalità che la prima rischiava di possedere: la prima interpretazione, infatti, ha messo in discussione l'applicabilità dell'ICI nel caso di attività commerciali, svolte esclusivamente da parte di enti ecclesiastici (richiamo alla L. n. 222/1985). L'esclusione dall'esenzione rimane invece per tutti gli edifici utilizzati per attività commerciali da enti di altre appartenenze religiose e da tutti gli enti non commerciali non religiosi. La seconda formulazione diversamente, estende l'esenzione ICI alle attività commerciali svolte, non solo da tutte le confessioni religiose, ma da tutti gli enti no profit (come ad esempio le Onlus). Tale norma ha sollevato numerose critiche in riferimento all'estensione dell'ambito oggettivo dell'esenzione agli immobili impiegati in attività oggettivamente di natura commerciale (anche se utilizzati per realizzare fini istituzionali degli enti in questione)⁵⁴. La possibilità di creare posizioni di

⁵³ Allegri M. R. (2012), *Enti non profit e imposta sui beni immobili: alcune questioni interpretative sul regime delle esenzioni*, Rivista telematica giuridica dell'Associazione Italiana Costituzionalisti, 08/05/2012.

⁵⁴ Botti F. (2011), "Le confessioni religiose e il principio di sussidiarietà nell'Unione europea: un nuovo giurisdizionalismo attraverso il mercato", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 4/2011, pp. 33-34.

privilegio ha portato il legislatore a intervenire nuovamente in materia. L'art. 39 del D.L. n. 223/2006 recante "Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto dell'evasione fiscale" (conv. con mod. nella L. n. 248/2006), propone di delimitare la sopracitata possibilità. Dispone per l'appunto che *"l'esenzione disposta dall'art. 7, co. 1, lett. i), del D.lgs. n. 504/1992, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale"*. Questa ulteriore previsione ha creato non pochi dibattiti sul carattere "non esclusivo" dell'attività non commerciale esercitata⁵⁵. Alcune forzature interpretative hanno alimentato la polemica sulle agevolazioni concesse al mondo del non profit nonché alle attività della Chiesa Cattolica: l'esenzione ICI è permessa ad interi edifici in cui, in realtà, vengono svolte attività sottoposte ad agevolazione solo in una modesta parte. I diversi interventi in materia (compreso il D.L. n. 223/2006) sembrano confermare il ripetuto favore politico italiano nei confronti di determinate confessioni religiose: il Governo intende sicuramente dare un riconoscimento chiaro del ruolo svolto dagli enti religiosi. Questo indubbiamente comporta un'alterazione del principio di laicità, delineato all'interno della Carta Costituzionale come profilo della forma di Stato. Inoltre, esso altera il principio di uguaglianza e quello di capacità contributiva. Un esempio del *favor* da parte dello Stato risulta dalla bocciatura da parte del Senato, nel novembre 2007, dell'emendamento presentato dai socialisti. Essi hanno chiesto di introdurre il pagamento dell'ICI per gli immobili della Chiesa adibiti ad attività commerciali. La bocciatura è stata schiacciante: 240 voti contrari, 12 favorevoli e 48 astenuti⁵⁶. L'attuazione corretta del diritto di libertà religiosa è messa in pericolo nel momento in cui l'esenzione dal pagamento delle imposte viene concessa solo a determinati enti ecclesiastici (come previsto dagli artt. 3, 8, 19 e 20 della Costituzione). Il principio di eguaglianza, comporta indubbiamente la realizzazione della parità di trattamento fra le diverse confessioni religiose. L'esenzione oggetto di studio genera una forma di discriminazione verso tutte quelle confessioni religiose prive di intesa con lo Stato: incontrano, infatti, maggiori difficoltà dovute alla mancata godibilità delle misure agevolative. L'art. 19 della Costituzione prevede: *"tutti hanno diritto di fare*

⁵⁵ Centore P. (2018), *L'esenzione IMU per gli enti no profit al test della Corte di Giustizia*, IPSOA Quotidiano, 01/12/2018.

⁵⁶ Fiorita N. Loprieno D. (2009), *La libertà di manifestazione del pensiero e la libertà religiosa nelle società multiculturali*, Firenze University Press, Firenze, p. 205.

propaganda della propria fede religiosa e di esercitarne in privato o in pubblico il culto". Un sostegno economico da parte dello Stato rende l'applicabilità dell'art. 19 più semplice ed effettiva, ma come visto ciò è previsto solo per alcune confessioni religiose, configurando tale diritto come un diritto riservato "a pochi". Inoltre, l'esenzione dal pagamento di determinate imposte da parte degli enti ecclesiastici, le cui finalità sono superate da quelle proprie di culto e religione, attraverso l'oggettivo svolgimento di attività commerciali crea una ulteriore forma di discriminazione. Si corre il rischio di creare i cosiddetti "contribuenti di serie A e di serie B": i primi rappresentati dagli enti ecclesiastici che esercitano attività commerciali, i secondi da tutti gli altri enti "laici" che pur esercitando attività commerciali, non godono degli stessi privilegi⁵⁷.

2. Difficoltà di applicazione dell'ICI (alcuni esempi concreti)

L'introduzione dell'imposta comunale sugli immobili ha comportato non poche difficoltà in ambito applicativo. Nel dettaglio, per comprendere in maniera approfondita le problematiche ed i quesiti di fronte ai quali si sono trovati spesso i giudici italiani, saranno analizzate alcune sentenze emesse dalla Corte di Cassazione, che possono aiutare nella comprensione della questione "enti ecclesiastici ed agevolazioni".

2.1 Immobili di proprietà di enti ecclesiastici destinati ad attività sanitaria

La prima sentenza in esame è quella pronunciata dalla Corte di Cassazione, il 20 novembre 2009, n. 24500. Come visto nel precedente paragrafo, in tema di ICI, l'esenzione è limitata allo svolgimento di determinate tipologie di attività da parte degli enti ecclesiastici (di religione o di culto). Pertanto non si applica ai fabbricati di proprietà degli enti ecclesiastici che svolgono attività sanitaria, *"non rilevando in contrario né la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività, né il principio della libertà di svolgimento di attività commerciale da parte di un ente ecclesiastico"*. La decisione del giudice si basa su quanto previsto dall'art. 7, co 1. lett. i) del D.lgs. n. 504/1992 e l'art. 16 lett. a) della L. n. 222/1985, ma mette altresì in evidenza come le successive

⁵⁷ Elefante C. (2017), "Fiscalità di vantaggio ed economia sociale religiosa nella dinamica dei rapporti tra diritto eurounitario e diritto interno. Principi consolidati ed applicazioni controverse", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 3, pp. 676-677.

evoluzioni normative in merito all'estensione dell'esenzione prima *"a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse"* e poi a quelle *"che non abbiano esclusivamente natura commerciale"* abbiano carattere innovativo e non interpretativo. Con riguardo agli enti che esercitano prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta, la perdita della qualifica di ente non commerciale riflette gli effetti solamente sulla qualità del soggetto utilizzatore dell'immobile, ma non sul requisito di carattere oggettivo dell'attività nello stesso esercitata. Tale previsione è contenuta nell'art. 111-bis. del D.P.R. n. 917/1986 (aggiunto dall'art. 6 del D.lgs. n. 460/1997), attualmente art. 149 (modificazione eseguita mediante l'art. 1, D.lgs. n. 344/2003 ed entrato in vigore il 1° gennaio 2004). I motivi della decisione da parte della Corte sono molteplici. Innanzitutto è vero che l'esenzione ICI è prevista per gli immobili destinati *"esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative (ecc)"*, ma tale esenzione è subordinata all'esistenza di una duplice condizione: la prima in riferimento all'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e la seconda all'esclusiva destinazione ad attività peculiari. La seconda condizione, inoltre, è fondamentale che sottostia al cosiddetto presupposto oggettivo: le attività non devono essere produttive di reddito. Tale presupposto si verifica in maniera concreta, non sulla base di riscontri documentali che comprovino a priori il tipo di attività che l'immobile stesso svolge: le attività non devono essere produttive di lucro e di reddito in concreto (come ha concluso la Corte costituzionale con la sentenza del 2 aprile 1999, n. 119). Un secondo motivo della decisione analizza l'art. 16 della L. 222/1985: in particolare sono due i punti oggetto di studio. L'art. infatti considera comunque *"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"* e *"attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro"*. In questo caso, vengono citate le attività commerciali, ma è da precisare che l'esercizio del commercio non è di certo il fine esclusivo e neppure prevalente di un ente ecclesiastico. Le prime attività citate indubbiamente fruiscono dello stesso trattamento di favore previsto per le attività citate nel primo motivo della decisione (ovvero quelle indicate al D.lgs. n. 504/1992 art. 7, lett. i)). Le seconde invece, non vengono richiamate dall'art. 7 della L. ICI: in particolare, le attività commerciali o con fini di lucro, anche se svolte da enti ecclesiastici, non ricevono un trattamento di esenzione ai fini dell'ICI. Un'attività

commerciale che destina i propri utili a favore dei partecipanti o al perseguimento di fini sociali o religiosi, non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività: è infatti un momento successivo alla produzione degli utili stessi, che non ha rilevanza ai fini della tassazione ICI. Dall'analisi del D.lgs. n. 504/1992, la L. 121/1985 e L. 222/1985, la Corte è giunta alla conclusione che *"un ente ecclesiastico può svolgere liberamente, nel rispetto delle leggi dello Stato, anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono, anche agli effetti tributari quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi che l'ente la svolga, oppure no, in via esclusiva, o prevalente"*. Tale principio è seguito da un corollario per il quale *"gli immobili destinati da un ente ecclesiastico ad attività soggettivamente commerciali"*, siccome non *"soltanto ricettive o sanitarie"* quindi *"ricomprese nella previsione dell'art. 7, lett. i)"* non rientrano *"nell'ambito dell'esenzione dall'ICI"* attesa l'irrilevanza della destinazione degli utili eventualmente ricavati *"al perseguimento di fini sociali o religiosi"*.

2.2 Immobile destinato ad abitazione dei membri di ordine religioso

La Corte di Cassazione con sentenza 18 dicembre 2009, n. 26657, ha confermato che *"un immobile destinato ad abitazione dei membri di un ordine religioso, ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, è da ritenersi esente da ICI ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i), del D.lgs. n. 504/1992, essendo incontestato che primo ed essenziale scopo di un ordine religioso è la formazione di comunità di cui si esercita la vita associativa quale presupposto per la formazione religiosa, la catechesi, la elevazione spirituale dei membri e la preghiera in comune, e che dunque, tale finalità rientri tra quelle di religione e di culto"*. In merito a tale sentenza l'Istituto ricorrente fa presente la necessità di respingere l'assunto fatto dalla Commissione Regionale in merito alla mancanza del secondo requisito di natura oggettiva ai fini dell'esenzione ICI. Infatti, il dubbio non sussiste in merito al requisito soggettivo, in quanto l'Istituto è un ente ecclesiastico riconosciuto ai sensi dell'art. 87. T.U.I.R. Con riferimento a quello oggettivo invece, la Commissione Regionale ha sostenuto che, la destinazione dell'immobile a casa di abitazione dell'attività religiosa:

- 1. "non sarebbe ricompresa tra quelle agevolate, in quanto non sede di svolgimento della attività istituzionale dell'Istituto, ma strumento indiretto di tale attività;*

2. *costituirebbe, invece, esercizio di attività commerciale, per cui, ad avviso della Commissione Regionale, anche gli enti soggettivamente non commerciali (e quindi anche quelli ecclesiastici) sono soggetti all'ICI per gli immobili destinati ad attività oggettivamente commerciali".*

Viceversa, il ricorrente mette in luce le disposizioni in materia del diritto canonico, in particolare il canone 665: i religiosi devono abitare nella propria casa religiosa osservando la vita in comune. La vita monastica viene quindi formata e creata all'interno dell'abitazione stessa. Negare che la destinazione dell'ente sia quella di svolgere attività religiose e di culto, secondo il ricorrente, significa negare l'esistenza dell'ente stesso: la formazione religiosa avviene attraverso la vita in comune dei membri. Un'ulteriore motivazione da parte dell'Istituto ricorrente, sempre in merito al carattere non commerciale dell'attività, riguarda la situazione di convivenza stessa dei religiosi. Trattandosi di un convento, la convivenza è assimilabile a quella di tipo familiare, in cui c'è totale estraneità al concetto di attività commerciale. La Corte ha dato ragione all'Istituto ritenendo la natura commerciale della convivenza dei religiosi "meramente apodittica e non motivata". Già precedentemente alla sentenza oggetto di studio si è giunti alla conclusione che gli immobili destinati ad abitazione della comunità religiosa (composta dai membri dell'ente) sono del tutto assimilabili ad una unità immobiliare abitata da proprietario e suoi familiari. In conclusione, quindi, tali immobili non costituiscono attività commerciale, perché in senso sostanziale sono del tutto estranei al concetto della produzione e scambio di beni e servizi con finalità di lucro. Quando l'immobile è adibito ad una finalità strettamente istituzionale dell'ente, come nel caso specifico, la legge giustifica l'esenzione dall'ICI. Infatti, l'Istituzione oggetto di studio è un ente ecclesiastico riconosciuto, con l'immobile adibito ad abitazione conventuale delle suore che ne fanno parte nella zona di Potenza. Molte comunità ecclesiastiche, come quelle di mediazione e clausura, esauriscono in attività associative le finalità per cui sono state costituite: formazione religiosa, catechesi, elevazione spirituale dei membri e preghiera in comune.

2.3 Immobile ricevuto in comodato gratuito da una società senza scopo di lucro - connessione dell'immobile per l'esclusivo svolgimento di attività di religione e culto

La Corte di Cassazione con ordinanza n. 5306 del 5 marzo 2010, ha affrontato il tema dell'esenzione ICI con riferimento ad un immobile ricevuto in comodato gratuito

da una società senza scopo di lucro. La Corte ha così deciso: *"Non è esente dall'ICI. l'immobile di proprietà di una società senza scopo di lucro concesso in comodato gratuito ad un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto per l'esclusivo svolgimento di attività di religione e di culto, ex art. 16 lett. a) legge n. 222 del 1985, perché manca il requisito dell'utilizzazione «sociale» dell'immobile da parte della società proprietaria, a nulla rilevando la pretesa utilizzazione indiretta, ossia a mezzo di altro soggetto al quale sia stata concessa la detenzione del bene per un uso vincolato rientrando fra quelli ritenuti meritevoli di esenzione"*. L'esenzione prevista dal D.lgs. n. 504/1992 art. 6, co. 1, lett. i), prevede una duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito. Ne consegue perciò che l'esenzione non spetta nel caso di utilizzazione indiretta, anche se assistita da finalità di pubblico interesse.

2.4 Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto - casa religiosa di ospitalità

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 16728 del 16 luglio 2010, ha affrontato un'ulteriore problema in tema di esenzione ICI. In merito allo svolgimento del processo la P.F.F.S.E. impugna gli avvisi di accertamento emessi dal comune di Assisi per omessa denuncia ICI (per gli anni 1996 e 1997) in riferimento ad un fabbricato nel quale gestiva una "Casa religiosa di ospitalità". Da una parte l'ente ecclesiastico era convinta di godere dell'esenzione ICI, dall'altra il Comune negava l'esistenza dei presupposti. La decisione da parte della Corte ha dato ragione a quest'ultimo. L'ente si aggrappava al D.lgs. n. 504/1992, art. 7, co. 1, lett. i), nella formulazione anteriore alle modificazioni introdotte dalla L. n. 203/2005: l'esenzione è prevista quindi per gli enti residenti nello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, a condizione che l'ente lo utilizzi direttamente ed in via esclusiva per una delle attività istituzionali indicate nella disposizione. Le attività istituzionali a cui si fa riferimento sono quelle indicate all'art. 16, lett. a) di cui alla L. n. 222/1985, cioè *"di religione e di culto, quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi ed all'educazione cristiana"*. Quelle indicate alla lett. b) (cioè quelle diverse da quelle di religione e di culto), possono sì rientrare nella previsione agevolativa soltanto in quanto siano riconducibili a quelle che sono protette per tutti gli enti di cui al D.P.R. n. 917/1986, art. 87, co. 1, lett. c) e a condizione che siano svolte esclusivamente a scopo

istituzionale protetto. Nel caso specifico, con riguardo alla "Casa religiosa di ospitalità" l'attività esercitata non veniva ritenuta riconducibile all'attività di religione, ma rientrava nelle cosiddette "attività diverse" quali devono considerarsi "le attività commerciali o a scopo di lucro" a norma della L. n. 222/1985, art. 16, lett. b). Tanto per gli enti laici quanto per quelli ecclesiastici, la dimensione imprenditoriale (anche se non prevalente) dell'attività rende impossibile l'esenzione ICI. Per gli enti ecclesiastici è fatto salvo quando si occupi di attività di religione e culto. Nello specifico caso, la Commissione Tributaria Regionale ha correttamente applicato la norma, in quanto ha accertato che l'attività esercitata dalla "Casa di ospitalità" non è riconducibile all'attività di religione ma rientra appunto tra le "attività diverse". Tale interpretazione è in linea con quanto previsto dalla L. n. 212/1985 all'art. 19: *"Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione e di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza e di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e nel regime tributario previsto per le medesime"*. Le attività degli enti ecclesiastici, quindi, se diverse da quelle di religione sono soggette al medesimo regime tributario stabilito in linea generale per le analoghe attività svolte dagli enti non religiosi.

2.5 Prova della destinazione dell'immobile

Un problema di fronte al quale legislatore e contribuente si sono spesso trovati ad affrontare riguarda la necessità di definire su chi gravi l'onere della prova della destinazione dell'immobile. Nello specifico, un esempio è dato dalla sentenza del 2 novembre 2011, n. 23314, con cui la Corte di Cassazione ha pronunciato che l'onere della prova è a carico del contribuente. Come più volte visto, l'esenzione è subordinata alla presenza di un duplice requisito: quello di carattere oggettivo e quello di carattere soggettivo. Con riferimento al primo (svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione), in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare il tipo di attività cui l'immobile è destinato. *"La prova non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino "a priori" il tipo di attività, ma occorre verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale"*.

2.6 Attività di religione/culto vs. attività commerciale

Per concludere gli esempi concreti in ambito di applicazione dell'ICI, utili ai fini della comprensione sia della materia che delle difficoltà comportate dalla messa in atto della norma, si intende analizzare una sentenza che affronta il tema delle attività degli enti ecclesiastici: punto fondamentale su cui la maggior parte delle sentenze si sono concentrate, cercando di delineare in maniera concreta il confine tra esenzione/non esenzione ICI. La Corte, nel corso degli anni ha cercato, attraverso le sentenze analizzate precedentemente, di concretizzare caso per caso quando sussistano o meno i requisiti, dando la possibilità negli anni di fare riferimento a tali decisioni in casi di incertezza e di possibile confronto con giudizi già emessi. Tornando al caso specifico, il processo caso di analisi che ha portato alla sentenza n. 6316, il 23 marzo 2005 da parte della Corte di Cassazione, ha come protagonista un'arcidiocesi di Chieti e Vasto che impugna un avviso di accertamento ICI. La ricorrente sostiene di rispettare i requisiti dell'esenzione sia con riferimento all'art. 7 lett. i) del D.lgs. n. 504/1992 sia delle attività di culto e religione cui si riferisce l'art. 16, lett. a), L. n. 222/1985. L'immobile oggetto di analisi è il palazzo vescovile della diocesi medesima. Nella prima fase la Commissione tributaria provinciale competente rigetta il ricorso per carenza di prove fornite dall'arcidiocesi (prove insufficienti ai fini dell'esenzione). Il Comune di Vasto, successivamente, ricorre per Cassazione, sostenendo la violazione e falsa applicazione della norma che esenta dall'ICI. Già in passato secondo il Comune, la Commissione regionale avrebbe applicato tale esenzione in maniera erranea, in quanto nell'immobile di cui è causa, si svolgono attività diocesane di tipo "amministrativo e giudiziario" oltre a fungere da abitazione per il vescovo. Il ricorso viene rigettato e viene resa legittima l'esenzione ICI per l'immobile episcopale. Secondo la Corte di Cassazione è indubbio che l'immobile soddisfi il primo requisito per l'applicazione dell'esenzione, cioè l'utilizzo dell'immobile. La diocesi subentra tra gli enti di diritto ecclesiastico, ovvero fa parte della struttura gerarchica della chiesa cattolica di Roma: è presunzione legale assoluta quindi attribuire il fine istituzionale di religione e di culto all'immobile. "L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è *in primis* determinato in base alla legge" (art. 73, co. 4, T.U.I.R.). Accanto a questa prima motivazione si affianca anche, l'ormai immancabile, art. 7, co. 1, lett. i), D.lgs. n. 504/1992. Da questo punto di partenza, la sentenza si direziona verso l'esenzione a favore dell'ente, in quanto appare evidente che soddisfi la prima condizione necessaria: vale a dire il fatto che l'immobile

venga utilizzato da un ente pubblico o privato non avente per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Dal combinato disposto sopracitato, deriva la seconda condizione prevista dalla legge per l'esenzione ICI: la destinazione dell'immobile utilizzato, esclusivamente allo svolgimento di determinate attività (quelle già viste e analizzate nei paragrafi precedenti, tra cui quelle di religione e di culto). Nuovamente, la Suprema Corte, essendo oggetto di analisi l'arcidiocesi, significa *ex lege* che, in quello stesso immobile, l'arcivescovo e i suoi subalterni non svolgano oggettivamente attività di tipo commerciale. In mancanza di prove in cui si attesti l'oggettiva attività commerciale da parte dell'ente, l'edificio vescovile rientra nella struttura gerarchica della Chiesa: ne deriva quindi che il vescovo ha in affidamento e rappresentanza giuridica, da parte del sommo pontefice, un'area territoriale per lo svolgimento delle cure pastorali (quest'area è a sua volta suddivisa in parrocchie). Il Comune impositore, nel corso dei giudizi di merito, non ha mai dimostrato che l'ente oggetto di giudizio svolgesse, anche solamente in parte, attività oggettivamente commerciali. In merito alla questione dell'uso abitativo dell'immobile da parte del vescovo, come già visto in un precedente esempio, è un utilizzo diverso da quello di un soggetto laico, in quanto il vescovo è obbligato a risiedervi, per poter svolgere la propria funzione missionaria. Inoltre, con riferimento alle attività amministrative e giudiziarie a cui la Commissione Regionale faceva riferimento, secondo il Supremo Collegio fanno parte di una normale attività "strettamente religiosa", previste dal diritto canonico e proprie della struttura piramidale della chiesa cattolica romana. Non possono essere quindi considerate attività oggettivamente commerciali.

3. Imposta municipale unica (IMU): cosa è cambiato per gli enti ecclesiastici

3.1 Gli anni tra l'ICI e l'IMU: le tappe fondamentali

Come visto in precedenza, l'introduzione della normativa in merito all'ICI, ha comportato in ambito applicativo diverse complicazioni. Ha avuto inizio un periodo denso di interventi normativi e giurisprudenziali volti a chiarire la norma. L'intento chiarificatore ha comportato però il peggioramento della situazione e ha reso sempre più difficoltosa l'applicazione della normativa in materia di esenzione ICI.

Il D.lgs. n. 460/1997 ha tentato di riordinare tutta la disciplina tributaria degli enti non commerciali, disciplinando, sotto il profilo tributario, tutte le organizzazioni

non lucrative di utilità sociale. Lo scopo è stato quello di unificare il regime al quale far ricondurre le normative speciali già esistenti. Fino a quel momento, in riferimento al profilo tributario, mancava una disciplina unitaria ed organica in merito al cosiddetto "Terzo Settore": certamente le normative singole e mirate erano molteplici, ma peccavano indubbiamente di coordinazione tra di loro⁵⁸. In ordine all'interno della Sezione I, il D.lgs. n. 460/1997 si occupa di riordinare la disciplina tributaria degli enti non commerciali; nella Sezione II si occupa delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (le Onlus) dandone una definizione e dettando una disciplina specifica in merito a tali enti non commerciali. L'incentivazione fiscale del Terzo Settore, in merito al sopracitato decreto, non è più considerata una deroga a quello che è il principio generale di capacità contributiva: anzi, ne viene delineata una coerente e compiuta disciplina tributaria in merito ad un'autonoma fattispecie. Viene così creato un regime tributario per un nuovo soggetto fiscale: le Onlus. Con riferimento agli enti ecclesiastici la normativa non è esente da dubbi che suscitano perplessità. Si citano le *"associazioni religiose"* (art. 5, co. 1, lett. a), le *"associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi, o intese"* (art. 5, co. 1, lett. b), le *"associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo stato ha stipulato patti, accordi o intese"* (art. 5, co.1, ult. cpv; art. 5, co. 2, ult. cpv.), enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili (art. 6), *"enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese"* (art. 10, co. 7) ed *"enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese"* (art. 10, co. 9)⁵⁹. Con il disegno di legge n. 2420 del 1996 per la "Disciplina fiscale delle organizzazione non lucrativa di utilità scoiale (Onlus)" all'art. 1 emergeva l'espressione "enti di ispirazione religiosa", in seguito eliminata dal nuovo Decreto. Suddetta espressione rendeva la caratteristica religiosa ambigua, comprendendo soggetti estremamente diversificati e socialmente rilevanti, talvolta non sempre facilmente inquadrabili nel concetto di ente ecclesiastico. Con il Decreto invece, il legislatore intende riferirsi in maniera precisa, attraverso espressioni meno interpretabili, a persone giuridiche riconosciute dall'ordinamento italiano come ad esempio gli *"enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese"*. Emerge chiaramente all'art. 10, co. 9 del D.lgs. n.

⁵⁸ Piccolo P. (2013), "Gli obblighi contabili degli enti ecclesiastici tra attività non profit e for profit", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 21/2013, pp. 1-2.

⁵⁹ Scala S. (2016), "Il regime tributario Onlus per gli enti ecclesiastici: criticità", *Diritto e pratica tributaria*, n. 6/2016, pp. 2526-2528.

460/1997, la volontà del legislatore di escludere dall'ambito applicativo gli enti ecclesiastici non riconosciuti⁶⁰. Con l'art. 111-bis, co. 4, del T.U.I.R. (modificato dall'art. 6 del D.lgs. n. 460/1997), gli enti ecclesiastici riconosciuti possono qualificarsi come enti commerciali di diritto⁶¹. Per la prima volta, in modo unitario e puntuale, si elencano i casi in cui l'ente può perdere la qualifica di "non commerciale". In particolare tale conseguenza si prevede:

- a) al primo comma, il caso in cui l'ente eserciti per un intero periodo d'imposta, in maniera prevalente, l'attività commerciale;
- b) al secondo comma, nel caso in cui siano prevalenti i parametri indicati, come ad esempio le immobilizzazioni relative all'attività commerciali.

Viene prevista anche un'eccezione per i soli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili: a tali enti non si applica la normativa che comporta la perdita della caratteristica di non commercialità dell'ente. Questo poiché è indubbia la prevalenza di attività istituzionali di ispirazione idealista all'interno dei suddetti enti. La personalità giuridica, secondo le norme del nostro ordinamento, viene riconosciuta nel momento in cui lo scopo essenziale dell'ente ecclesiastico è il fine di religione o di culto: all'art. 1 del Decreto, infatti, viene citato come oggetto esclusivo e principale. Tale fine non fa riferimento di certo ad un'attività commerciale, pertanto un'attività di carattere commerciale può essere solo connessa o strumentale rispetto all'attività principale. Nel momento in cui l'attività esclusiva è commerciale, non si può parlare di ente ecclesiastico e quindi nemmeno della possibile perdita di tale qualifica. Con riguardo agli enti ecclesiastici privi di riconoscimento, si applica la disciplina del D.lgs. n. 460/1997 che riguarda tutti gli enti non commerciali. L'attività d'impresa svolta da un ente ecclesiastico non contrasta con gli scopi di natura assistenziale ed ideale (non commerciale) che l'ente persegue, ma anzi crea i mezzi finanziari utili e necessari ai fini del perseguimento dello scopo principale. Di conseguenza non perde la propria identità e l'attività commerciale viene distinta a tutti gli effetti da quella essenziale/principale,

⁶⁰ Mancuso A. S. (2007), "Alcune considerazioni sulle parrocchie alla luce delle prospettive aperte dal D.lgs. n. 460 del 1997", *Il diritto di famiglia e delle persone*, n. 4/2007, pp. 2054-2055.

⁶¹ Comitato per gli enti e i beni ecclesiastici e per la promozione del sostegno economico alla chiesa cattolica, *Enti ecclesiastici e riforma del non profit*, lavoro presentato alla Conferenza Episcopale Italiana, Roma, 23 aprile, 1998.

assoggettandola ad una sua disciplina di diritto comune⁶². Quando si parla di "diritto comune", certamente non si possono assimilare alle società gli enti ecclesiastici. L'art. 3 del D.lgs. n. 460/1997 (modificativo dell'art. 109 del T.U.I.R. - D.P.R. n. 917/1986) sancisce l'obbligo dell'ente non commerciale di tenere la contabilità separata per l'attività commerciale eventualmente esercitata: il fine è quello di poter rendere più semplice la determinazione del reddito d'impresa, nonché quello di conferire trasparenza alla gestione. Con l'art. 5, co. 1, il Decreto, in materia di imposte sui redditi, prevede una disciplina di favore per i soli enti di tipo associativo (esclude le fondazioni): come condizione necessaria emerge quella che si conformino agli adeguamenti statutari ivi previsti⁶³. Per concludere, il breve cenno alle novità introdotte dal Decreto, in merito alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, non si applicano le lett. c) ed e) del nuovo testo dell'art. 111 del T.U.I.R., co. 4-quinquies. Non è necessario un adeguamento statutario che preveda la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative e non è previsto l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario. Il perseguimento delle finalità istituzionali è di per sé insito nella peculiare struttura organizzativa dell'ente: questa è la *ratio* alla base di tale norma. Con il disegno di legge Fantozzi del 1997 si intende includere espressamente tra le Onlus gli enti ecclesiastici riconoscendo loro in modo esplicito il notevole ruolo di utilità sociale svolto tradizionalmente dagli stessi. Tuttavia, è opportuno sottolineare che, non si parla di Onlus di diritto. Con la Circolare n. 168/E del 1998 si citano gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese all'interno del paragrafo dedicato ai "soggetti considerati Onlus limitatamente a determinate attività": viene riconosciuta una facoltà ai suddetti enti "*di svolgere anche attività non riconducibili fra quelle proprie dei settori elencati nell'art. 10, co. 1, lett. a)*". Gli enti ecclesiastici si possono configurare come Onlus anche solamente in parte, ovvero nel limite delle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale all'interno dei settori indicati nella disposizione⁶⁴. Con la successiva Circolare del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate, n. 22/1999 si

⁶² Brunelli C. (1999), *Studio n. 864 bis. Enti ecclesiastici con particolare riferimento al D.lgs. n. 460/1997*, Consiglio Nazionale del Notariato, 21/06/1999.

⁶³ Tavani A. P. (2011), "Rassegna ricostruttiva della legislazione in materia di Onlus di ispirazione religiosa", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 4/2011, p. 9.

⁶⁴ Ragghianti S. (2008), *Leggi fiscali e volontariato, aggiornamento della raccolta normativa commentata*, Cesvot - leggi fiscali e volontariato, 12/2008.

ribadisce quanto già stabilito dalla Circolare n. 168/E e cioè che *"gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, hanno la facoltà di configurarsi come Onlus solo parzialmente, cioè limitatamente alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente indicati nell'art. 10, co. 1, lett. a) del D.lgs. n. 460/1997"*⁶⁵. Dalla lettura della relazione che accompagna il sopracitato Decreto emerge la puntuale volontà del legislatore di escludere gli enti ecclesiastici non riconosciuti, in quanto subentrano delle grandi difficoltà in merito ai controlli dei presupposti qualificativi di tali enti.

Un primo vero e proprio intervento in ambito ICI lo si deve al D.lgs. n. 446 del 1997: all'art. 59, co. 1, lett. c) si parla di *"potestà regolamentare in materia di imposta comunale sugli immobili"*. Con l'intenzione di restringere l'ambito di applicazione dell'agevolazione, si è finito poi in realtà con l'ampliarlo, concedendo ai Comuni la facoltà di stabilire, mediante proprio regolamento, l'applicazione dell'esenzione. In altri termini, spetta ai Comuni stessi decidere di concedere l'esenzione ICI ai soli fabbricati, con la condizione che, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente utilizzatore (ente non commerciale). Tale disposizione ha creato dei problemi di legittimità in merito agli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 della Cost, per cui la Corte Costituzionale mediante due ordinanze è intervenuta in merito: n. 429/2006 e n. 19/2007⁶⁶. La Corte è giunta alla conclusione che tale norma non contenesse alcuna novità ed innovazione rispetto al Decreto oggetto di studio. Non risolveva alcun dubbio e non introduceva in modo retroattivo una nuova disciplina rispetto a quella prevista in materia di ICI. Secondo l'interpretazione data dalla Corte, l'art. 59 sopracitato, in deroga a quanto sancito dall'art. 7, lett. i) del D.lgs. n. 504/1992, attribuisce ai Comuni la facoltà di stabilire che l'esenzione ICI si applichi esclusivamente ai fabbricati e non anche alle aree fabbricabili ed ai terreni agricoli.

Come visto al paragrafo 2 del Capitolo II, indubbiamente negli anni le numerose difficoltà pratiche in ambito applicativo dell'esenzione ICI ha portato precisazioni, chiarificazioni e miglioramenti a quella che era la norma iniziale. Con una sentenza del 2004, per esempio, la Corte di Cassazione ha chiarito come l'esenzione

⁶⁵ Tassani T. (2009), *Il regime fiscale degli enti non commerciali e delle ONLUS: questioni attuali*, Consiglio Nazionale del Notariato, 01/10/2009.

⁶⁶ Fiore F. (2012), "Ici, Imu ed aiuti di Stato tra vecchie e nuove regole. Un'analisi sulla tassazione degli enti ecclesiastici", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 3, p. 664.

spettasse esclusivamente a chi utilizzasse l'immobile posseduto con il fine di conseguire gli scopi istituzionali, escludendo il caso in cui l'immobile fosse concesso in locazione. Un ulteriore intervento da parte del legislatore è avvenuto con l'art. 6 del D.L. n. 169/2005, con il quale prevedeva l'applicazione del beneficio anche nel caso in cui gli immobili venissero utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza da parte degli enti ecclesiastici, nonché attività di istruzione, educazione e cultura, pur svolte in forma commerciale se connesse ad attività di culto o religione. Tale norma però, non è mai stata convertita. Il rischio è stato quello di aprire un vasto contenzioso, poiché tale norma rischiava di consentire agli enti ecclesiastici di ricevere le somme indebitamente versate per la nuova normativa. Il 2005 si è rivelato un anno ricco di decisioni in merito ai rapporti Stato e Chiesa⁶⁷. Con la sentenza n. 4645/2005, la Suprema Corte ha messo in evidenza come il Decreto ICI intendesse concedere l'agevolazione non solo in base al possesso degli immobili, ma anche in base alla destinazione precisa e concreta di questi edifici. L'esenzione, pertanto, si ribadisce ancora una volta, non spetta agli enti ecclesiastici che svolgano attività commerciali. In seguito, il D.L. n. 203/2005, convertito con modifiche dalla L. n. 248/2005, viene ancor più modificato dal comma 133 dell'unico articolo della legge finanziaria. La definitiva formulazione è: "*2 bis. L'esenzione disposta dall'art. 7, co. 1, lett. i) del D.lgs. n. 504/1992, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse. Con riferimento ad eventuali pagamenti effettuati prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto non si fa comunque luogo a rimborsi e restituzioni d'imposta*". Il legislatore italiano, con l'emanazione di questa nuova normativa, in qualche modo ha deciso di ritornare sui suoi passi, cercando di dare un'ulteriore interpretazione. Tuttavia, è opportuno precisare che proprio in quel periodo, in sede europea, si stava valutando la possibile procedura di infrazione verso l'Italia per aiuti di Stato illegali in seguito alle primissime denunce presentate in merito alla materia analizzata. Ciò sembra aver contribuito nella decisione del legislatore italiano di regolare e delineare il più possibile l'area dell'esenzione⁶⁸. Il Governo emana successivamente il D.L. n. 223/2006, convertito in L. n. 248/2006, che modifica il comma sopra analizzato con l'espressione: "*L'esenzione disposta dall'art. 7, co. 1, lett. i), del D.lgs. n. 504/1992 si intende*

⁶⁷ Fiorita N. (2005), *Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali: brevi note su alcuni recenti provvedimenti governativi*, Osservatorio delle libertà ed istituzioni religiose, ottobre 2005, p. 1

⁶⁸ Simonelli L. Clementi P. (2012), "L'IMU e gli enti non profit", *Enti non profit*, n. 5/2012, p. 7.

applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale". Nel 2008, la Cassazione ha poi ulteriormente affrontato un altro spinoso punto, ovvero: è il contribuente a dover dimostrare la tipologia di attività a cui l'immobile è destinato. Non bastano i documenti che attestino a priori, ma è necessaria una vera e propria verifica che attesti che tale attività non venga svolta con modalità di tipo commerciali. Con lo scopo ulteriore di far chiarezza sulla disciplina, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nel 2009 emette una Circolare, la n. 2/DF al fine di precisare determinati punti in merito all'applicazione dell'esenzione in materia di ICI. Stando alla gerarchia delle fonti, le circolari ministeriali non sono atti normativi e non pongono vincoli ai contribuenti, ai giudici o agli uffici finanziari. *"La circolare ministeriale esprime, come è stato efficacemente detto, una "dottrina dell'amministrazione", vale a dire l'opinione di una parte (anche se "forte") del rapporto tributario, che, peraltro, può essere discussa e disattesa dal giudice tributario. E, qualora il giudizio di quest'ultimo corrisponda al parere espresso dall'amministrazione, in tal caso sarà pur sempre l'interpretazione del giudice che avrà esclusivo valore ed efficacia"*⁶⁹. In merito al contenuto della Circolare oggetto di analisi, essa precisa che l'esenzione ICI si riconosce nel momento in cui coesistano i seguenti due requisiti:

1. il primo di natura soggettiva, fa riferimento all'ente utilizzatore dell'immobile, ovvero un ente non commerciale secondo quanto disposto dall'art. 73 (ex art. 87), co. 1, lett. c), T.U.I.R., ovvero gli *"enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali"*;
2. il secondo di natura oggettiva, fa riferimento alla tassatività delle attività che devono essere svolte dall'ente, ovvero quelle indicate dall'art. 7, co. 1, lett. i), D.lgs. n. 504/1992 e che non abbiano natura esclusivamente commerciale.

In merito agli enti ecclesiastici riconosciuti, la Circolare afferma vi siano compresi oltre a quelli della Chiesa cattolica, anche gli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato intese con lo Stato. Il fulcro centrale della Circolare è indubbiamente il

⁶⁹ De Mita E. (2007), *Ma le istruzioni restano fondamentali nella pratica*, Il Sole 24 ore, 06/11/2007.

secondo requisito, ovvero quello riferito alle attività svolte dall'ente⁷⁰. Il contenuto dell'attività non commerciale è stato ulteriormente specificato in ambito tributario distinguendo tra: attività istituzionale (D.lgs. n. 460/1997 art. 10, co. 1), attività direttamente connesse a quelle istituzionali (D.lgs. n. 460/1997 art. 10, co. 5) ed attività non esclusivamente commerciali (D.L. n. 203/2005, art. 7 comma 2-bis). Secondo quanto previsto dalla Circolare l'esenzione ICI non è un privilegio legato al solo possesso dell'immobile da parte dell'ente ecclesiastico, ma si collega anche all'intento di agevolare tali enti in quanto perseguono un fine solidaristico. In merito all'onere della prova, il documento ministeriale ribadisce quanto già stabilito negli anni: spetta a chi sostiene di possedere il diritto dimostrare le condizioni che giustificano l'agevolazione⁷¹. Per gli enti ecclesiastici, però la Corte di Cassazione in questi specifici casi, giustifica un'inversione dell'onere della prova a carico dell'ente impositore. Spetterà al Comune di competenza, nel caso di dubbi rispetto ad un ente ecclesiastico, dimostrare che l'immobile di proprietà non viene totalmente ed esclusivamente utilizzato per attività istituzionali legate al suo carattere ecclesiastico.

3.2 I lineamenti essenziali del nuovo tributo

L'imposta municipale unica o imposta municipale propria (IMU) viene istituita dagli artt. 8 e 9 del D.lgs. n. 23/2011 ed entra in vigore il 1° gennaio 2012⁷². La norma prevede, in maniera espressa, la sostituzione dell'ICI con l'IMU, nonché la sostituzione dell'IRPEF e le relative addizionali dovute sui redditi fondiari relativi ai beni immobili non locati⁷³. L'entrata in vigore dell'imposta è stata anticipata: infatti era previsto un triennio (2012-2014) per la versione "temporanea", per poi essere definitivamente

⁷⁰ Marin F. F. (2017), "Profili unioniali dell'efficacia e limiti dell'esenzione dell'imposta comunale sulle costruzioni, gli impianti e le opere a favore della Chiesa cattolica tra il diritto di concorrenza dell'UE e il diritto internazionale", *Giurisprudenza delle imposte*, n. 4/2017, p. 208.

⁷¹ La Corte di Cassazione nel 2003 ha rielaborato l'art. 2697 c.c., il quale regola l'onere della prova, stabilendo che "spetta al soggetto che fa valere il diritto ad un'agevolazione tributaria, che costituisce deroga al normale regime di imposizione (...) di fornire la prova che ricorrono in concreto le condizioni previste dalla legge per poter godere della (...) esenzione".

⁷² All'art. 11, il D.lgs. n. 23/2011 prevede anche l'introduzione dell'Imposta Municipale secondaria, ovvero quell'imposta che dovrà sostituire tutti i cosiddetti tributi minori, come ad esempio la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap), l'imposta comunale sulla pubblicità (Icp) e il diritto sulle pubbliche affissioni ed i prelievi alternativi introdotto dal D.lgs. n. 446/1997 come il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap), nonché il canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (Cimp).

⁷³ Selicato P. (2012), "L'imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi", *Federalismi*, n. 22/2012, p. 1.

sostituita a partire dal 2015 con l'IMU definitiva, ovvero quella formulata dal decreto istitutivo originario⁷⁴. La legge di Stabilità per il 2014 ha successivamente introdotto l'imposta a regime con un anno di anticipo rispetto a quanto stabilito in precedenza. Le norme che disciplinano l'IMU richiamano in maniera ampia il D.lgs. n. 504/1992, in quanto riproducono sostanzialmente quelle previste per l'ICI. I numerosi rinvii alla disciplina precedente fanno riferimento all'individuazione degli immobili soggetti ad imposizione, alla determinazione del loro valore imponibile e all'applicazione delle eventuali esenzioni dall'imposta. Ai fini del lavoro in esame, assumono particolare rilievo, quelle esenzioni riguardanti gli enti non commerciali, ovvero quelli che svolgono attività di particolare rilevanza sociale. Le novità invece riguardano in modo sostanziale gli aspetti che fanno riferimento alla quantificazione dell'imposta: i coefficienti di rivalutazione e le aliquote sono più elevati di quelli adottati per l'ICI. Vengono introdotte novità anche in riferimento alla riduzione di esenzioni ed agevolazioni⁷⁵. Un emendamento del Governo ha introdotto nel D.L. n. 1/2012 un nuovo art. 91-bis, con il fine di stabilire ulteriori limiti all'applicabilità dell'esenzione prevista dall'art. 7, lett. i), del D.lgs. n. 504/1992. Tale emendamento è stato approvato dalla L. n. 27/2012 ed ha l'intento di trovare un punto d'incontro tra due esigenze opposte: da un lato quella di tutelare i soggetti che svolgono istituzionalmente attività di interesse generale e dall'altro quello di impedire l'attribuzione a tali soggetti di vantaggi fiscali indebiti quando pur dichiarando una determinata attività, in realtà ne mascherano un'altra che ha finalità diverse da quelle previste ai fini dell'agevolazione. Come verrà affrontato più avanti, tale modifica, ha l'ulteriore scopo di superare quelle che sono le critiche sollevate da parte dell'Unione Europea verso il sistema agevolativo disciplinato dall'art. 7 del D.lgs. n. 504/1992. Lo scopo dell'art. 91-bis del D.L. n. 1/2012 è quello di superare le problematiche suscitate dalla disciplina relativa all'esenzione IMU sugli immobili degli enti non commerciali; problematiche sorte vent'anni fa, che hanno

⁷⁴ L'art. 13 del D.L. 201/2011 stabiliva infatti che "L'istituzione dell'imposta municipale propria è anticipata, in via sperimentale, a decorrere dall'anno 2012, ed è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale fino al 2014, in base agli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, in quanto compatibili, ed alle disposizioni che seguono. Conseguentemente l'applicazione a regime dell'imposta municipale propria è fissata al 2015".

⁷⁵ Simonelli L. Clementi P. (2014), "Il punto sull'IMU per gli enti ecclesiastici", *Ex-lege*, n. 2/2014, pp. 40-41.

avviato nel corso degli anni dibattiti diversi, senza però mai giungere ad esiti concordati e definitivi⁷⁶.

3.3 Presupposto applicativo soggettivo ed oggettivo

Sono soggettivi passivi dell'IMU coloro che possiedono immobili a titolo di piena proprietà; quando la proprietà è gravata da uno dei diritti reali di godimento citati dall'art. 9 del D.lgs. n. 23/2011, il soggetto passivo risulta essere il titolare di tale diritto⁷⁷. Inoltre, sempre previsto dall'art. sopracitato, nel caso di concessione di aree demaniali e di locazione finanziaria, il soggetto passivo è detentore dell'immobile⁷⁸. Ricapitolando quindi, è soggetto passivo:

- il proprietario, se titolare del diritto di piena proprietà;
- il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie (il nudo proprietario non ha alcun obbligo);
- il concessionario di aree demaniali;
- il locatario di immobili concessi in locazione finanziaria (a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto);

In caso ci sia contitolarità di diritti reali, ogni contitolare è soggetto passivo nel limite della quota posseduta.

Oggetto dell'imposta sono gli immobili *"inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa"*⁷⁹. A tal proposito, è importante sottolineare che dal 2013 non sono più oggetto di tassazione *"i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni*

⁷⁶ Centore P. (2018), *L'esenzione IMU per gli enti no profit al test della Corte di Giustizia*, IPSOA Quotidiano, 01/12/2018.

⁷⁷ Debenedetto G. (2020), *Soggettività passiva IMU*, Banca dati 24 - Gruppo 24 ore, 03/2020.

⁷⁸ Art. 9, co. 1, D.lgs. n. 23/2011: "Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto".

⁷⁹ Art. 9, co. 1, D.lgs. n. 23/2011.

*caso locati*⁸⁰. All'art. 13, co. 2, del D.lgs. n. 201/2011 si dispone che *"restano ferme le definizioni di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 504/1992"*⁸¹. Di conseguenza l'ambito oggettivo va identificato prima di tutto nei fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli (come previsto dal decreto ICI). Il fabbricato è quell'area immobiliare iscritta (o che deve esserlo) nel catasto edilizio urbano; parte integrante del fabbricato è sia l'area occupata dalla costruzione che quella che ne costituisce pertinenza⁸². L'area fabbricabile, invece, è quell'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione. Con l'art. 36, co. 2, D.L. n. 223/2006, conv. L. n. 248/2006, il legislatore ha stabilito che *"un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"*. Per terreno agricolo, si intende quello adibito all'esercizio dell'attività agricola secondo l'art. 2135 c.c. (ovvero attività dirette alla coltivazione del fondo, alla selvicoltura, all'allevamento del bestiame ed alle connesse operazioni di trasformazione o alienazione dei prodotti agricoli). Rispetto alla disciplina ICI, l'ambito applicativo dell'IMU risulta più esteso: rientrano infatti tra gli immobili imponibili anche i terreni incolti (i quali non sono mai stati soggetti all'applicazione dell'ICI)⁸³. In base alla nota IFEL 3 gennaio 2013, *"le aree non edificate che non sono espressamente definite, vanno considerate terreni "incolti"* (ma l'aggettivo trae in inganno; meglio dire "terreno" e basta, in quanto si tratta di aree che possono essere materialmente coltivate, ma non nei modi dell'art. 2135 c.c., che permettono di considerarle "terreni agricoli" ai fini fiscali). Possiamo dunque concludere che i "terreni", senza altre qualificazioni, sono l'insieme delle particelle non edificate che non sono qualificabili né "terreni agricoli" né "aree fabbricabili" e che tale nuova fattispecie risulta certamente imponibile ai fini dell'IMU. Vengono esclusi dall'imposta due tipologie di immobili: ovvero le abitazioni principali, a patto che ne

⁸⁰ D.L. n. 201/2011, art. 9, co. 9-bis, introdotto dall'art. 2, co. 2, lett. a) del D.L. n. 102/2013, conv. L. n. 124/2013.

⁸¹ Murciano L. P. (2015), "Esenzione ICI ed attività didattica svolta da enti religiosi", *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 11/2015, pp. 836-837.

⁸² Con la sentenza n. 10090 del 9 giugno 2012, la Corte di Cassazione ha ribadito che in materia di area di pertinenza di un fabbricato, in tema di ICI, l'art. 2 del D.lgs. n. 504/1992, esclude l'autonoma tassazione delle aree pertinenziali. Questo in quanto la destinazione concreta ed effettiva della cosa è a servizio o ornamento di un'altra.

⁸³ Simonelli L. Clementi P. (2014), "Il punto sull'IMU per gli enti ecclesiastici", *Ex-lege*, n. 2/2014, p. 44.

ricorrano le condizioni previste, e gli immobili ad esse assimilate, nonché i fabbricati rurali (cfr. art. 13, co. 2, D.L. n. 201/2011)⁸⁴.

3.4 Le ipotesi di esenzione

Con riferimento alle esenzioni previste in materia di IMU si può tranquillamente riproporre quanto già rilevato ai fini dell'ICI. Infatti, vengono chiaramente richiamate le fattispecie presenti all'art. 7, lett. b), c), e), f), h), i) del D.lgs. n. 504/1992. La lett. a) non richiamata, viene iscritta con qualche modifica, mentre la lett. g) è l'unica fattispecie non riproposta dalla nuova disciplina. In seguito, verrà analizzato il contenuto della lett. i), che risulta enormemente modificato, in particolar modo con riguardo alle modalità di svolgimento delle attività. Ai fini del tema oggetto di studio, è fondamentale focalizzare l'attenzione sulle esenzioni specifiche in merito agli enti ecclesiastici. Come largamente visto, da sempre gli enti ecclesiastici, ovvero quelli di culto, in quanto portatori di un valore superiore al fine economico (il valore sociale della dottrina religiosa), sono stati più volte oggetto di agevolazioni. La previsione di esenzioni e riduzioni in materia di imposizione, fanno sicuramente parte di comportamenti di favore che il legislatore prevede al fine di perseguire i valori sopra indicati. Spesso, purtroppo, però si sono verificati dei problemi in quanto l'ambito di applicazione delle agevolazioni risultava poco chiaro: è proprio in riferimento alla poca chiarezza che la Corte di Giustizia UE ha interrogato la Chiesa cattolica in merito al contenzioso in riferimento all'ICI⁸⁵. Con l'analisi, prima dell'ICI e poi dell'IMU, sarà più chiaro e intuitivo comprendere il problema, che non è tanto se sia o meno giusto che la Chiesa paghi l'IMU, quanto più appurare se la normativa interna in merito all'esenzione del pagamento dell'IMU per gli enti religiosi sia o meno in contrasto con quelle che sono le disposizioni ed i principi comunitari in merito di concorrenza dei mercati⁸⁶. Le due più importanti differenze rispetto alla disciplina ICI del 1992 sono:

⁸⁴ Miccinesi M. (2012), "Brevi note sulla rilevanza tributaria del patrimonio immobiliare degli enti non commerciali nell'ambito della neointrodotta imposta municipale unica", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 2, pp. 430-433.

⁸⁵ Martucci S. (2013), "ICI e IMU: un'emancipazione religiosa secondo diritto comune", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 2, p. 447.

⁸⁶ Pistilli M. (2012), "Enti ecclesiastici ed esenzione dall'IMU", *Immobili & Proprietà*, n. 2/2012, p. 103.

- con riferimento ai fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili, non è stata ripresentata l'esenzione prevista dalla lett. g) dell'art. 7 del D.lgs. n. 504/1992; essi sono recuperati con lo scopo di essere destinati a determinate attività assistenziali;
- con riferimento alle disposizioni relative all'ICI, che però sono contenute in provvedimenti differenti dal D.lgs. n. 504/1992, non vengono riproposte. Come ad esempio, l'esenzione per i fabbricati rurali, la riduzione per i fabbricati inagibili o inabitabili o le agevolazioni in merito alla tassazione dei terreni agricoli. Viene riproposta però, una disposizione già introdotta nel 2005, secondo cui l'esenzione dall'imposta immobiliare viene applicata agli immobili nei quali si svolgono attività di natura non esclusivamente commerciale⁸⁷.

In modo specifico, le esenzioni specifiche degli enti ecclesiastici sono quelle alla lett. n), quelle della lett. d) e quelle della seconda parte della lett. i), in merito agli immobili destinati alle attività di religione e culto. Come già visto in precedenza, per attività di religione e culto si intendono *"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"*⁸⁸. Esenti, ai sensi della lett. i), sono gli oratori, i centri parrocchiali, i seminari, le case religiose, i monasteri ed i conventi, gli episcopi e gli uffici delle Curie diocesane. Fondamentale rilievo assumono certamente gli edifici di culto, ma anche le loro pertinenze: è infatti importante includere nell'esenzione anche quelle strutture, come gli oratori, all'interno dei quali si sviluppano attività di catechesi, incontri e iniziative parrocchiali, che rimangono fuori dall'ambito delle attività commerciali. Un differente esempio, classificato come pertinenze, sono le abitazioni per il clero addetto alla chiesa, ovvero alla parrocchia, quelle dei sacrestani assunti con apposito contratto e le abitazioni delle religiose che per Convenzione operano anche all'interno della pastorale parrocchiale. Molto spesso lo stesso immobile è esente per più di un solo motivo. Infatti, se ci si riferisce all'edificio chiesa, esso sarà esente sia in quanto accatastato con categoria E/7 (lett. b), sia in quanto edificio di culto (lett. d) ed ancora in quanto svolge attività di religione e culto (lett. i). Altre volte, come ad esempio per le case del clero, l'esenzione è dovuta per un solo motivo: in questo

⁸⁷ Allegri M. R. (2012), *Enti non profit e imposta sui beni immobili: alcune questioni interpretative sul regime delle esenzioni*, Rivista telematica giuridica dell'Associazione Italiana Costituzionalisti, 08/05/2012, p. 7.

⁸⁸ Art. 16, lett. a), L. n. 222/1985.

specifico caso, in quanto pertinenza della chiesa. Come accennato in precedenza, la lett. i) è quella che ha subito maggiori mutamenti rispetto alla disciplina precedente applicabile all'ICI⁸⁹. Vengono inserite delle nuove attività che permettono l'esenzione, ossia le attività di ricerca scientifica, e vengono esclusi dall'agevolazione gli immobili di proprietà dei partiti politici e delle fondazioni bancarie. La necessità primaria è quella che le attività vengano svolte con modalità non commerciali. Poco fa, sono state elencate, due differenze fondamentali rispetto alla disciplina precedente del 1992. Tornando alla seconda, nel corso degli anni la norma ha subito modifiche importanti in merito alla modalità di svolgimento delle attività meritevoli di esenzione. La prima versione, ovvero quella del 1992, elencava in maniera esemplificativa le attività che l'ente doveva svolgere, senza dare rilievo alla loro eventuale natura commerciale. Nel 2005, il legislatore ha ritenuto opportuno intervenire sulla questione. Prima di tutto, ha precisato che l'esenzione *"si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse"*. Tale norma è rimasta in vigore dal 3/12/2005 al 4/07/2006. Successivamente, è stato stabilito che *"l'esenzione si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale"*. Questa seconda formulazione è rimasta in vigore dal 04/07/2006 al 24/01/2012. Infine, con il D.L. n. 1/2012, quindi dal 24 gennaio del medesimo anno, è stato sostituito l'inciso *"non abbiano esclusivamente natura commerciale"* con l'inciso *"con modalità non commerciali"*. Successivamente al fine di delineare quali fossero queste "modalità non commerciali", il Ministero dell'economia e delle finanze, ha adottato un Regolamento con il Decreto n. 200/2012⁹⁰. Viene, in questo caso, fatta particolare attenzione alla normativa europea cercando di evitare di rendere l'agevolazione un illegittimo "aiuto di Stato". Di particolare importanza è l'art. 3 del Regolamento, all'interno del quale vengono individuati i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciale delle attività istituzionali. Viene introdotto il requisito della non lucratività, che viene imposto mediante l'adozione di determinate clausole statutarie. Tale requisito viene aggiunto a

⁸⁹ Simonelli L. Clementi P. (2014), "Il punto sull'IMU per gli enti ecclesiastici", *Ex-lege*, n. 2/2014, pp. 55-56.

⁹⁰ Il Decreto è stato in seguito elevato al rango di legge: "Le disposizioni di attuazione del comma 3 dell'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, come modificato dal comma 6 del presente articolo, sono quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200" (art. 9 co. 6 ter, D.L n. 174/2012, conv. L. n. 213/2012).

quello della "non commercialità"⁹¹. Di seguito, all'art. 4, il Regolamento stabilisce ulteriori requisiti, ossia i parametri economici che devono essere rispettati per ciascuna delle diverse attività. Infine, oltre al Regolamento, assumono rilevanza le Istruzioni ministeriali per la compilazione della Dichiarazione IMU-TASI, che struttura le indicazioni in tre punti. Il primo riguarda il requisito soggettivo (ovvero gli enti non commerciali), il secondo riguarda il requisito oggettivo (ossia le attività agevolate) ed il terzo i cosiddetti requisiti generali (la non lucratività dell'ente) ed i requisiti di settore. Questi ultimi fanno riferimento alla modalità non commerciale di svolgimento delle attività e rilevano ai soli fini IMU. Il criterio della non commercialità non rileva in riferimento alle attività di religione e culto. Questo poiché tale criterio intende limitare l'esenzione IMU al fine della non violazione del principio comunitario della libera concorrenza tra imprese: è innegabile che molte (ma non tutte) attività di religione e culto siano fuori da ogni contesto di impresa o mercato. Di conseguenza esse sono escluse anche dalla tutela della concorrenza. Appare evidente come, nel corso degli anni e degli sviluppi legislativi, con riferimento alle agevolazioni l'attenzione sia traslata: prima si tutelava il criterio di selettività dei soggetti agevolati, ovvero si tutelava quello che era il fine delle attività effettivamente svolte, mentre ora si predilige evidenziare la forma di svolgimento delle medesime. Rimane immutata la finalità, ma fondamentale è che siano realizzate secondo modalità non commerciali⁹². In merito al criterio di non lucratività sopra citato, esso diventa un elemento indispensabile al perfezionamento delle qualifiche che il sistema agevolativo richiede per potervi accedere. Assieme ai requisiti soggettivi e oggettivi, se ne aggiunge un terzo, ovvero quello delle modalità di svolgimento delle attività non lucrative.

Il godimento dell'esenzione richiede la natura non commerciale dell'ente ed è importante sottolineare che tale criterio è necessario, ma non sufficiente. Occorre infatti che l'immobile sia utilizzato in maniera esclusiva per svolgere una o più delle dieci attività di valore sociale significativo indicate alla lett. i) più volte già viste, ovvero quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive,

⁹¹ Folliero M. C. Vitale A. (2013), *Diritto ecclesiastico. Elementi. Principi non scritti. Principi scritti. Regole*, Giappichelli, Torino, pp. 210-211.

⁹² Martucci S. (2013), "ICI e IMU: un'emancipazione religiosa secondo diritto comune", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 2, pp. 453-454.

culturali, ricreative e sportive (nonché quelle di religione e culto)⁹³. Con riferimento alle attività di religione e culto, né il Regolamento né le Istruzioni esprimono indicazioni in merito alle caratteristiche che devono possedere per potersi ritenere svolte in modo non commerciale. All'art. 1 lett. n), il Regolamento infatti si limita a chiarire che si tratta di *"attività 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"*⁹⁴.

3.5 Le caratteristiche generali del criterio della "non lucratività" ed i requisiti di settore

Come anticipato pocanzi, il D.M. n. 200/2012 ha introdotto un nuovo requisito, ovvero la non lucratività⁹⁵. Tale criterio sussiste allorché nello statuto siano presenti tre clausole, necessariamente presenti. In mancanza infatti, risulta essenziale inserirle.

L'art. 3 stabilisce appunto che *"le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:*

- a) il divieto di distribuire, anche in modo diretto, 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 la 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;*

⁹³ Maggioli Editore (2013), *Esenzione IMU enti non commerciali - Raccolta di normativa e prassi ministeriale*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, p. 13.

⁹⁴ Le Istruzioni precisano che "ai fini di una lettura costituzionalmente orientata della norma in commento conforme al principio di laicità dello Stato e di tutela della libertà di espressione del sentimento religioso fissata dagli artt. 2, 3, 7, 8, 19 e 20 della Costituzione, occorre fare riferimento non solo, come espressamente previsto dalla norma alle attività di cui all'articolo 16 in questione (relativo ai soli enti della Chiesa cattolica), ma anche a quelle individuate secondo i criteri fissati nelle singole Intese che le Confessioni Religiose, ai sensi dell'art. 8 della Costituzione, nonché alle attività di culto e degli istituti eretti in enti morali, ai sensi della legge 24 giugno 1929, n. 1159".

⁹⁵ Simonelli L. Clementi P. (2012), "L'IMU e gli enti non profit", *Enti non profit*, n. 5/2012, p. 8.

- 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) *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*⁹⁶.

L'Amministrazione finanziaria ha effettuato alcune precisazioni in merito alle prescrizioni dell'art. 3 sopraelencate. La Risoluzione n. 3/DF del 2013 ha commentato la portata delle clausole statutarie, mentre quella n. 1/DF del 2012 ne ha declinato l'applicazione per gli enti ecclesiastici. La seconda, con riguardo agli enti ecclesiastici, ha puntualizzato *"che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non sono applicabili le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private. Pertanto, si ritiene che questi ultimi debbano, comunque, conformarsi alla disposizioni di cui all'art. 3 del regolamento n. 200 del 2012, nelle stesse forme previste nel citato punto. 1.11 della circolare n. 168/E del 1998, vale a dire con scrittura privata registrata"*.

Il D.M. inoltre, si occupa anche di stabilire quali debbano essere i requisiti di settore, ovvero quelle caratteristiche che devono presentare le attività per poter essere qualificate come non commerciali. Con l'art. 4 vengono dettate le "modalità di svolgimento" ed i "limiti di carattere economico", mentre l'art. 1 identifica in maniera precisa le attività che possono essere incluse fra quelle agevolate⁹⁷. Né il D.M. n. 200/2012 né le Istruzioni precisano ed affrontano il tema delle attività di religione e culto e come debbano essere svolte. Devono essere svolte in modo non commerciale le seguenti attività di particolare valore sociale:

⁹⁶ Simonelli L. (2014), *Le condizioni per avvalersi dell'esenzione IMU-TASI in relazione agli immobili posseduti ed utilizzati dagli Enti ecclesiastici per alcune specifiche attività*, Arcidiocesi di Milano, 10/07/2014.

⁹⁷ Perego A. (2019), "Il recupero dell'ICI non versata dagli enti non commerciali (anche religiosi). Presupposti ed esiti di una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 26/2019, p. 11.

- a) Attività assistenziali e sanitarie ovvero le "attività dirette ad assicurare i livelli essenziali di assistenza definiti dal D.P.C.M. 29 novembre 2011" (art. 1, lett. h), D.M. n. 200/2012).
- b) Attività didattiche, ovvero quelle dirette all'istruzione e alla formazione ai sensi della L. n. 53/2003 (art. 1, lett. i), Regolamento).
- c) Attività di recettività turistica e sociale, le quali vengono individuate ai fini dell'esenzione alla lett. j) dell'art. 1 del Regolamento, che ne evidenzia due caratteristiche specifiche. La prima in riferimento all'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali. La seconda riguarda la discontinuità nell'apertura, ovvero quelle attività che per loro natura non vengono svolte per l'intero anno solare.
- d) Attività culturali e attività ricreative, le quali vengono affrontate dal Regolamento all'art. 1, lett. k) ed i). Le prime sono *"rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte"*, mentre le seconde sono *"dirette all'animazione del tempo libero"*.
- e) Attività sportive, che vengono affrontate all'art. 1 lett. m) e l'ambito delle attività sportive comprende le *"attività rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289"*.
- f) Attività di ricerca scientifica, le quali vengono affrontate solamente dalle Istruzioni. Questo in quanto il D.M. non le tratta, poiché nella data della sua emanazione tali attività non erano ancora state inserite nel novero di quelle esenti e quindi agevolate.

3.6 Considerazioni complessive sulla nuova norma

A partire dal 1992, con il D.lgs. n. 504/1992 istitutivo dell'ICI e della conseguente esenzione in determinati casi, e fino al 2005, il legislatore non ha mai avuto significativi dubbi in merito agli immobili utilizzati per attività ritenute socialmente meritevoli. Con il D.L. n. 223/2006, in seguito al scetticismo nato in merito a come tali attività sono gestite, viene introdotta una nuova clausola al fine di aver diritto all'esenzione, ovvero l'assenza della commercialità delle attività. Successivamente, l'art.

91-bis del D.L. n. 1/2012 dalla L. di conversione n. 27/2012 ritorna sullo stesso punto, precisando che l'esenzione IMU è subordinata alla condizione che le attività vengano svolte con "modalità non commerciale". La disciplina IMU è il risultato di un'elaborazione complessa e motivata, frutto di diverse disposizioni nel corso degli anni.

Ricapitolando i punti fondamentali in merito al nuovo tributo, gli elementi fondamentali possono essere come di seguito riassunti.

1. Il requisito soggettivo, ovvero essere un ente non commerciale ed il requisito oggettivo, ovvero l'utilizzo dell'immobile per l'esercizio di una o più delle attività che la norma elenca come socialmente rilevanti. Tali elementi, come ripetutamente visto, sono contenuti nella lett. i) nella nuova versione.
2. L'esistenza all'interno dello statuto o Regolamento delle clausole statutarie, che attestino la non lucratività, nonché l'osservanza dei limiti economici e delle altre condizioni che sono dettate per ogni attività. Tali elementi sono determinati dal D.M. n. 200/2014.
3. Per ultimo, ma non meno importante, al fine di determinare più precisamente il perimetro dell'esenzione, ci sono le Istruzioni per la stesura della Dichiarazione IMU-TASI.

L'impianto complessivo risultante è certamente complesso ed elaborato e mira prima di tutto alla doverosa conformità rispetto alla normativa comunitaria, la quale non ammette agevolazioni che ledano i due capisaldi della disciplina: il libero mercato ed il principio di parità di condizioni tra i soggetti che esercitano attività economiche. I due criteri, come verrà analizzato in seguito, sono contenuti nella Decisione della Commissione del 19/12/2012. In merito alle difficoltà di individuazione dei criteri per beneficiare dell'esenzione sul piano procedimentale, la norma non pare aver sistemato le criticità già presenti in passato in merito al controllo da parte degli enti competenti rispetto ad eventuali violazioni o abusi⁹⁸. Oltre alla verifica dei due requisiti, vale a dire quello soggettivo e oggettivo, è necessario sincerarsi che le modalità di esecuzione delle attività dell'ente non commerciale siano, in maniera effettiva, svolte con carattere non

⁹⁸ Miccinesi M. (2012), "Brevi note sulla rilevanza tributaria del patrimonio immobiliare degli enti non commerciali nell'ambito della neointrodotta imposta municipale unica", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 2, p. 439.

commerciale. Appare indubbio pensare che, i provvedimenti successivi all'introduzione dell'IMU in merito ai poteri di controllo dei comuni, dovranno far riferimento ad una vera e propria istruttoria. Non solo semplici incroci di registri catastali e versamenti effettuati da parte dei contribuenti, ma sopralluoghi, verifiche e controlli nella contabilità. Gli enti locali, quindi sono tenuti ad implementare tali attività con lo scopo primario di ottenere un vero ed effettivo controllo.

Significativo, in merito all'applicazione di tale controllo, è il caso dell'uso promiscuo degli immobili da parte degli immobili non commerciali. L'art. 91-bis, co. 1 e 2, D.L. n. 1/2012 introduce esplicitamente un criterio in relazione alla disciplina impositiva degli immobili utilizzati promiscuamente per attività esenti e per attività imponibili⁹⁹. Nel caso in cui un immobile sia caratterizzato da utilizzazione mista, la porzione di unità immobiliare che svolge l'attività agevolata sarà l'unica esente. Da qui due ipotesi. La prima si verifica quando le caratteristiche strutturali dell'immobile permettono il suo frazionamento in singole e distinte unità immobiliari, la seconda, invece, quando tali caratteristiche non si presentano e quindi non è possibile frazionare l'immobile. Nel primo caso è necessario procedere ad una diversa rappresentazione catastale, in modo tale che le porzioni esenti possano essere distinte da quelle non esenti, quest'ultime dotate di autonomia funzionale e reddituale. Nel secondo, diversamente, l'esenzione viene applicata in misura proporzionale secondo l'utilizzazione per le attività agevolate. All'interno dell'apposita dichiarazione presentata da parte degli enti dovranno risultare queste attività: con riferimento invece alle

⁹⁹ "2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013. 3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali."

modalità e alle procedure stabilite, vi è un apposito decreto regolamentare del Ministero dell'economia e delle finanze che verrà emanato in modo tassativo entro 60 giorni dalla conversione in legge del decreto legge. Questo esempio è rilevante in quanto spiega, in modo concreto, le criticità citate inizialmente sul piano procedimentale nonostante la volontà di semplificare l'attività impositiva con i nuovi adempimenti.

Di seguito un confronto tra le diverse versioni della norma di esenzione.

Testo originario	Modifica D.L. n. 203/2005	Modifica D.L. n. 1/2011
<p>Sono esenti dall'imposta: i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 (ora 73), co. 1, lett. c), T.U.I.R., approvato con D.P.R. n. 917/1986 e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), L. n. 222/1985. (art. 7, co. 1, lett. i), D.lgs. n. 504/1992)</p>	<p>Sono esenti dall'imposta: i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 (ora 73), co. 1, lett. c), T.U.I.R., approvato con D.P.R. n. 917/1986 e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), L. n. 222/1985. (art. 7, co. 1, lett. i), D.lgs. n. 504/1992)</p> <p>L'esenzione disposta dall'art. 7, co. 1, lett. i), D.lgs. n. 504/1992 si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale. (art. 7, co. 2-bis, D.L. n. 203/2005)</p>	<p>Sono esenti dall'imposta: i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 (ora 73), co. 1, lett. c), T.U.I.R. approvato con D.P.R. n. 917/1986 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'art. 16, lett. a), L. n. 222/1985. (art. 7, co. 1, lett. i), D.lgs. n. 504/1992)</p> <p>Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al co. 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente si applicano le disposizioni dei co. 41, 42</p>

<p>Condizioni necessarie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali; - devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, 	<p>Condizioni necessarie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali; - devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, 	<p>e 44 dell'art. 2, D.L. n. 262/2006, conv. dalla L. n. 286/2006. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono l'effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.</p> <p>Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente co. 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'art. 17, co. 3, L. n. 400/1988, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale (art. 91-bis, co. 2 e 3, D.L. n. 1/2012)</p> <p>Condizioni necessarie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali; - devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive,
--	---	--

<p>didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto);</p> <p>- nessuna prescrizione circa le modalità di svolgimento dell'attività;</p> <p>- nell'unità immobiliare deve essere svolta solo l'attività esente.</p>	<p>culturali, ricreative, sportive e di religione o culto);</p> <p>- le attività tassativamente indicate non devono avere esclusivamente natura commerciale;</p> <p>- nell'unità immobiliare deve essere svolta solo l'attività esente.</p>	<p>culturali, ricreative, sportive e di religione o culto);</p> <p>- le attività tassativamente indicate devono essere svolte con modalità non commerciale;</p> <p>- se gli immobili sono utilizzati promiscuamente (vi si svolgono sia attività agevolate che attività non agevolate) è necessario operare un frazionamento catastale che renda unità immobiliare autonoma la parte di immobile utilizzata per le attività agevolate; se il frazionamento non è tecnicamente possibile, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzo agevolato.</p>
---	---	--

3.7 La nuova IMU

La legge di Bilancio 2020 (L. n. 160/2019) ha confermato l'agevolazione per le attività non commerciali. In presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi è prevista l'esenzione totale o parziale per gli immobili degli enti non profit. L'art. 1, co. 759, lett. g) della manovra di Bilancio 2020¹⁰⁰, riconosce l'esenzione per gli enti non commerciali in merito alle attività svolte con modalità non commerciale. L'esenzione è parziale, nel momento in cui solo una parte dell'immobile risulta destinata allo svolgimento di attività non commerciali. Requisito essenziale, ai fini dell'esenzione, rimane il possesso qualificato da parte dell'ente non commerciale (non basta il possesso di fatto)¹⁰¹. Questo

¹⁰⁰ "g) gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i); si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200. "

¹⁰¹ Il possesso è il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale. Si può possedere direttamente o per mezzo di altra

perché, se diversamente stabilito, l'esenzione si estenderebbe al soggetto titolare. L'agevolazione è concessa quando sussiste l'identità soggettiva tra il possessore, ovvero il soggetto passivo delle imposte locali e l'utilizzatore dell'immobile: è opportuno quindi ritenere che l'agevolazione non venga riconosciuta nel caso di utilizzazione indiretta¹⁰². Nell'elenco, più volte visto, delle attività meritevoli di tutela e quindi soggette all'agevolazione rientrano quelle sanitarie. All'intero di suddetta categoria vi rientrano anche quelle svolte dagli enti che si occupano di controlli di acque, alimenti, bevande e ambienti di lavoro. Esse sono indubbiamente finalizzate alla tutela ambientale, ma allo stesso tempo funzionali alla tutela della salute. Sono meritevoli di agevolazioni fiscali le *"attività finalizzate alla tutela ambientale non come valore in sé, ma come luogo di vita delle persone e quindi funzionale alla tutela della salute"*¹⁰³. L'applicazione dell'esenzione non avviene nel caso in cui i fabbricati, all'interno dei quali viene svolta l'attività sanitaria, sono provvisti del solo motivo di essere accreditati o convenzionati. La destinazione degli utili eventualmente ricavati non ha rilevanza, in quanto tale momento costituisce una fase successiva alla loro produzione e non elimina all'attività il suo carattere non commerciale. Condizione imprescindibile ai fini dell'esenzione è che, per lo svolgimento delle anzidette attività, vengano rivendicate somme di importo simbolico ed in ogni caso non maggiori della metà rispetto alla media di quelle pretese dai soggetti operanti attività di carattere commerciale. Con riferimento alle attività didattiche, ovvero quelle dirette all'istruzione e alla formazione, sono ritenute non commerciali nel momento in cui sussistono le seguenti condizioni:

1. attività paritaria rispetto a alla scuola statale, con adozione di un regolamento volto a garantire la non discriminazione degli alunni in fase di accettazione;
2. applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente.

persona, che ha la detenzione della cosa. La detenzione è il rapporto materiale con la cosa che può manifestarsi secondo una duplice natura: può essere qualificata da un titolo che la giustifichi, come un contratto, oppure può essere non qualificata, per motivi di semplice cortesia, servizio o lavoro.

¹⁰² Trovato S. (2020), *Nuova IMU, non profit esonerato - Esenzione totale o parziale per gli immobili degli enti*, Italia Oggi, 10/02/2020.

¹⁰³ Cass., Ord. n. 13811/2019.

Infine, in merito alle attività ricettive, è fondamentale che esse abbiano una funzione strumentale e funzionale al soddisfacimento di bisogni di natura sociale¹⁰⁴.

4. Riforma e Codice del Terzo Settore (CTS)

4.1 Premessa

Nel corso degli anni l'interesse verso il Terzo Settore è cresciuto sempre di più: studiosi di differenti discipline (giuridica, sociologica, economica, aziendale) hanno mostrato una grande attenzione verso questo fenomeno in forte evoluzione, principalmente all'interno del contesto italiano. Tale aspetto è senza dubbio riconducibile al crescente peso che le organizzazioni riconducibili al Terzo Settore hanno assunto nel sistema economico e sociale¹⁰⁵. Le prime consistenti indagini, a livello empirico e statistico, sono state condotte a partire dagli anni novanta¹⁰⁶. Le diverse metodologie utilizzate dai diversi studiosi, hanno dato origine a diverse definizioni che hanno rappresentato il Terzo settore come un fenomeno esteso, disomogeneo e disparato. Tra le definizioni più utilizzate sicuramente risultano: settore non profit/non commerciale/non economico, terzo settore, economia associativa, volontariato ed infine impresa sociale.

Il Terzo Settore possiede una serie di tratti distintivi, tra di loro concorrenti e non alternativi. Innanzitutto il fine perseguito dagli enti appartenenti al Terzo Settore è quello di intervenire sul bisogno sociale delle persone con l'obiettivo di superarlo. In merito al metodo utilizzato da tali enti, resta vietato il fine di lucro (inteso come pura speculazione privata: ecco perché spesso si fa ricorso alla categoria del "non profit"). Il campo di azione riguarda l'erogazione di servizi alla persona negli ambiti dell'educazione, della sanità, dei servizi sociali, della tutela ambientale, ecc. Infine, la veste giuridica adottata dagli enti deve prestarsi a consentire la partecipazione sociale (ve ne fanno parte infatti le cooperative, le associazioni e le fondazioni comunitarie). Il Terzo Settore, si distingue quindi dal Primo Settore (di cui fanno parte lo Stato e gli altri enti pubblici obbligati ad erogare i servizi pubblici) e dal Secondo Settore (ovvero

¹⁰⁴ Pirone P. (2020), *Nuova IMU: tutte le esenzioni confermate*, Fisco&Società, 21 febbraio 2020.

¹⁰⁵ Dammacco G. (2018), *Fattore religioso, mercato e impresa*, Cacucci Editore, Bari, p. 72.

¹⁰⁶ Zizzo G. (a cura di) (2011), *La fiscalità del terzo settore*, Giuffrè Editore - Collana Università Cattaneo Castellanza, Milano, p. 13.

quello dei privati, che se anche producono servizi essenziali, lo fanno per ricavarne degli utili)¹⁰⁷.

L'art. 2, D.D.L. n. 2617/2014 mira a circoscrivere sul piano giuridico il Terzo Settore, agendo in tal modo su due differenti piani. Prima di tutto individuando gli enti privati che vi possono far parte come quelli che *"con finalità ideali e senza scopo di lucro, promuovono e realizzano attività di interesse generale, di valorizzazione della partecipazione e di solidarietà sociale, ovvero producono o scambiano beni o servizi di utilità sociale, anche attraverso forme di mutualità con fini di coesione sociale"*. In secondo luogo fissando i criteri direttivi generali che possano arricchire di contenuti identificativi importanti i singoli enti del Terzo Settore, affinché nei loro confronti vi siano norme mirate di aiuto, sostegno e sviluppo. Sostanzialmente il disegno di legge mette in evidenza le peculiarità giuridiche sostanziali che un ente deve possedere al fine di rientrare nel Terzo Settore. Il disegno di legge, inoltre, si propone di circoscrivere quei *"soggetti privati sotto il profilo della veste giuridica, ma pubblici per le finalità di utilità e promozione sociale che perseguono"* (indicato dal documento Linee guida per una Riforma del Terzo Settore¹⁰⁸). Tutte queste caratteristiche permettono all'ente di aspirare ad un ruolo di maggior importanza all'interno della fase programmatica e gestionale, nonché di avere la possibilità di accedere a tutte quelle misure volte alla promozione e al sostegno¹⁰⁹.

Internamente al nostro Paese gli enti non profit svolgono le proprie funzioni all'interno di consistenti settori di interesse generale: tale funzione viene svolta in quanto operatori del "privato sociale". Negli ultimi decenni, la normativa fiscale degli enti non profit si è trovata ad oscillare tra due indirizzi opposti: il primo (prevalente) mira a dare risalto all'elemento oggettivo dell'attività, mentre il secondo è volto a premiare i fini istituzionali. Ne deriva un sistema spesso contraddittorio e poco coerente. La moltitudine di soggetti operanti all'interno di questo perimetro offre un variegato panorama riconducibile al Terzo Settore: vi sono comprese le associazioni, le fondazioni (disciplinate dall'art. 12 e ss. del C.C.), le società cooperative, le imprese

¹⁰⁷ Pilon L. (2016), *L'Ente ecclesiastico ed il Terzo settore*, Osservatori enti religiosi e non profit, 02/2016.

¹⁰⁸ Con Decreto Ministeriale del 4 luglio 2019 (Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli Enti del Terzo Settore).

¹⁰⁹ Simonelli L. (2020), *Il regolamento del Ramo dell'ente religioso. Disciplina e prospettive*, Ratio Quotidiano, 25/05/2020.

sociali, ecc. Risulta fondamentale sottolineare che il Terzo Settore comprende anche gli enti ecclesiastici del culto cattolico e degli altri culti riconosciuti dall'ordinamento nazionale¹¹⁰. La riforma del Terzo Settore è stata introdotta nel nostro ordinamento con il D.lgs. n. 117/2017 ed ha rappresentato, per gli enti ecclesiastici, una grande sfida e, allo stesso tempo, una grande opportunità¹¹¹. I soggetti che appartengono alla categoria degli enti del Terzo Settore, sono attualmente contenuti all'interno dell'art. 4, co. 1 del D.lgs. n. 117/2017¹¹², il quale segue il testo del Codice del Terzo Settore, a norma dell'art. 1, co. 2, lett. b), L. n. 106/2016.

La riforma del Terzo Settore ha comportato notevoli e numerosi elementi di novità all'interno del sistema normativo. In particolar modo, è di fondamentale importanza richiamare le categorie inedite in riferimento ai soggetti di diritto. Il Codice del Terzo Settore (CTS) ha ampliato la nuova categorizzazione degli enti non lucrativi, inserendone di nuovi in funzione di un carattere o di una combinazione di caratteri comuni agli enti che già ne fanno parte (similitudine con riferimento allo scopo, ad un determinato oggetto, ecc). Le Organizzazioni di volontariato (ODV) e le Associazioni di promozione sociale (APS) possono essere considerate giuridicamente inedite¹¹³. Gli enti del Terzo Settore (ETS) istituiscono una nuova categoria di soggetti di diritto privato, aperta in modo trasversale a tutte le tipologie di soggetti previsti dal Codice Civile¹¹⁴ e speciale rispetto ad essi. Contrapposta alla novità della Riforma, vi permane una situazione stabile rispetto al passato, per tutte quelle categorie generali di enti non lucrativi e la loro disciplina comune di cui esse sono destinatarie (prima di tutto quella

¹¹⁰ Selicato P. (2018), "La soggettività tributaria degli enti non profit (dalle Onlus agli ETS)", *Federalismi*, n. 22/2018, p. 2.

¹¹¹ Cavana P. (2017), "Enti ecclesiastici e riforma del Terzo settore. Profili canonistici", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 22/2017, p. 1.

¹¹² "1. Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore".

¹¹³ Perego A. (2019), "Enti religiosi, Terzo settore e categorie della soggettività tributaria", *Jus-online (Rivista di scienze giuridiche)*, n. 3/2019, p. 225.

¹¹⁴ "Sono enti del Terzo settore le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato" (art. 4, co. 1 CTS), "inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile" quando assumano la forma dell'impresa sociale (art. 1, co. 1, d.lgs. n. 112 del 2017).

del Titolo II del Libro I del Codice Civile). In merito alle associazioni riconosciute e non, alle fondazioni, ai comitati ed altre istituzioni di carattere privato continuano ad attuare il proprio statuto giuridico tradizionale. Viene così ad identificarsi un sistema a "a doppia corsia", all'interno del quale alle categorie generali di enti non lucrativi ed alle norme comuni in materia vi è accostata una disciplina speciale relativa agli ETS. Il singolo ente possiede la facoltà di scegliere in maniera libera se soggiacere alle norme comuni. In particolare, in presenza di determinate caratteristiche, l'ente può iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) e così cambiare la propria collocazione all'interno del sistema giuridico degli enti non lucrativi, passando dalle categorie soggettive generali a quelle nuove e speciali del Terzo Settore. Questa peculiare articolazione coinvolge non solamente le categorie soggettive di matrice civilistica, ma comporta risvolti anche in merito alla soggettività tributaria. L'art. 73, co. 1, T.U.I.R. distingue tre categorie fiscali di soggetti passivi d'imposta con residenza nel nostro Paese, ovvero le società, gli enti commerciali diversi dalle società e gli enti non commerciali. Accanto a tali categorie, l'art. 79 CTS ne pone due di nuove, create secondo indipendenti criteri e tenendo in considerazione i caratteri generali degli ETS di cui all'art. 4, co. 1, CTS: gli "enti del Terzo Settore non commerciali" e gli "enti del Terzo settore commerciali".

L'obiettivo primario della riforma del Terzo Settore è la trasparenza, ovvero la sussistenza della meritevolezza degli scopi prefissati dagli enti oggetto di analisi, giusta causa del trattamento fiscale agevolato. Al fine di non agevolare quegli enti che appaiono non profit solo a livello nominativo, il disegno del nuovo Codice esige il rispetto di una serie di regole da parte dell'ente beneficiario. La nuova disciplina in merito alla trasparenza, permette la verifica dall'esterno in merito all'effettiva sussistenza dei requisiti degli enti al fine di poter usufruire dell'agevolazione¹¹⁵. Il criterio generale della trasparenza si ritrova, con riferimento agli enti ecclesiastici, in particolar modo per le attività di interesse generale (oggetto dell'agevolazione fiscale),

¹¹⁵ In merito l'art. 7, comma 2, del D.lgs. n. 117/17, con riferimento agli ETS: "possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentite la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore".

individuare all'art. 5: è previsto un regolamento *"in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro Unito Nazionale del Terzo Settore"*. In merito a questa determinata categoria di soggetti, il Codice antepone alla concessione dei suoi benefici l'esistenza di un idoneo regolamento. I controlli sono stati intensificati dal sistema, obbligando a formare e pubblicare il bilancio, atto attraverso il quale è possibile individuare gli elementi patrimoniali e reddituali degli enti oggetto di studio. All'art. 13, co. da 1 a 3, D.lgs. n. 117/2017, si prevede che il bilancio degli ETS contenga l'indicazione *"dei proventi e degli oneri dell'ente"*, e che ricomprenda *"la relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie"*. Il deposito presso il RUNTS risulta obbligatorio qualora l'ente non sia iscritto al Registro delle Imprese e qualora le entrate di tali enti siano particolarmente importanti (soglia di un milione di euro), allora sussiste l'ulteriore obbligo di redigere il cosiddetto "bilancio sociale" o di missione". Quest'ultimo è soggetto ad un particolare regime di pubblicità e va redatto *"secondo linee guida adottate con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'art. 97 e il Consiglio nazionale del Terzo Settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente (art. 14, D.lgs. n. 117/2017¹¹⁶)"*. Maggior trasparenza è conferita dal sistema di controlli interni, obbligatorio e totalmente inesistente prima della Riforma, per la maggior parte degli enti non profit. Sulla base del modello adottato dal Codice Civile per le società di capitali, il Codice introduce l'obbligo, per le fondazioni e associazioni del Terzo Settore, di nominare un organo di controllo (almeno monocratico). Come per le società di capitali, è richiesta la professionalità e l'indipendenza da parte dei suoi componenti (artt. 2397 e 2399 C.C.). L'obbligo di nomina è richiesto alle fondazioni ed

¹¹⁶ "1. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte. 2. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati".

associazioni (riconosciute e non), qualora superino i limiti dimensionali previsti dall'art. 30, co. 2, del Codice¹¹⁷. Nel momento in cui vengano creati patrimoni destinati ad un particolare scopo, l'obbligo sussiste comunque (anche senza il superamento delle soglie). Oltre ai controlli di routine previsti, come quello sulla gestione o la revisione legale dei conti, il Codice prevede, con riferimento agli organi di controllo degli ETS, aggiuntive attività di controllo verso gli organi di amministrazione in merito ai loro specifici obblighi imposti dallo stesso Codice. L'osservanza viene eseguita in merito alle finalità elencate agli artt. 5/6/7/8 del CTS, ossia il rispetto dell'interesse generale, il rispetto dei limiti all'esercizio di attività diverse da quelle di interesse generale, il rispetto delle norme in materia di raccolte di fondi ed il rispetto dei vincoli di destinazione del patrimonio e del divieto di distribuzione, anche indiretta di utili¹¹⁸. L'organo di controllo vigila non solo sulla giusta osservanza della legge e dello statuto e sui principi della corretta amministrazione, ma anche sulla correttezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile. Al fine di rendere più completo il sistema di controlli previsto per gli enti non profit dal CTS, è opportuno citare l'obbligo di tracciabilità delle donazioni. Tale esigenza, risulta comprensibile, in quanto l'ordinaria modalità di finanziamento degli ETS avviene attraverso il ricorso ai benefattori. La trasparenza in riferimento ai modi in cui vengono effettuati i versamenti è necessaria: proprio per questo il legislatore delegato concede la detrazione dall'IRPEF delle erogazioni liberali in denaro effettuate in favore degli ETS non commerciali, purché venga rispettata *"la condizione che il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali, ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (Cfr. art. 83, co. 1, D.lgs. n. 117/2017)"*¹¹⁹. Le donazioni possono essere sia in denaro che in natura: ai fini del calcolo della natura

¹¹⁷ "Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti: a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro; b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro; c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità."

¹¹⁸ "1. Il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, vendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. 2. Ai fini di cui al comma 1, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo." (art.8 D.lgs. 117/2017)

¹¹⁹ Simonelli L. (2016), "L'ente ecclesiastico e la riforma del terzo settore", *Ex-lege*, n. 1/2016, pp. 41-43.

fiscale dell'ETS, sono considerate entrate non commerciali. La normativa si applica a tutti gli enti del Terzo Settore, incluse le cooperative sociali, ma escluse le imprese sociali costituite in forma di società. La condizione posta è che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità solidaristiche e di utilità sociale.

4.2 Enti del Terzo Settore ed enti ecclesiastici

L'art. 1, co. 1, D.lgs. n. 112/2017 sottolinea come tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme previste al Libro V del Codice Civile, possano acquisire la qualifica di impresa sociale, qualora esercitino in via "stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività". Una soluzione specifica per gli enti religiosi viene trovata in parallelo dall'art. 4, co. 3, D.lgs. n. 117/2017¹²⁰ (CTS) e dall'art. 1, co. 3, D.lgs. n. 112/2017¹²¹ (IS). Nello specifico, in questa sede, verranno analizzati gli enti civilmente riconosciuti¹²². L'ente ecclesiastico in quanto soggetto alle norme dell'ordinamento canonico, non può rinunciare strutturalmente ad esso. Ne deriva che non può sicuramente qualificarsi come ente del Terzo Settore o di impresa sociale: solamente alcune delle proprie attività possono essere svolte come ramo ETS o IS. Ciò avviene nel momento in cui, l'ente ecclesiastico eserciti attività di interesse generale. Il ramo ETS o IS è subordinato alle seguenti tre condizioni:

¹²⁰ "3. Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13."

¹²¹ "3. Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del presente decreto. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 9."

¹²² Colombo G. M. (2018), "Obblighi contabili del "ramo" ETS degli enti religiosi", *Cooperative e Enti non profit*, n. 1/2018, p. 7.

- a) adozione di un Regolamento specifico in merito alle attività di interesse generale. nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata. Il deposito del Regolamento deve avvenire presso il RUNTS. Oltre all'obbligo di avere rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, il Regolamento funge da vero e proprio Statuto (contiene le norme del CTS, poiché applicabili);
- b) costruzione di un patrimonio destinato, che non può essere identificato con il patrimonio netto risultante dal bilancio di apertura iniziale, ovvero come differenza tra attività e passività riferite al ramo che si andrà a costituire. Non è certo collegabile, ma comunque importante citare, l'art. 10 del CTS, secondo cui *"gli enti del Terzo Settore dotati di personalità giuridica ed iscritti nel registro delle imprese, possono costituire uno o più patrimoni destinati a uno specifico affare ai sensi e per gli effetti degli artt. 2447-bis e seguenti del codice civile"*¹²³;
- c) vanno tenute separate le scritture contabili di cui all'art. 13¹²⁴.

Rimane necessario separare le attività del ramo rispetto alle attività istituzionali di religione e culto (questo ai fini della trasparenza). In merito, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 13 marzo 2002, n. 86/E: *"la tenuta di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale, e quelle destinate all'attività commerciale, non è di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti"*. In merito alla contabilità separata, è sufficiente tenere un piano dei conti che permetta, in modo dettagliato, di distinguere i diversi movimenti in relazione alle singole attività. Ricapitolando, le attività degli enti ecclesiastici riconosciuti, si possono sintetizzare brevemente come segue:

- a) attività di religione e culto, ossia attività istituzionale: regime fiscale invariato;
- b) attività non di interesse generale, ossia attività "diverse": regime fiscale invariato;

¹²³ Chianale A. (2020), "Appunti sui finanziamenti bancari agli enti religiosi operanti come impresa sociale e nel Terzo settore: la separazione patrimoniale", *Rivista di diritto bancario*, n. 3/2020, pp. 545-546.

¹²⁴ In merito alle scritture contabili, è opportuno sottolineare che l'art. 13 del CTS si occupa degli obblighi contabili degli ETS ai fini civilistici. L'art. 87, invece, si occupa degli obblighi fiscali.

- c) attività di interesse generale: o ramo ETS/IS e quindi regime fiscale ETS/IS o fuori dal ramo ETS, rimane il regime fiscale invariato¹²⁵.

Risulta evidente che l'interesse sociale è per la maggior parte assorbito dalla consapevolezza di quali agevolazioni si possa usufruire rientrando nell'ambito del Terzo Settore (inteso a livello giuridico, ovvero quello incluso dal perimetro delle norme)¹²⁶. Innanzitutto permane la capacità degli ETS di mantenere i finanziamenti e gli accreditamenti, in relazione ai rapporti convenzionali accessi con le Pubbliche amministrazioni. Certamente non sussiste alcun divieto per gli enti pubblici di intrattenere relazioni con soggetti diversi da quelli del Terzo Settore, ma rimane la tendenza a considerare la posizione degli ETS più vantaggiosa in termini di agevolazioni. In merito ai sistemi di monitoraggio, vigilanza e controllo, a cui si è accennato precedentemente, essi potranno interessare gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti solo nel limite del ramo ETS. Certamente, tali strumenti potrebbero rivelarsi utili anche ai fini degli equilibri fra attività istituzionali e attività diverse. Una volta chiarita la nuova disciplina del Terzo settore in merito agli elementi essenziali per gli enti ecclesiastici, appare evidente che essa si presenti, complessivamente, come un costo ed un'opportunità. In merito ai costi, gli enti ecclesiastici sono esposti alla possibile esclusione dal regime promozionale degli ETS o dalle scelte di politica pubblica riservate a ETS o imprese sociale: questo è dovuto alla mancata equiparazione degli ETS o delle imprese sociali. I costi sono derivati invece, dalla differenza di logica tra disciplina civile e regole di natura canonica: vengono impiegati tempo e risorse, che potenzialmente potrebbero essere destinate ad un uso alternativo. Infine, come accennato, la nuova disciplina rappresenta anche un'opportunità¹²⁷. Uguagliare gli enti ecclesiastici agli ETS, può favorire assetti organizzativi efficienti che nel tempo siano capaci di salvaguardare i propri beni e garantire la sostenibilità delle opere con il passare degli anni. I vantaggi economici si riscontrano in merito alle esenzioni, agli

¹²⁵ Simonelli L. Clementi P. (2018), *A "volo d'angelo" sull'ente ecclesiastico ed il Ramo Terzo Settore o Impresa Sociale*, lavoro presentato al Convegno Enti Ecclesiastici e riforma del Terzo settore, Tocco da Casauria, 20 ottobre 2018.

¹²⁶ Consorti P. (2018), "L'impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli "enti religiosi", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 4/2018, p. 14.

¹²⁷ Perrone A. Marano V. (2018), "La riforma del Terzo settore e gli enti ecclesiastici: un rischio, un costo o un'opportunità?", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 35/2018, pp. 8-9.

incentivi fiscali per le donazioni e alla partecipazioni in attività programmate con le pubbliche amministrazioni per le finalità sociali.

4.3 Le agevolazioni fiscali a favore degli ETS

Gli enti del Terzo Settore "non commerciali" sono esenti dall'assoggettamento alle imposte sul reddito. Tale fondamentale agevolazione prevista dal nuovo regime fiscale è basata sul bilanciamento tra il principio di cui all'art. 53 della Costituzione, ovvero quello della capacità contributiva e gli altri valori costituzionalmente tutelati. In passato, le attività ed i fini degli ETS, considerati protetti in quanto istituzionalmente realizzatori di principi e valori costituzionalmente tutelati, erano soggetti ad esenzioni e riduzioni d'imposta in virtù di tale motivo. Successivamente, con il passare degli anni, si è preferito ricomprendere le norme che limitano l'imposizione sugli enti in questione nella categoria delle esclusioni tributarie. Tali considerazioni trovano indubbiamente conferma nelle nuove norme sugli ETS. L'art. 4, D.lgs. n. 117/2017 stabilisce infatti che sono "enti del Terzo settore" i soggetti giuridici costituiti "*per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale*". Il soddisfacimento delle esigenze della collettività, avviene e nelle diverse forme della "azione volontaria, erogazione gratuita o (...) mutualità". Inoltre, al fine di garantire che l'azione degli ETS venga svolta in maniera effettiva nel rispetto del vincolo di destinazione alle finalità istituzionalmente indicate dalla legge, come in precedenza accennato, sono stati rafforzati i controlli, interni ed esterni su queste strutture. Questo poiché in tali strutture sono convogliate risorse: da parte degli enti pubblici, attraverso l'accreditamento o il finanziamento, e da parte dei privati (incentivati dai benefici fiscali sulle liberalità che dispongono in loro favore)¹²⁸. L'art. 79 del CTS, stabilisce una disciplina specifica per gli ETS iscritti nel Registro che in parte appare derogatoria rispetto alla disciplina comune prevista dal T.U.I.R.: tale norma è sicuramente punto di riferimento anche per la valutazione dei criteri adottati per misurare il quantum del reddito su cui gli ETS iscritti nel Registro devono calcolare la relativa imposta. Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, iscritti nel Registro, perderanno la riduzione del 50% dell'imposta dovuta e godranno delle altre agevolazioni previste a vantaggio degli enti iscritti, nel limite

¹²⁸ Selicato P. (2012), "L'imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi", *Federalismi*, n. 22/2012, pp. 36-37.

dell'esercizio di attività di interesse generale elencate all'art. 5 del CTS. Sempre in merito agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, essi potranno godere del regime forfettario previsto per gli enti non commerciali per le sole attività ex art. 5: quelli non iscritti continueranno a goderne in termini verosimilmente più ampi. In linea generale, un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto che svolge istituzionalmente attività proprie, ossia di religione o di culto, non avrà motivo di passare al regime degli ETS. Viceversa, un ente ecclesiastico che svolga prevalentemente attività diverse da quelle sopracitate, troverà vantaggio in qualificarsi come ente del Terzo Settore. In questo secondo caso appare evidente il rischio di perdere la qualifica civile di ente ecclesiastico, in quanto potrebbe risultare che abbia perso gli elementi che lo hanno portato ad essere civilmente riconosciuto. Ovvero, probabilmente, svolgerebbero attività diverse da quelle di religione e culto.

5. Disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato

5.1 Definizione e analisi

La disciplina degli aiuti di Stato è senza dubbio un tema di grande importanza all'interno dell'ambito del diritto dell'Unione Europea. In merito, l'art. 107 TFUE, prevede una dettagliata disciplina che mira a tutelare uno dei principali e fondamentali obiettivi dell'UE, ovvero che il mercato comune sia caratterizzato da un sistema di concorrenza efficiente¹²⁹. L'esatta definizione e versione dell'articolo, tratto dal Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, è stata modificata dall'art. 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007, ratificato dalla L. n. 130/2008 ed entrato in vigore l'1 dicembre 2009¹³⁰.

L'espressione "aiuti di stato" indica quelle agevolazioni o sovvenzioni tributarie rientranti nel campo di applicazione dell'articolo sopracitato. Il primo paragrafo prevede: *"Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la*

¹²⁹ Tosi L., Baggio R. (2018), *Lineamenti di diritto tributario internazionale (sesta edizione)*, Cedam, Vicenza, p. 83.

¹³⁰ Milano L. (2018), *L'aiuto di Stato nella legislatura europea*, Diritto.it, 31/01/2018.

concorrenza". Il divieto riguarda le attività delle imprese, ovvero tutte quelle attività che siano economiche, indipendentemente dallo *status* giuridico del soggetto che le esercita¹³¹. L'impresa può essere delineata come un'organizzazione unitaria di elementi sia materiali che immateriali volti al perseguimento di uno stesso obiettivo economico di lungo periodo. Non vi è richiesto che l'impresa tragga profitto dal suo operato, ma risulta sufficiente che faccia parte di un mercato in cui le imprese siano in concorrenza tra loro. Sono escluse le autorità pubbliche, alle quali le norme sugli aiuti di Stato non vengono applicate. Questo comporta che anche all'attività economica svolta da un ente ecclesiastico viene applicato il Trattato¹³². Bisogna sottolineare, infatti, che l'assenza del fine di lucro, di per sé, non rende l'attività svolta non economica a prescindere e di conseguenza non priva il soggetto che la esercita della caratteristica di impresa¹³³.

Con il successivo art. 108 TFUE, si chiarifica la volontà di eliminare o modificare l'aiuto di Stato giudicato illecito, nel momento in cui lo Stato in causa non provveda a conformarsi all'ingiunzione della Commissione (entro il termine stabilito). La Commissione stessa o qualunque Stato interessato può rivolgersi direttamente alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea per effettuare la segnalazione. Le caratteristiche rilevanti per definire gli aiuti di Stato sono stati definiti dalla Corte di Giustizia, 24 luglio 2003, causa C-280/00, sent. Altmark: *"in primo luogo deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra Stati membri. In terzo luogo, deve concedere un vantaggio al suo beneficiario. In quarto luogo deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza"*. Qualificare la misura come aiuto è un'operazione preliminare, rispetto alla valutazione da parte della Commissione della sua possibile compatibilità con il mercato comune¹³⁴. Risulta di fondamentale importanza sottolineare che le forme di finanziamento dello Stato a favore degli enti ecclesiastici non sono vietati in quanto tali, ma diventano criticabili qualora comportino squilibri competitivi nel mercato interno, ovvero quando le condizioni di concorrenza tra le imprese

¹³¹ Baldi E. C. (2014), "Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato e politica culturale europea. Le incoerenze di un sistema fortemente burocratizzato", *Aedon*, Fascicolo 3, pp. 1-2.

¹³² Martucci L. S. (2018), "Soggettività tributaria e tassabilità delle attività d'impresa nei luoghi religiosi", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 12/2018, pp. 2-3.

¹³³ Fiorita N. Loprieno D. (2009), *La libertà di manifestazione del pensiero e la libertà religiosa nelle società multiculturali*, Firenze University Press, Firenze, p. 208.

¹³⁴ Pisapia A. (2018), "Le esenzioni dalla tassa comunale (ICI) costituiscono aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno dell'UE", *Immobili & Proprietà*, n. 7/2018, pp. 443-445.

dell'Unione Europea vengono deformate. Il divieto comprende non solamente i finanziamenti concessi in forma diretta, ma anche quegli aiuti negativi, tra cui quelli fiscali, che si verificano nel momento in cui lo Stato rinuncia alla riscossione di imposte od oneri, mediante esenzioni, riduzioni delle aliquote o benefici di effetto equivalente. Il divieto sussiste in quanto tali aiuti vanno a vantaggio di alcuni soggetti economici e a scapito di altri, senza alcuna logica e ragione a livello di regole di mercato.

Proseguendo l'analisi dell'art. 107 TFUE, al paragrafo 3, alla lett. b) e d) vengono elencati tutti quegli aiuti di Stato che si possono considerare compatibili con il mercato interno. Rispettivamente vengono individuati: *"b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune"*. Dalla lettura dei due punti, ancora una volta si rileva come il divieto sussista qualora gli aiuti di Stato mirino a falsare o minacciare la concorrenza mediante un vantaggio economico.

Per applicare la disciplina sugli aiuti occorre essere dotati di determinati presupposti. Il primo fa riferimento alla qualificazione del soggetto beneficiario come impresa e quindi la sua adesione al mercato. Un secondo elemento risiede nella selettività delle misure finanziarie considerate: tale parametro va calibrato in funzione delle finalità preposte alla disciplina di favor, separando quelle agevolazioni che sono giustificate e coerenti, da quelle che invece risultano un mero privilegio in quanto esterne alle logiche del sistema. Andrebbe quindi, di volta in volta, valutata la misura per poter dire se sia diretta ad avvantaggiare specifici attori del mercato rispetto ad altri o meno. L'ultimo elemento riguarda la capacità degli aiuti di provocare effetti distorsivi sugli scambi e sulle condizioni di concorrenza nel mercato interno. Le condizioni devono essere alterate in maniera sensibile e non marginale¹³⁵. Nel momento in cui il beneficiario in seguito all'aiuto risulti essere in condizioni migliori rispetto alla situazione pregressa (mostrando un vantaggio concreto), l'effetto distorsivo è evidente. La Commissione e la Corte di giustizia hanno sviluppato il cosiddetto criterio VIST

¹³⁵ Miccinesi M. (2010), "L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 11/2010, pp. 4-6.

(vantaggio, incidenza, selettività, trasferimento). In merito al vantaggio, di tipo economico, deve essere concesso in maniera diretta o indiretta all'impresa beneficiaria tramite erogazione (senza alcun tipo di contropartita da parte di quest'ultima). In merito all'incidenza e alla selettività vale quanto espresso in precedenza, mentre in riferimento al trasferimento, esso deve avvenire mediante pubbliche risorse, ovvero concesse dallo Stato oppure dagli enti pubblici e/o territoriali in relazione a risorse statali.

Gli aiuti di Stato ritenuti illegittimi da parte della Commissione e la conseguente adozione di statuizioni sulla restituzione delle somme hanno efficacia diretta nell'ordinamento nazionale. Il provvedimento è vincolante, cioè lo Stato ha il dovere di eliminare l'atto (amministrativo e negoziale) o la norma di legge qualora preveda l'aiuto: ne viene vietata l'erogazione e disposto il recupero. Qualora lo Stato non rispetti tale modalità, sarà in seguito soggetto alla procedura di infrazione qualora ci sussista l'inadempimento. La difesa verso la Commissione è prevista qualora vi sia una impossibilità assoluta di eseguire la decisione, ovvero nei soli casi di difficoltà impreviste e imprevedibile o nei casi in cui la Commissione stessa non abbia considerato le conseguenze¹³⁶. Negli altri casi gli aiuti considerati illegittimi debbono essere recuperati, da parte del Paese membro che li ha concessi, mediante opportune azioni legislative ed amministrative con il fine di ritornare alla situazione pregressa rispetto alla concessione dell'aiuto¹³⁷. Ai sensi dell'art. 14, par. 3, del Reg. di procedura n. 659/1999 *"il recupero va effettuato senza indugio secondo le procedure previste dalla legge dallo Stato membro interessato, a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione"*.

5.2 Procedure di controllo

In merito ai controlli, la disciplina si occupa di tutte le categorie di aiuti e non solamente di quelle di natura fiscale. Come accennato precedentemente, l'art. 108 TFUE obbliga la Commissione ad uno specifico dovere di controllo (competenza di natura esclusiva di valutare la compatibilità degli aiuti esistenti): a questo dovere corrispondono obblighi precisi in capo agli Stati membri, i quali possano semplificare il

¹³⁶ Scuffi M. (2014), *Gli sviluppi della giurisprudenza nazionale in materia di aiuti di Stato*", lavoro presentato al XXVIII Convegno di studio su "Unione europea: concorrenza tra imprese e concorrenza tra stati", Courmayeur, 19-20 settembre 2014.

¹³⁷ Tosi L., Baggio R. (2018), *Lineamenti di diritto tributario internazionale (sesta edizione)*, Cedam, Vicenza, pp. 84-85.

lavoro della Commissione non ponendola di fronte ad un fatto già compiuto. In merito ai progetti volti ad istituire o modificare aiuti, l'art. 108 TFUE al paragrafo 3, stabilisce che la Commissione sia informata entro un tempo utile per poter presentare le sue osservazioni. Al paragrafo 2, dello stesso articolo, tale Organo è vincolato ad avviare, senza indugio, la procedura in contraddittorio, nel momento in cui ritenga il progetto che gli è stato notificato non compatibile con il mercato interno. Infine, il paragrafo 3 si conclude con il divieto, agli Stati, membri di dare esecuzione ai provvedimenti progettati, prima che la Commissione abbia preso una decisione finale in merito. La disciplina oggetto di studio, disegnata dal Trattato di Roma, in merito alle procedure di controllo ha comportato non poche difficoltà e ha dimostrato delle inadeguatezze in merito alle finalità assegnatele. Al fine di eliminare i limiti intrinseci rilevati dal modello bilaterale Commissione-Stato, la Corte di Giustizia è intervenuta con lo scopo di precludere l'erogazione di regimi di aiuti emanati in violazione delle disposizioni europee, mediante la preparazione di un sistema di controllo scorporato su questi ultimi. In particolare è stato deciso in merito all'ultima frase del paragrafo 3 dell'art. 108 TFUE stabilendo che ha efficacia diretta nei singoli Stati membri: all'obbligo di notifica in capo a questi ultimi corrispondono diritti dei singoli, tutelati dal giudice nazionale. Non ci deve essere alcuna norma interna che possa creare ostacolo (in base e secondo le modalità che ogni ordinamento nazionale stabilisce). Il nuovo modello di controllo prevede, oltre che la procedura amministrativa anche quella facente capo ad un soggetto ritenuto interessato, che può avere l'intenzione di avvalersi, di fronte ai giudici nazionali, dell'effetto diretto del divieto di esecuzione. Il singolo soggetto ha il fine, oltre all'eliminazione degli effetti negativi, anche di ottenere la restituzione di una tassa riscossa in contrasto con la detta disposizione. Nonostante l'ampliamento della rosa dei soggetti tenuti al controllo, la tendenza degli Stati ad eludere l'obbligo di notifica non è stata frenata¹³⁸. L'art. 182 TFUE stabilisce che lo Stato membro responsabile, o qualsiasi altra parte interessata, deve essere autorizzato a presentare le proprie osservazioni in merito, a partire dal momento in cui la decisione di aprire il procedimento di indagine formale è pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'UE. Il legislatore europeo ha ritenuto opportuno, al fine di non affollare gli uffici con istanze non meritevoli di attenzione, tutelare una serie di ipotesi compatibili con il mercato interno UE e quindi meritevoli di tutela dalla notificazione. Le esenzioni di categorie

¹³⁸ Fontana C. (2012), *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Giappichelli, Torino, pp. 205-209.

introdotte mediante regolamenti riguardano gli aiuti ambientali, agricoli ed infrastrutturali: tali ipotesi di esenzione non subiranno notifica e quindi controlli di compatibilità da parte della Commissione. Per tutti gli altri aiuti le autorità nazionali avranno il compito di notificare il regime di aiuti che vorranno impiegare ed entro due mesi, la Commissione dovrà eseguire il cosiddetto esame preliminare. Al termine possono essere emesse tre tipologie di decisione: positiva, condizionale o negativa. Una decisione positiva implica l'attuabilità dell'aiuto, in quanto compatibile con il mercato interno. Una condizionale qualora lo Stato membro debba adottare delle misure particolari affinché la Commissione possa emettere una decisione positiva e quindi considerare il provvedimento compatibile. Infine, la decisione negativa, implica l'incompatibilità dell'aiuto con il mercato interno e quindi la sua inapplicabilità¹³⁹.

6. Un dibattito di lunga data: la normativa italiana viola i principi comunitari relativi agli aiuti di stato?

L'assenza di un diritto tributario unico, per tutti gli Stati membri dell'Unione Europea, fa sì che i principi condivisi siano penetrati nei differenti ordinamenti fiscali nazionali mediante l'attività interpretativa della Corte di Giustizia e dei giudici nazionali. Questi ultimi hanno il compito di garantire che il diritto sovranazionale venga applicato, in quanto organi competenti. La tassazione del patrimonio immobiliare degli enti non commerciali (in particolare quelli ecclesiastici) ha assunto sempre più importanza a livello nazionale e conseguentemente anche a livello europeo, mettendo in primo piano temi e problematiche mai affrontate prima¹⁴⁰. Risulta indubbiamente complesso il processo d'integrazione europea, in quanto le legislazioni di paesi così diversi comportano difficoltà in ambito economico e sociale nonché difficoltà in merito all'adeguamento e coordinamento delle diverse norme. Rimane indubbio che, nonostante le difficoltà, il processo complessivo di convergenza continua ed è destinato a rendere sempre più corposo il sistema dell'Unione Europea, capace di includere tutti i paesi del continente¹⁴¹. La modifica introdotta alla norma sull'esenzione ICI, con

¹³⁹ Milano L. (2018), *L'aiuto di Stato nella legislatura europea*, Diritto.it, 31/01/2018.

¹⁴⁰ Allena M. (2017), "Imu, enti ecclesiastici e aiuti di Stato: riflessioni a margine delle sentenze del Tribunale UE di primo grado, in attesa della decisione della Corte di Giustizia", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 8/2017, p. 1.

¹⁴¹ Botti F. (2011), "Le confessioni religiose e il principio di sussidiarietà nell'Unione europea: un nuovo giurisdizionalismo attraverso il mercato", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 4/2011, pp. 1-3.

riferimento agli immobili destinati allo svolgimento di "attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive" nonché di religione e culto, è giustificata dalla probabile rilevanza del divieto di aiuti di Stato, con riferimento agli enti non profit. L'originaria previsione applicava l'esenzione "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale" e ciò risultava in contrasto con la nozione di impresa adottata dalla Corte di Giustizia. Il contrasto viene eliminato con il nuovo testo, in cui l'esenzione è subordinata al fatto che le attività in oggetto "non abbiano esclusivamente natura commerciale". Come verrà affrontato in seguito, la Commissione ha presentato una denuncia in relazione alla norma italiana sull'esenzione ICI, con relativa apertura dell'indagine in merito agli aiuti di Stato verso l'Italia. Quest'ultima ha presentato ricorso contro la decisione dell'Unione Europea¹⁴². La lettura complessiva dei provvedimenti, sia recenti che meno recenti della Corte Suprema, in merito al regime agevolativo, permetterà di comprendere come, in relazione ai giudici si richieda un miglioramento ed implemento dell'attività istruttoria al fine di consentire una valutazione concreta e veritiera circa le modalità di svolgimento delle attività oggetto di richiesta dell'esenzione. L'attività interpretativa e valutativa del giudice di merito, tenuto ad accertare e valutare tutti gli elementi necessari è di fondamentale importanza¹⁴³. Il problema sollevato, in merito al mancato pagamento dell'ICI da parte degli enti ecclesiastici, è da ricollegarsi all'interpretazione della norma: essi svolgevano anche attività imprenditoriali all'interno del settore alberghiero e scolastico. Le complicazioni sorgono in quanto sono previste le cosiddette "attività diverse", per le quali il legislatore non ha indicato criteri quantitativi e/o qualitativi certi che possano indicare e qualificare un ente ecclesiastico come ente ecclesiastico che svolge attività diverse¹⁴⁴.

Dal punto di vista del diritto dell'Unione Europea, la definizione di impresa include qualsiasi entità che eserciti un'attività economica: rimane irrilevante lo status giuridico di tale entità e le modalità attraverso cui si finanzia. Parallelamente, costituisce attività economica qualsiasi attività che offra beni o servizi all'interno di un determinato

¹⁴² Perrone A. (2011), "Enti non profit e diritto dell'Unione Europea", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 8/2011, pp. 7-8.

¹⁴³ Elefante C. (2017), "Fiscalità di vantaggio ed economia sociale religiosa nella dinamica dei rapporti tra diritto eurounitario e diritto interno. Principi consolidati ed applicazioni controverse", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 3, p. 681.

¹⁴⁴ De Gregorio F. (2018), "Enti ecclesiastici e divieto di aiuti di Stato", *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2018, p. 803.

mercato. Ne deriva che, anche gli enti che svolgono attività di carattere sociale e senza fini di lucro, se operano in concorrenza con altri enti, saranno qualificati come imprese. Rimane importante, quindi, focalizzarsi sull'esistenza di un mercato concorrenziale più che sulla modalità di gestione dell'ente e sulla prevalenza o meno di un'attività commerciale. Lo scopo della Corte di Giustizia è quello di evitare che un'attività imprenditoriale (anche se non prevalente), conceda all'ente un vantaggio sul piano competitivo. La Corte di Cassazione¹⁴⁵, ha tentato di dare un'interpretazione degli enti non commerciali che fosse conforme al diritto comunitario. In particolare ha negato la legittimità di un'agevolazione fiscale a favore delle fondazioni bancarie, in quanto l'attività da esse svolta avrebbe natura commerciale, secondo il diritto comunitario. Rimane indubbio il fatto che in base al diritto comunitario, l'intera categoria degli enti non commerciali andrebbe rivista e riesaminata. Alcuni soggetti qualificati come non profit andrebbero in contro alla perdita di tale qualifica per il fatto di svolgere un'attività destinata al mercato e quindi alla concorrenza. Al fine di non far impattare in modo dirompente tale principio, la Cassazione all'interno della sentenza, ha cercato di ridimensionare la questione, affermando che in ogni caso un ente non ha natura imprenditoriale se dimostra "*di aver svolto un'attività prevalente o esclusiva di promozione sociale o culturale*"¹⁴⁶. Con lo scopo di semplificare alcuni passaggi, la Commissione ha adottato inizialmente cinque regolamenti di esenzione per diverse categorie di aiuti. In questo modo, per tali categorie non è necessaria, da parte dello Stato membro, la notificazione alla Commissione, purché vengano rispettate le condizioni stabilite dal regolamento stesso. Successivamente, nel 2008 al fine di semplificare e modernizzare i cinque regolamenti¹⁴⁷ ne è stato creato uno solo che ha assorbito e superato i precedenti. I settori dotati di esenzione della notifica vengono ampliati e viene richiesta la trasparenza dell'aiuto imponendo dei massimali nella misurazione dello stesso¹⁴⁸. In merito al caso italiano, che come accennato verrà adeguatamente approfondito in seguito, è essenziale sottolineare che l'Unione Europea

¹⁴⁵ Sent. 2 aprile 2010, n. 8082.

¹⁴⁶ Allegri M. R. (2012), *Enti non profit e imposta sui beni immobili: alcune questioni interpretative sul regime delle esenzioni*, Rivista telematica giuridica dell'Associazione Italiana Costituzionalisti, 08/05/2012, pp. 3-4.

¹⁴⁷ Tre regolamenti prevedevano esenzioni per gli aiuti alle piccole e medie imprese, per gli aiuti all'occupazione e per gli aiuti alla formazione. Il quarto prevedeva esenzioni per i regimi trasparenti di aiuti per investimenti a finalità regionale ed il quinto codificava l'applicazione della regola del *de minimis*.

¹⁴⁸ Pace A. (2012), *Le agevolazioni fiscali - profili procedurali e processuali*, Giappichelli, Torino, pp. 42-43.

sicuramente salvaguarda la sovranità degli Stati membri in materia di chiese e comunità religiose, ma allo stesso tempo cerca di tutelare quella che è la regola generale in tema di aiuti di Stato. Permane, quindi, una mediazione tra tutela delle tradizioni giuridiche e culturali e tutela della libera concorrenza. L'art. 17, paragrafo 1, TFUE, afferma che *"l'Unione rispetta e non pregiudica lo status di cui le chiese e le associazioni o comunità religiose godono negli Stati membri in virtù del diritto nazionale"*. A tal proposito, anche l'art. 4, paragrafo 2, TUE stabilisce il rispetto dell'identità nazionale degli Stati membri insita nelle loro strutture fondamentali, politiche e costituzionali. Come accennato, tali norme non possono e non devono contrastare quello che è stato stabilito in merito alla concorrenza. Tutte quelle norme sulle quali si basa il funzionamento del mercato comune necessitano di essere salvaguardate. Dopo anni di dibattiti e confronti, la Commissione ha deciso di considerare l'esenzione dall'ICI, concessa agli enti non commerciali che svolgevano attività economiche negli immobili interessati, come vero e proprio aiuto di Stato. La Commissione ha aperto la strada all'applicazione del divieto di aiuti di Stato anche con riferimento agli enti ecclesiastici, nel momento in cui essi svolgano una o più attività di tipo economico¹⁴⁹. Nei paragrafi successivi verranno analizzate tutte le tappe evolutive che hanno portato alla decisione della Commissione.

¹⁴⁹ Palladino R. (2017), *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 Escluelas Pías Provincia Betania C. Ayuntamiento de Getafe*", Eurojus, 08/08/2017.

III La Commissione europea sull'ICI non versata

1. Le prime indagini formali

Non risulta certamente una novità il fatto che gli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica in Italia siano presenti in ben quattro settori di notevole importanza: istruzione, turismo, immobiliare e sanitario. Approssimare un valore totale economico dell'insieme sopracitato non è semplice, in quanto molti immobili non risultano nemmeno denunciati al catasto, e stabilire una cifra del patrimonio immobiliare è di conseguenza approssimativa e non precisa¹⁵⁰. Da tale valutazione iniziale ne deriva un'altra: il potenziale mancato gettito ICI ha un valore incerto e difficile da definire. A seguito di una serie di denunce da parte dei privati, la Commissione europea nel 2006 ha avviato un'indagine formale verso l'Italia. Le denunce contenevano concessioni di contributi statali apparentemente illegali ad enti non commerciali. Ha inizio così un botta e risposta tra l'autorità europea e le autorità italiane: il 5 maggio 2006 l'Europa chiede al nostro Paese una serie di informazioni riguardanti il regime di esenzione ICI. La risposta arriva il 7 giugno 2006. Due mesi dopo, in seguito all'analisi della lettera di risposta, la Commissione decide di archiviare l'indagine preliminare effettuata, per assenza di motivi. Tale decisione è stata presa, in quanto proprio in quel periodo nel nostro Paese sono state effettuate una serie di modifiche in riferimento alla legislazione ICI (il precedentemente analizzato D.L. n. 223/2006 convertito nella L. n. 248/2006). Le ulteriori informazioni concesse alle autorità europee, da parte dell'Italia, in merito alle modifiche effettuate, non ha portato risultati positivi. Successivamente, infatti, la Commissione ha presentato altre denunce nell'ottobre 2006, gennaio e settembre 2007, con ulteriori sollecitazioni in merito alla richiesta di ulteriori informazioni. La procedura di controllo, archiviata precedentemente, viene riaperta ad aprile 2010¹⁵¹. Ad ottobre 2010, la Commissione europea invia al nostro governo una lettera in cui sostiene di

¹⁵⁰ Al 2012 la stima eseguita dall'ANCI (Associazione Nazionale Comuni Italiani) con riferimento all'ICI sugli immobili degli enti non commerciali ecclesiastici e laici, all'interno dei quali si svolgono attività con fini di lucro, si aggirerebbe attorno ai 700 milioni di euro. In precedenza l'ARES (Associazione Ricerca e Sviluppo Sociale) aveva stimato una cifra di due miliardi di euro. L'IFEL (Istituto per la Finanza e le Autonomie Locali) e le fondazioni dell'ANCI avevano stimato un miliardo di euro. L'ANCI quindi ha rivisto il valore al ribasso rispetto alle stime fatte precedentemente.

¹⁵¹ La Commissione europea, secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, dispone di un potere discrezionale in materia di avvio del procedimento di infrazione e di presentazione di un ricorso, anche per quanto attiene la scelta del momento in cui adire la Corte.

essere giunta alla conclusione che non sia possibile escludere che le misure oggetto di indagine potessero costituire aiuti di stato: l'indagine in questo modo continua a proseguire¹⁵². Dall'analisi della legislazione a lungo analizzata, si rileva un favoritismo da parte del legislatore a livello fiscale a favore degli enti ecclesiastici che svolgono attività a carattere commerciale: ciò comporta quegli effetti discriminatori non tollerati dalla Commissione in merito alla concorrenza sul mercato. Pertanto, è comprensibile ritenere legittimo l'intervento da parte della Commissione in merito al divieto di aiuti di Stato. Le autorità europee si sono trovate, senza ombra di dubbio, di fronte ad una complessa e difficile interpretazione delle norme comportando, anche sul piano pratico, complicazioni. I rappresentanti dell'Unione Europea a diversi livelli, e le Confessioni religiose, hanno dato origine a rapporti di collaborazione in riferimento al settore dei servizi alla persona. Il settore, indubbiamente delicato, comporta l'esistenza di rapporti che devono essere valutati in riferimento ai Trattati esistenti e facendo una netta distinzione tra enti che operano sul mercato ed enti che agiscono in violazione delle suddette regole¹⁵³. La compatibilità, con il diritto comunitario degli aiuti di Stato, va valutata in relazione agli effetti che producono sulla posizione delle imprese e non in ragione delle forme che gli enti assumono. Il principio della neutralità fiscale, strumento adottato per preservare la concorrenza tra pubblico e privato all'interno delle attività commerciali, è ripreso anche in un documento dall'OCSE (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico): si evidenzia come in presenza di attività commerciali è plausibile considerare applicabili le norme in materia di aiuti di Stato. Pertanto, non può mai essere ammesso un eventuale trattamento agevolativo¹⁵⁴. Proprio all'interno di questa vicenda si è inserita la relazione del Governo nel 2012, mediante la quale intendeva chiarire in maniera definitiva la compatibilità della normativa tributaria italiana con il diritto comunitario¹⁵⁵. Con il governo di Mario Monti, a febbraio 2012 viene presa una decisione con l'intento di chiudere il contenzioso aperto dalla

¹⁵² Fiore F. (2012), "Ici, Imu ed aiuti di Stato tra vecchie e nuove regole. Un'analisi sulla tassazione degli enti ecclesiastici", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 3, pp. 657, 673-674.

¹⁵³ Botti F. (2011), "Le confessioni religiose e il principio di sussidiarietà nell'Unione europea: un nuovo giurisdizionalismo attraverso il mercato", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 4/2011, pp. 35-38.

¹⁵⁴ OCSE, *Competitive Neutrality: maintaining a level playing field between public and private business*, OECD working papers (OECD, Parigi 2012). All'interno del documento viene evidenziato il fatto che le "commercial activities" sono tutte quelle attività economiche poste in essere in un mercato di riferimento che non costituiscono esercizio di pubblici poteri.

¹⁵⁵ Selicato P. (2012), "L'imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi", *Federalismi*, n. 22/2012, pp. 15-16.

Commissione nei confronti della Chiesa. Si evidenzia il ruolo centrale svolto dalle organizzazioni non profit in termini di coesione sociale e al fine di evitare critiche ingiustificate si intende definire con rigore, trasparenza e linearità l'esatto confine tra attività commerciali e non commerciali¹⁵⁶. L'accordo siglato prevede che gli organismi della Chiesa che in passato non hanno pagato l'ICI (poi divenuta IMU) da quel momento sono tenuti a farlo. Questo senza dover intaccare quelle aree di solidarietà quali oratori, spazi parrocchiali, mense per i poveri ed aule dove si insegna agli immigrati: l'intento è quello di tutelare tutti quegli immobili che di commerciale non hanno veramente nulla. Dall'altro lato la tesi della Chiesa negli anni è sempre stata una: nessuna esistenza di aiuti di Stato illegittimi. In sostanza essa sostiene che i beni immobili siano senza scopo di lucro e che ad essi si applichino le norme facenti riferimento alle attività socialmente utili, i cui vantaggi per la comunità superano il potenziale gettito¹⁵⁷.

Per comprendere le molteplici decisioni prese negli ultimi tre/quattro anni è necessario percorrere le tappe più importanti dell'evoluzione normativa in merito agli aiuti di Stato e le decisioni delle autorità nazionali.

A dicembre 2012, la Commissione si è opposta alla tesi delle autorità italiane, secondo cui il valore sociale di un'attività costituisce valido motivo per l'agevolazione fiscale. Dall'altra parte le autorità europee sostengono che l'esenzione ICI non si debba applicare a tutte quelle attività che, pur essendo sanitarie o didattiche, assumono natura commerciale. La Commissione con decisione del 19 dicembre 2012 ha bocciato le esenzioni concesse dal 2006 al 2011 sull'ICI, con riferimento alle attività non commerciali, giudicandole incompatibili. Allo stesso tempo, però, ha definito il regolamento IMU in linea con le normative dell'Unione Europea. Con Decreto del Ministero delle Finanze e dell'Economia, a novembre 2012, (D.M. n. 200/2012) si sono espresse le definizioni di ente non commerciale, delle attività svolte, delle modalità non commerciali e dell'utilizzazione mista degli immobili. Inoltre, il Decreto, stabilisce i requisiti generali al fine di individuare le attività svolte con modalità non commerciali ed ulteriori requisiti di settore. Successivamente, sempre con Decreto del Ministero

¹⁵⁶ Allegri M. R. (2012), *Enti non profit e imposta sui beni immobili: alcune questioni interpretative sul regime delle esenzioni*, Rivista telematica giuridica dell'Associazione Italiana Costituzionalisti, 08/05/2012, p. 9.

¹⁵⁷ Marroni C. (2018), *Ici Chiesa, una sentenza che riapre il contenzioso chiuso dal "laico" Monti*, Il Sole 24 ore, 6/11/2018.

delle Finanze e dell'Economia, il 26 giugno 2014 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il 4 luglio 2014), vengono illustrate in maniera dettagliata le regole generali e di settore delle singole attività in linea con quanto stabilito il 19 dicembre 2012 dalla Commissione europea e con le precedenti interpretazioni ministeriali in materia¹⁵⁸. La forte incidenza che il diritto dell'Unione Europea ha sui paesi membri è indubbiamente riconducibile ai principi enunciati dalle "Carte dei diritti" e dal rapporto tra ordinamento italiano e diritto dell'Unione. Nel 2007, l'Unione Europea, ha riconosciuto ai principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU) il valore paracostituzionale, ovvero di norme interposte nei giudizi di legittimità costituzionale. In merito al rapporto tra ordinamento italiano e diritto dell'Unione, già nel 1964 la Corte di Giustizia europea affermava la superiorità assoluta del diritto comunitario su quello nazionale. In merito, come verrà affrontato successivamente, la conferma di tale pensiero si è fortificata con le decisioni prese nei primi anni duemila¹⁵⁹.

Le finalità del recupero, secondo la Corte di giustizia europea, trova fondamento nel ripristino della situazione esistente sul mercato in precedenza alla concessione dell'aiuto. In una nota causa, la Corte ha affermato che "il ripristino dello *status quo ante* è raggiunto quando gli aiuti illegali e incompatibili in parola sono stati restituiti dal beneficiario che, per effetto di tale restituzione, è infatti privato del vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti e la situazione esistente prima della concessione dell'aiuto è ripristinata"¹⁶⁰. Le somme illegittimamente erogate devono essere recuperate maggiorate degli interessi, al fine di eliminare possibili vantaggi finanziari accessori dell'aiuto concesso illegalmente. Le finalità del recupero sono opportunamente conseguite nel momento in cui il rimborso dell'aiuto ha luogo senza indugio. La Corte di giustizia europea ha ammesso un'unica eccezione all'obbligo posto a carico di uno Stato membro di eseguire una decisione di recupero ad esso destinata, ossia l'esistenza di circostanze eccezionali da cui derivi l'impossibilità assoluta per lo Stato membro di dare corretta esecuzione alla decisione. La Commissione e gli Stati membri hanno la responsabilità di garantire la corretta applicazione della disciplina sugli aiuti di Stato con annessa esecuzione delle decisioni

¹⁵⁸ Magrini M. (2019), "IMU per gli enti non commerciali", *La settimana fiscale*, n. 4/2019, p. 43.

¹⁵⁹ Fattori G. (2013), "Diritto nazionale e supranazionale. Le prospettive ecclesiasticistiche sul processo giuridico di costruzione europea", *Studi Urbinati di scienze giuridiche, politiche ed economiche*, n. 64/2013, pp. 194-200.

¹⁶⁰ Causa C-348/93, Commissione contro Italia, Racc. 1995, parte I, p. 673, punto 27.

di recupero¹⁶¹. In merito al caso italiano Joaquìn Almunia, vicepresidente della Commissione europea e Commissario responsabile per la Concorrenza, ha dichiarato: *"Gli enti senza scopo di lucro svolgono un ruolo sociale importante, di cui il regime italiano di imposte sugli immobili tiene conto. Tuttavia, quando tali enti operano sugli stessi mercati degli operatori commerciali, dobbiamo assicurarci che non beneficino di vantaggi indebiti. La nuova normativa italiana sulla tassazione dei beni immobili garantisce che ciò non avvenga"*¹⁶² (si fa riferimento all'introduzione dell'IMU).

2. La Commissione europea in merito all'ICI e all'IMU

La Commissione europea, come precedentemente esposto, ha avviato il procedimento di indagine formale in riferimento all'esenzione dall'ICI per quanto concerne gli immobili utilizzati da enti non commerciali a fini specifici. Le condizioni previste per gli aiuti di Stato sembravano calzare con la misura oggetto di studio. In merito, le autorità europee, hanno ritenuto non giustificata la concessione dell'esenzione in maniera esclusiva ai soggetti commerciali che esercitino attività ben precise dotate di un determinato valore sociale. Questa mancata giustificazione si collega alla natura e alla struttura generale del sistema italiano (non in relazione all'ICI). Le autorità italiane, non avendo fornito le informazioni necessarie con lo scopo di dimostrare l'assenza di aiuti di Stato, dimostravano in tal modo di soddisfare tutti i criteri di cui all'art. 107, paragrafo 1 del Trattato. Spinta dal dubbio circa la compatibilità delle misure con il mercato interno¹⁶³, la Commissione ha avviato il procedimento di indagine formale, invitando l'Italia e le altre parti interessate a presentare osservazioni. Secondo l'Europa, l'esenzione ICI veniva applicata ad un ampio ventaglio di attività che non erano chiuse alla concorrenza quando l'ICI è stata introdotta. Ne deriva che ogni deroga alle normali disposizioni di tale regime fiscale è per forza da ritenere come nuovo aiuto (qualora ricorrano le condizioni di cui all'art. 107, paragrafo 1, del Trattato). La risposta delle autorità italiane non sono tardate ad arrivare. Secondo l'Italia, le attività svolte dagli enti oggetto di contestazione hanno una fondamentale funzione pubblica e sociale. Ne consegue una compatibilità con quanto esposto dal sistema tributario che prevede un trattamento agevolativo per le attività di assistenza sociale, carità, solidarietà e religiose. Le motivazioni date dalle autorità italiane e dai terzi interessati sono le seguenti:

¹⁶¹ Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea, C 272/13, 15/11/2007.

¹⁶² Comunicato stampa della Commissione Europea del 19/12/2012, Bruxelles.

¹⁶³ Ai sensi dell'art. 4, paragrafo 4, Regolamento CE n. 659/1999.

- le specifiche attività svolte dagli enti non commerciali non possono essere considerate attività economiche (poiché non costituiscono un'offerta di beni o servizi sul mercato e di conseguenza non si trovano in concorrenza con altre attività svolte dalle attività commerciali);
- la misura è giustificata dalla logica del sistema fiscale italiano (la logica dell'esenzione ICI troverebbe riscontro all'interno degli artt. 2, 3 e 38 della Costituzione);
- qualificazione della misura come aiuto esistente (per l'Italia, l'ICI rappresenta la naturale evoluzione normativa delle precedenti imposte patrimoniali, delle quali ha mantenuto la continuità formale e sostanziale);
- compatibilità dell'esenzione ICI con l'art. 106, paragrafo 2, e con l'art. 107, paragrafo 3, lett. c) del Trattato¹⁶⁴;
- legittimo affidamento, a seguito delle risposte date dalla Commissione ai denunciatori in merito all'esenzione ICI (si fa riferimento a quelle degli anni precedenti)¹⁶⁵.

Dall'altro lato, la Commissione è chiara: non sono *"possibili le situazioni ibride create dalla normativa ICI, in base alla quale, in alcuni immobili che beneficiano di esenzioni fiscali, si svolgevano attività di natura commerciale"*¹⁶⁶. Secondo la Chiesa, non vi sussistono aiuti di Stato illegittimi: si fa perno sul fatto che i vantaggi ottenuti per la comunità, mediante le attività svolte, siano maggiori al potenziale gettito. In questo caso si fa riferimento agli oratori o ai centri di ascolto della Caritas. Inoltre, sottolinea la Chiesa, tali agevolazioni non vengono concesse esclusivamente agli enti ecclesiastici, ma a tutti gli enti senza scopo di lucro¹⁶⁷. Al fine di superare queste tipologie di obiezioni da parte delle autorità europee, la normativa nazionale ha

¹⁶⁴ Art. 106, paragrafo 2, TFUE: "Le imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale o aventi carattere di monopolio fiscale sono sottoposte alle norme dei trattati, e in particolare alle regole di concorrenza, nei limiti in cui l'applicazione di tali norme non osti all'adempimento, in linea di diritto e di fatto, della specifica missione loro affidata. Lo sviluppo degli scambi non deve essere compromesso in misura contraria agli interessi dell'Unione". Art. 107, paragrafo 3, lett. c), TFUE: "Gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse".

¹⁶⁵ Maggioli Editore (2013), *Esenzione IMU enti non commerciali - Raccolta di normativa e prassi ministeriale*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, pp. 73-77.

¹⁶⁶ Dec. 2013/284/UE della Commissione, cit., punto 162.

¹⁶⁷ Marroni C. (2018), *Ici Chiesa, una sentenza che riapre il contenzioso chiuso dal "laico" Monti*, Il Sole 24 ore, 6/11/2018.

modificato la parte interessata come segue¹⁶⁸. Sono esenti dall'imposta gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali *"destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985 n. 222"*¹⁶⁹. Sono state chiariti anche i requisiti richiesti e necessari per poter qualificare le attività in questione come "svolte con modalità non commerciali". Con riferimento alle attività didattiche, oltre ai requisiti di tipo soggettivo ed oggettivo, è richiesto che l'ente gestisca una scuola paritaria rispetto a quella statale (con i vincoli previsti dalla L. n. 62/2000) e che il servizio venga reso *"a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione"* del suo costo effettivo¹⁷⁰.

Anche l'Italia, a seguito dell'intervento dell'Unione Europea, si è espressa in merito alle modalità con cui concedere l'agevolazione in materia di ICI. La Corte di Cassazione infatti, mediante due sentenze (n. 14225 e 14226 dell'8 luglio 2015), ha stabilito che l'esenzione ICI (prevista dall'art. 7, co. 1, lett. i), D.lgs. n. 504/1992) è riconosciuta in presenza di due requisiti. Il primo fa riferimento alla non commercialità dell'ente (in linea con la lett. c) dell'art. 73 del T.U.I.R.), mentre il secondo si occupa di prendere in considerazione l'immobile stesso, il quale deve essere posseduto e utilizzato dall'ente stesso per lo svolgimento di attività con modalità non commerciali (quelle previste ed espressamente elencate dalla norma). In linea con quanto stabilito dalla Commissione Europea, in merito all'esenzione ICI, la Corte ha affermato il principio per il quale l'esenzione ICI spetta solamente agli enti non commerciali che esercitino una delle attività normativamente previste con modalità non commerciali (che dunque non richiedono corrispettivi). Appare indubbio il fatto che l'incidenza delle autorità europee abbia portato il giudice di legittimità ad adottare dei requisiti più rigorosi. Le norme

¹⁶⁸ Licastro A. Ruggeri A. (2017), "Diritto concordatario *versus* diritto eurounitario: a chi spetta la *primauté*? (a margine della pronunzia della Corte di Giustizia del 27 giugno 2017, C-74/16, in tema di agevolazioni fiscali per le "attività economiche" della Chiesa), *Stato, Chiesa e pluralismo confessionale*, n. 26/2017, pp. 11-13.

¹⁶⁹ Istruzioni allegate al D.M. 26 giugno 2014 (Approvazione del modello di dichiarazione dell'IMU e della TASI per gli enti non commerciali, con le relative istruzioni).

¹⁷⁰ Art. 4, co. 3, lett. c), D.M. n. 200/2012. Alla lettera p) dell'art. 1 dello stesso D.M., si precisa, in via generale che per "modalità non commerciali" si devono intendere le "modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà". Ne deriva quindi un ulteriore requisito per il godimento dell'esenzione fiscale.

fondamentali dell'Unione vietano agli Stati di concedere aiuti, attraverso misure selettive, verso i soggetti economici che operano all'interno di mercati potenzialmente aperti alla libera concorrenza. Dall'altro lato, permane comunque il fatto che anche soggetti organizzati nelle forme degli enti non commerciali sono in grado di svolgere attività a contenuto economico e quindi inserirsi nel gioco del mercato. All'interno del sistema nazionale, tuttavia, può succedere che alcuni enti non commerciali svolgano, mediante organizzazioni complesse che possono essere assimilate a quelle imprenditoriali, attività che sono concretamente economiche (in quanto non gratuite), ma che servono all'attuazione di funzioni pubbliche da parte dello Stato e che vengono espressamente delegate a soggetti di natura privata con apposita previsione normativa. Il caso, citato precedentemente, delle scuole gestite da enti ecclesiastici è sicuramente emblematico: una funzione pubblica essenziale, prevista dalla Costituzione, viene delegata per legge ad enti privati. I servizi esclusivamente statutari possono senza ombra di dubbio essere apprezzati in termini economici. La differenza però viene fatta dal fatto che, quando tali servizi vengono inseriti in modo sistematico all'interno dell'ordinamento e costituiscono un corretto sviluppo di rapporti di integrazione e sussidiarietà fra pubblico e privato, è giusto premiare la pubblica funzione sul profilo economico. In questo caso, infatti, non c'è espressione della dimensione mercantile o perseguimento e soddisfazione di interessi privatistici da parte di chi li presta. Le stesse disposizioni in materia di aiuti di Stato sono concordi al riguardo¹⁷¹¹⁷².

In merito all'IMU, secondo le prime decisioni in merito da parte del Tribunale dell'Unione Europea, è opportuno sottolineare il fatto che l'esenzione dall'IMU, adottata ai sensi del D.L. n. 1/2012, si differenzia dal regime precedente previsto per l'ICI: in particolare esso si applica solamente alle attività svolte da enti non commerciali, comprendendo anche gli enti ecclesiastici, con modalità non commerciali. Solo con l'introduzione dell'art. 91-bis, co. 4, D.L. n. 1/2012, è stata eliminata la fonte

¹⁷¹ L'art. 106, co. 2, TFUE prevede: " Le imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale o aventi carattere di monopolio fiscale sono sottoposte alle norme dei trattati, e in particolare alle regole di concorrenza, nei limiti in cui l'applicazione di tali norme non osti all'adempimento, in linea di diritto e di fatto, della specifica missione loro affidata. Lo sviluppo degli scambi non deve essere compromesso in misura contraria agli interessi dell'Unione". Tale comma riconosce anche a quegli enti che sono propriamente commerciali, la possibilità di godere di aiuti di stato in deroga al divieto posto dal successivo art. 107 (nel momento in cui stiano erogando servizi di interesse generale).

¹⁷² Giurisprudenza (2015), "La commercialità come "discrimen" per l'esenzione ICI/IMU agli istituti scolastici paritari", *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 11/2015, pp. 835-836, 839-840.

dell'indebito vantaggio fiscale costituito dall'art. 7, co. 2-bis, D.L. n. 203/2005, come sostituito dal D.L. n. 233/2006, limitando l'esenzione agli immobili "*destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive (...)*", in cui si svolgono le sole citate attività con modalità non commerciali¹⁷³. Le norme specifiche introdotte dalla normativa IMU consentono, inoltre, anche un pagamento proporzionale dell'imposta nel momento in cui lo stesso immobile venga utilizzato sia per attività commerciali che non. L'esenzione, ovviamente, si applica alla parte di attività che ha natura non commerciale, qualora sia possibile individuare la frazione di unità immobiliare adibita esclusivamente a tale attività. Qualora non sia possibile individuare tale frazione, l'esenzione viene applicata in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, indicata in un'apposita dichiarazione. I termini e le condizioni per la presentazione del documento sono indicati nel D.M. n. 200/2012, così come vengono indicati anche i requisiti generali e di settore che devono essere soddisfatti affinché un'attività si consideri esercitata con modalità non commerciali. L'esenzione IMU si concede inoltre quando:

1. le attività svolte dagli enti interessati non hanno scopo di lucro;
2. per loro natura, le attività svolte, non devono essere in concorrenza con quelle di altri enti che operano all'interno del mercato;
3. l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente deve prevedere un generale divieto di distribuzione di qualsiasi utile, avanzo di gestione, fondo e riserve;
4. con particolare riferimento agli enti che svolgono attività nel settore ricettivo, il beneficiario deve fornire servizi a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi d'importo simbolico¹⁷⁴.

Come verrà affrontato anche in seguito, le difficoltà in merito al possibile recupero degli importi relativi all'ICI non pagata sono state molteplici. Innanzitutto, è importante sottolineare come le prime possibili decisioni riguardo al recupero si siano scontrate con l'assenza di norme di legge in base alle quali poter valutare le modalità ed i tempi di recupero. L'effettiva impossibilità di accertamenti attendibili è dovuta anche a

¹⁷³ Damiani M. (2015), *ICI sulle scuole ecclesiastiche: polemiche sulle sentenze della Cassazione*, IPSOA Quotidiano, 01/08/2015.

¹⁷⁴ Allena M. (2017), "Imu, enti ecclesiastici e aiuti di Stato: riflessioni a margine delle sentenze del Tribunale UE di primo grado, in attesa della decisione della Corte di Giustizia", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 8/2017, p. 6-8.

causa della mancata tenuta di documenti fiscali da parte della Chiesa (documenti che in quel periodo non era tenuta a conservare). Appare quindi attuabile una soluzione sanatoria, di pace fiscale, che miri al recupero quantomeno parziale delle somme dovute. In base alle prime soluzioni, l'Europa avrebbe chiesto al Vaticano l'applicazione di un'aliquota forfettaria del 20% rispetto al totale calcolato¹⁷⁵. La Commissione, con la Decisione 2013/284/UE, oltre a ritenere l'IMU compatibile con le norme di diritto comunitario in materia di aiuti di Stato, non aveva in alcun modo ordinato il recupero degli aiuti in materia di ICI in quanto lo riteneva impossibile. Si vedrà in seguito come la Scuola Elementare Maria Montessori S.R.L. e il signor Pietro Ferracci, proprietario di un bed&breakfast, riapriranno la questione sulle imposte non versate¹⁷⁶.

Le importanti questioni affrontate dalle autorità comunitarie, risultano di grande interesse anche per gli altri Stati membri, le cui legislazioni nazionali, in virtù di accordi con la Santa Sede, prevedono analoghe tipologie di agevolazioni fiscali in favore degli enti ecclesiastici. Permane la volontà dell'Unione Europea di rispettare e non pregiudicare il particolare *status* che il diritto nazionale vuole attribuire alle chiese o alle comunità religiose. L'art. 17, paragrafo 1, TFUE (già citato precedentemente), afferma infatti che *"L'Unione rispetta e non pregiudica lo status di cui le chiese e le associazioni o comunità religiose godono negli Stati membri in virtù del diritto nazionale"*. Tale disposizione mira a salvaguardare la sovranità dei singoli Stati membri in riferimento a tale materia, con lo scopo di preservare le tradizioni giuridiche e culturali appartenenti a ciascun Paese e delle specificità nazionali in merito alla qualificazione giuridica delle chiese e delle associazioni o comunità religiose¹⁷⁷.

¹⁷⁵ Barbara G. (2018), *Recupero Ici e Chiesa cattolica: una sintesi sommaria?*, Il Sole 24 ore, 24/11/2018.

¹⁷⁶ Paletta A. (2018), *Enti ecclesiastici e Corte di Giustizia UE sui miliardi di ICI non versati*, Diritto24, 11/2018.

¹⁷⁷ Palladino R. (2017), *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 Escluelas Pías Provincia Betania C. Ayuntamiento de Getafe*", Eurojus, 08/08/2017.

3. La Commissione riavvia la questione

Attraverso un comunicato stampa¹⁷⁸, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea annuncia di annullare la decisione attraverso la quale la Commissione precedentemente ha rinunciato a ordinare il recupero di aiuti illegali concessi dall'Italia sotto forma di esenzione dall'ICI. Il Tribunale dell'Unione Europea si pronuncia, nel 2016, nella causa T-220/13, che ha confermato la decisione 2013/284/UE della Commissione europea: da un lato è stata riconosciuta la legittimità dell'agevolazione IMU per gli immobili utilizzati da enti non commerciali, dall'altro, pur qualificando come aiuto di stato l'agevolazione ICI, ha ritenuto che fosse impossibile il suo recupero.

Prima di ogni cosa, ai fini della comprensione della decisione da parte della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, è importante introdurre il concetto di legittimazione ad agire per l'annullamento di un atto regolamentare. La sentenza della Corte di giustizia del 6 novembre 2018, in merito ai casi Montessori e Ferracci, fa riferimento proprio a tale regime generale di aiuti fiscali tramite esenzioni a favore di enti commerciali che hanno lo scopo di perseguire finalità di tipo sociali. L'ampliamento della legittimazione ad agire nei confronti delle decisioni della Commissione, in merito ai regimi generali di aiuti, è sicuramente l'aspetto più innovativo. In questa occasione, la Corte di giustizia, per la prima volta, riscontra le condizioni di applicabilità dell'art. 263, paragrafo 4, TFUE, ovvero che: *"qualsiasi persona fisica o giuridica può proporre, alle condizioni previste al primo e secondo comma, un ricorso contro gli atti adottati nei suoi confronti o che la riguardano direttamente e individualmente, e contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione"*¹⁷⁹. La sentenza della Corte di giustizia è definibile come l'ennesimo tassello di una complicata vicenda giuridica che da oltre vent'anni, tra istanze a livello nazionale e sovranazionale, coinvolge l'esenzione dalle imposte municipali concessa dal nostro Paese nei confronti degli enti non commerciali che svolgono determinate attività

¹⁷⁸ Comunicato Stampa n. 166/18, Lussemburgo, 6 novembre 2018.

¹⁷⁹ Caggiano G. (2018), *La legittimazione ad agire per annullamento di un atto regolamentare da parte di soggetti che dimostrino un interesse individuale: il caso Montessori/Ferracci in materia di aiuti di Stato e le esenzioni fiscali ICI/IMU agli enti ecclesiastici*, Eurojus, 23/12/2018.

di rilevanza sociale¹⁸⁰. Lo stesso Avvocato generale della Corte UE, ancora prima della decisione ufficiale da parte della Corte, ha richiesto di recuperare l'ICI "abbuonata" alla Chiesa, facendo riferimento agli anni tra il 2006 ed il 2011. La tesi alla base di tale richiesta trova fondamento sul fatto che, a suo parere, le difficoltà organizzative di uno Stato, che a causa delle molteplici esenzioni non si è dedicato al monitoraggio delle tipologie di occupazione degli immobili, non giustificano l'eccezione alla regola. In altre parole, non è giustificato il mancato recupero degli aiuti di Stato considerati illegittimi¹⁸¹.

In data 11 aprile 2018 sono state presentate le conclusioni sull'impugnativa da parte dell'Avvocato, proposta da privati contro le sentenze del Tribunale UE del 15 settembre 2017 (ovvero quelle in merito all'impossibilità di recupero degli aiuti). Lo Stato italiano aveva invocato il principio *impossibilium nulla obligatio est*, cioè aveva dichiarato la sua assoluta impossibilità di recupero che corrisponde ad una disposizione fondamentale all'interno dell'Unione Europea in materia di aiuti di Stato¹⁸². Secondo l'Avvocato generale, in merito all'applicazione di questo principio, il Tribunale sarebbe incorso in grave errore, assumendo che le banche dati catastali e fiscali non fossero in grado di identificare i beneficiari degli aiuti in questione e quindi fosse impossibile recuperarli. Secondo la Commissione, infatti, l'impossibilità era dovuta al fatto che le banche dati catastali e fiscali non consentissero di identificare la tipologia di attività svolta all'interno degli immobili di proprietà degli enti non commerciali. Si aggiungeva poi una difficoltà di tipo numerico in merito all'importo dell'imposta da recuperare. Il principio dell'impossibilità assoluta è applicabile, quindi accettabile, solamente nell'ipotesi in cui i soggetti beneficiari degli aiuti siano stati messi in liquidazione senza lasciare attivi recuperabili. Non basta che lo Stato in questione comunichi semplicemente alla Commissione le difficoltà in ambito giuridico, politico e pratico che l'esecuzione della decisione comporta, se poi non viene intrapresa alcuna vera iniziativa presso le imprese interessate per recuperare l'aiuto e se si astiene dal proporre alla Commissione altre modalità di esecuzione che permettano di superare le difficoltà sopra citate. Da qui, la conclusione dell'Avvocato in merito all'errore commesso da parte del

¹⁸⁰ Perego A. (2019), "Il recupero dell'ICI non versata dagli enti non commerciali (anche religiosi). Presupposti ed esiti di una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 26/2019, p. 6.

¹⁸¹ Trovati G. (2018), *L'Avvocato Ue chiede di recuperare l'Ici 2006-2011 "abbuonata" alla Chiesa*, *Il Sole 24 ore*, 11/04/2018.

¹⁸² Rinvenibile nell'art. 14, paragrafo 1, del Regolamento n. 659/1999.

Tribunale che ha considerato, in maniera impropria, come impossibilità assoluta quella dell'Italia¹⁸³.

3.1 La Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l.

Nella causa T-220/13, la Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l., avente sede a Roma, si presenta come parte ricorrente contro la Commissione europea. Oggetto della causa è la domanda basata sull'articolo 263 TFUE e diretta all'annullamento della decisione 2013/284/UE della Commissione, del 19 dicembre 2012, relativa all'aiuto di Stato riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione. In merito ai fatti, la Scuola Elementare in oggetto è un istituto di istruzione privato, nonché uno dei numerosi denunciati che, nel corso del 2006, si sono rivolti alla Commissione delle Comunità europee reclamando l'emendamento adottato dalla Repubblica italiana. Specificamente contestava l'ambito di applicazione del regime nazionale in merito all'ICI, che costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune ai sensi dell'art. 87 CE¹⁸⁴. Sostanzialmente, con detto emendamento viene concessa l'agevolazione ICI a quegli enti non commerciali che, dal 1992, ne beneficiano. In particolare, gli enti non commerciali che svolgono, nei loro immobili interessati, esclusivamente attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive,

¹⁸³ Damiani M. (2018), *Recupero dell'ICI sugli immobili degli enti ecclesiastici, un pasticcio all'italiana*, IPSOA Quotidiano, 21/04/2018.

¹⁸⁴ "1. Salvo deroghe contemplate dal presente trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza. 2. Sono compatibili con il mercato comune: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti, b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali, c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. 3. Possono considerarsi compatibili con il mercato comune: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro, c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse, d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nella Comunità in misura contraria all'interesse comune, e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata su proposta della Commissione". (art. 87 CE)

di religione e di culto. L'agevolazione viene applicata a dette attività "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse". Solamente in seguito alle richieste di informazioni da parte della Commissione europea, le autorità italiane provvedono, nel giugno 2006, a ridefinire e limitare l'esenzione della suddetta imposta agli enti che svolgono attività specifiche "che non abbiano natura esclusivamente commerciale". In seguito, la Commissione decide di non proseguire con l'indagine. Il 24 ottobre 2006, l'8 ed il 16 gennaio 2007, nonché il 12 settembre 2007, i denunciati si sono nuovamente rivolti alla Commissione sostenendo che, in sostanza, l'esenzione dall'ICI per gli enti non commerciali non è conforme al sopracitato art. 87 CE: questo nemmeno in seguito agli emendamenti adottati dalle autorità italiane. Viene posta l'attenzione, inoltre, sull'art. 149 T.U.I.R.¹⁸⁵. che, al quarto comma, evidenzia come, a differenza di tutti gli altri enti, gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili e le associazioni sportive dilettantistiche non siano soggetti ai criteri previsti da detto articolo per determinare la perdita della qualifica di ente non commerciale. Secondo i denunciati, tale disposizione comporta un trattamento fiscale di favore per questi due tipi di enti, in quanto conferisce loro l'opportunità di mantenere la loro qualifica di enti non commerciali anche qualora non siano più tali. Mediante le lettere del 3 dicembre 2007 e 30 aprile 2008 le autorità italiane hanno presentato ulteriori informazioni alla Commissione. Il 20 ottobre 2008, i denunciati hanno inviato una lettera di costituzione in mora, con la richiesta di avviare il procedimento di indagine formale e di adottare una decisione formale in merito alle loro denunce. La risposta delle autorità italiane in merito alle ulteriori informazioni, richieste dalla

¹⁸⁵ "1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. 2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese. 3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689. 4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche." (art. 149 T.U.I.R.)

Commissione, arrivano mediante lettera dell'8 dicembre 2008. Nello stesso mese, la Commissione informa i denunciati della decisione di non proseguire con l'indagine, in quanto le misure contestate non si configurano come aiuti di Stato. Mediante l'emanazione di una circolare¹⁸⁶, successivamente, le autorità italiane chiariscono l'ambito di applicazione dell'esenzione per gli enti non commerciali. La circolare, precisamente, definisce quali enti possano essere considerati non commerciali e precisa le caratteristiche che le attività svolte da questi ultimi devono presentare per poter beneficiare dell'agevolazione in questione. A marzo 2009 e gennaio 2010 i denunciati esprimono alla Commissione, il loro disappunto e insoddisfazione in merito alla normativa italiana sull'ICI (criticando anche la circolare summenzionata). A nulla portano questi ulteriori interventi: la Commissione ribadisce quanto già sostenuto. Il 26 aprile 2010 la ricorrente propone, dinanzi al Tribunale, un ricorso di annullamento avverso la decisione della Commissione contenuta nella sua lettera del 15 febbraio 2010¹⁸⁷. Ad ottobre 2010 la Commissione decide di avviare il procedimento di indagine formale, ai sensi dell'art. 108, par. 2, TFUE e dall'altra l'art. 149, 4° co., T.U.I.R. Il 21 dicembre 2010, viene pubblicata sulla Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea, la decisione di avvio del procedimento formale: tale pubblicazione comporta l'invito alle parti interessate a presentare le loro osservazioni. Tra il 21 gennaio ed il 4 aprile 2011, ben 80 parti interessate hanno inviato alla Commissione le proprie osservazioni, in merito alla decisione di avvio del procedimento. Successivamente, le autorità italiane comunicano di introdurre, a partire dal 1° gennaio 2012, un nuovo regime relativo all'IMU, con l'obiettivo di limitare l'agevolazione alle attività specifiche esercitate da enti non commerciali "con modalità non commerciali".

Una delle novità introdotte, è sicuramente quella in merito al pagamento proporzionale dell'IMU nel caso in cui lo stesso immobile sia utilizzato per attività sia commerciali sia non commerciali. Per ultimo, con regolamento attuativo successivo¹⁸⁸, si intende definire i casi in cui, le attività specifiche a cui si applica l'esenzione dall'IMU si debbano considerare esercitate con modalità non commerciali¹⁸⁹. Si susseguono,

¹⁸⁶ Circolare n. 2/DF, Roma, 26 gennaio 2009, Ministero dell'Economia e delle Finanze (dipartimento delle finanze, direzione federalismo fiscale).

¹⁸⁷ Tale ricorso è stato iscritto a ruolo con il numero T-193/10.

¹⁸⁸ Adottato in data 19 novembre 2012.

¹⁸⁹ Allena M. (2017), "Imu, enti ecclesiastici e aiuti di Stato: riflessioni a margine delle sentenze del Tribunale UE di primo grado, in attesa della decisione della Corte di Giustizia", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 8/2017, p. 12.

successivamente, comunicazioni tra autorità italiane e Commissione in merito all'adozione delle nuove disposizioni. Il 19 dicembre 2012, la Commissione ha adottato la decisione 2013/284/UE relativa all'aiuto di Stato, regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione, avente quale unico destinatario la Repubblica italiana¹⁹⁰.

Il 16 aprile 2013, mediante atto introduttivo depositato presso la cancelleria del Tribunale, la ricorrente ha proposto il presente ricorso. In seguito, sarà analizzato anche il caso del sig. Pietro Ferracci che, lo stesso giorno, ha presentato un ricorso di annullamento avverso la decisione impugnata, iscritto a ruolo con il numero T-219/13. Ai sensi dell'art. 114, par. 1, del regolamento di procedura del Tribunale del 2 maggio 1991, la Commissione ha sollevato un'eccezione di irricevibilità. A metà settembre 2013, la ricorrente presenta le proprie osservazioni sull'eccezione sollevata dalla Commissione. Chiede, in particolare, al Tribunale, di respingere l'eccezione di irricevibilità o, in subordine, di rinviare la decisione su detta eccezione insieme al merito. Mediante atto depositato presso la cancelleria del Tribunale, l'8 aprile 2015, la Repubblica italiana chiede di essere ammessa a intervenire nella presente causa a sostegno delle conclusioni della Commissione. Tale domanda viene accolta. Sia la ricorrente che la Commissione depositano le proprie osservazioni e sono concordi sulla decisione da parte del Tribunale di riunire le cause T-219/13 e T-220/13 ai fini della fase orale del procedimento (che in seguito ha avvio). La ricorrente, all'interno dell'atto introduttivo, chiede che il Tribunale voglia:

- annullare la decisione impugnata;
- condannare la Commissione alle spese.

La Commissione, sostenuta dalla Repubblica italiana, chiede che il Tribunale voglia:

¹⁹⁰ Le conclusioni della decisione della Commissione sono le seguenti. 1) L'Italia ha illegittimamente attuato l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili prevista dall'art. 7, lett. i), D.lgs. n. 504/1992 in violazione dell'art. 108, par. 3, del trattato. 2) Alla luce delle circostanze eccezionali invocate dall'Italia, non deve essere disposto il recupero dell'aiuto, avendo l'Italia dimostrato l'impossibilità assoluta di darvi esecuzione. 3) La Commissione ritiene che l'art. 149, 4° co., T.U.I.R. non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107, par. 1, del trattato. 4) Alla luce delle specifiche caratteristiche della misura di esenzione dall'IMU per gli enti non commerciali, che svolgono esclusivamente specifiche attività non commerciali nel rispetto delle condizioni imposte dalla legislazione nazionale, la Commissione conclude che tali attività non possono essere considerate attività economiche ai sensi delle norme in materia di aiuti di Stato e che pertanto la misura non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 107, par. 1, del trattato. (Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, 18 giugno 2013)

- respingere il ricorso in quanto irricevibile;
- in subordine, respingere il ricorso in quanto infondato;
- condannare la ricorrente alle spese.

Dalla lettura del ricorso, emerge la necessità di intendere il primo capo delle conclusioni della ricorrente come diretto all'annullamento della decisione impugnata. Da un lato la Commissione dichiara l'impossibilità di recupero degli aiuti per le autorità italiane: aiuti considerati, comunque, illegittimi e incompatibili con il mercato comune. Dall'altro lato, decide che l'esenzione di cui al nuovo regime dell'IMU e l'art. 149, 4° co., T.U.I.R., non costituisce aiuto di Stato.

In merito alla ricevibilità, la Commissione sostiene che il presente ricorso è irricevibile sulla base del fatto che, prima di tutto, la decisione impugnata non riguarda in modo individuale la ricorrente. In secondo luogo, la decisione impugnata non può essere considerata un atto regolamentare che non comporta misure di esecuzione e che riguarda direttamente la ricorrente, ai sensi dell'art. 263, 4° co¹⁹¹. A tale riguardo, la Commissione deduce, sotto un primo profilo, che una decisione indirizzata a uno Stato membro riguardante un regime di aiuti non costituisce un atto regolamentare. Sotto un secondo profilo, afferma che la decisione impugnata comporta misure di esecuzione, in particolar modo per quanto riguarda la sua parte relativa all'art. 149, 4° co., T.U.I.R. e la sua parte riguardante la prevista esenzione dall'IMU. Infine, sotto un terzo profilo, essa rileva che la ricorrente non è direttamente interessata dalle misure contemplate dalla decisione impugnata.

La ricorrente confuta gli argomenti della Commissione. Da un lato, sostiene di essere individualmente interessata dalla decisione impugnata. Dall'altro, essa afferma che, nel caso di specie, non sarebbe tenuta a dimostrare di essere individualmente interessata dalla decisione impugnata, poiché tale decisione deve essere qualificata come atto regolamentare che non comporta misure di esecuzione e che la riguarda direttamente, ai sensi dell'art. 263, 4° co., TFUE.

¹⁹¹ L'azione di annullamento è regolata dall'art. 263 TFUE e consiste nell'impugnazione, mediante ricorso, di un atto adottato dalle istituzioni europee che si ritiene viziato e pregiudizievole. Strumento tipico attraverso cui si realizza il controllo giurisdizionale della legittimità degli atti delle istituzioni europee. Possono essere impugnati gli atti legislativi, gli atti del Consiglio, della Commissione e della BCE che non siano raccomandazioni o pareri. Gli atti del PE e del Consiglio europeo destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi. Gli atti degli organi e organismi dell'UE destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi.

Ai fini dell'esame della ricevibilità del presente ricorso, il Tribunale ritiene opportuno analizzare, anzitutto, se il ricorso sia ricevibile in base all'art. 263, 4° co., TFUE. Ai sensi di tale disposizione, qualsiasi persona fisica o giuridica può proporre un ricorso contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione.

Tra la moltitudine di questioni affrontate, si riscontra, indubbiamente, quella in merito agli interessi della ricorrente. Si è cercato di stabilire se la ricorrente sia, o meno, direttamente interessata dalla decisione impugnata. Secondo la giurisprudenza costante, l'incidenza nei confronti di un singolo è diretta quando alla base vi è il presupposto per cui l'atto impugnato produce direttamente effetti sulla situazione giuridica di tale singolo. In secondo luogo, l'atto impugnato non deve lasciare alcun potere discrezionale ai destinatari, i quali sono incaricati della sua applicazione (quest'ultima ha carattere meramente automatico). Nello specifico caso, occorre sottolineare il fatto che i servizi di istruzione offerti da taluni enti oggetto delle misure di cui alla decisione impugnata, beneficiano dei prospettati aiuti. Conseguentemente, ad avviso della ricorrente, tali agevolazioni potrebbero essere in concorrenza con quelle delle altre strutture d'istruzione. La ricorrente, in quanto istituto di istruzione, può senza ombra di dubbio trovarsi in un rapporto di concorrenza con gli enti suddetti e, per questo, essere interessata dalle misure di cui alla decisione impugnata. La Corte si è espressa in merito, concludendo che le disposizioni oggetto di contestazione pongano la ricorrente in una situazione concorrenziale svantaggiosa. Si conclude, perciò, la questione sull'incidenza diretta: le disposizioni in esame incidevano sulla sfera giuridica della ricorrente.

Con riferimento alla facoltà di considerare la decisione impugnata come atto regolamentare, è importante ricordare che, secondo la giurisprudenza, gli atti regolamentari, ai sensi dell'art. 263, 4° co., TFUE¹⁹², sono atti di portata generale

¹⁹² "1. La Corte di giustizia dell'Unione europea esercita un controllo di legittimità sugli atti legislativi, sugli atti del Consiglio, della Commissione e della Banca centrale europea che non siano raccomandazioni o pareri, nonché sugli atti del Parlamento europeo e del Consiglio europeo destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi. Esercita inoltre un controllo di legittimità sugli atti degli organi o organismi dell'Unione destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi. 2. A tal fine, la Corte è competente a pronunciarsi sui ricorsi per incompetenza, violazione delle forme sostanziali, violazione dei trattati o di qualsiasi regola di diritto relativa alla loro applicazione, ovvero per sviamento di potere, proposti da uno Stato membro, dal Parlamento europeo, dal Consiglio o dalla Commissione. 3. La Corte è competente, alle stesse condizioni, a pronunciarsi sui ricorsi che la Corte dei conti, la Banca centrale europea ed il Comitato delle regioni propongono per salvaguardare le proprie

(esclusi gli atti legislativi). La differenza tra un atto legislativo ed un atto regolamentare, consiste e si basa sul criterio della procedura legislativa che ha portato alla sua adozione. Nello specifico caso, proprio perché la decisione impugnata non è stata adottata nell'ambito di una procedura legislativa, la stessa non costituisce un atto legislativo ai sensi dell'art. 297 TFUE¹⁹³. A questo punto, è necessario, esaminare se tale decisione rivesta portata generale. Una decisione della Commissione in materia di aiuti di Stato che si applica a situazioni determinate in maniera oggettiva e comporta effetti giuridici nei confronti di una categoria di persone considerate in modo generale e astratto riveste portata generale. In conclusione, l'atto impugnato, che costituisce un atto di portata generale senza essere un atto legislativo, si configura come atto regolamentare ai sensi dell'art. 263, 4° co., TFUE.

Entrando nel merito, le motivazioni a sostegno del ricorso, da parte della ricorrente, sono sostanzialmente quattro:

prerogative. 4. Qualsiasi persona fisica o giuridica può proporre, alle condizioni previste al primo e secondo comma, un ricorso contro gli atti adottati nei suoi confronti o che la riguardano direttamente e individualmente, e contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione. 5. Gli atti che istituiscono gli organi e organismi dell'Unione possono prevedere condizioni e modalità specifiche relative ai ricorsi proposti da persone fisiche o giuridiche contro atti di detti organi o organismi destinati a produrre effetti giuridici nei loro confronti. C 326/162 IT Gazzetta ufficiale dell'Unione europea 26.10.2012. 6. I ricorsi previsti dal presente articolo devono essere proposti nel termine di due mesi a decorrere, secondo i casi, dalla pubblicazione dell'atto, dalla sua notificazione al ricorrente ovvero, in mancanza, dal giorno in cui il ricorrente ne ha avuto conoscenza." (art. 263 TFUE)

¹⁹³ "1. Gli atti legislativi adottati secondo la procedura legislativa ordinaria sono firmati dal presidente del Parlamento europeo e dal presidente del Consiglio. Gli atti legislativi adottati secondo una procedura legislativa speciale sono firmati dal presidente dell'istituzione che li ha adottati. Gli atti legislativi sono pubblicati nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea. Essi entrano in vigore alla data da essi stabilita oppure, in mancanza di data, il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione. 2. Gli atti non legislativi adottati sotto forma di regolamenti, di direttive e di decisioni, quando queste ultime non designano i destinatari, sono firmati dal presidente dell'istituzione che li ha adottati. I regolamenti, le direttive che sono rivolte a tutti gli Stati membri e le decisioni che non designano i destinatari sono pubblicati nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea. Essi entrano in vigore alla data da essi stabilita oppure, in mancanza di data, il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione. Le altre direttive e le decisioni che designano i destinatari sono notificate ai destinatari e hanno efficacia in virtù di tale notificazione." (art. 279 TFUE)

- violazione dell'art. 14, par. 1, del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999¹⁹⁴, recante modalità di applicazione dell'art. 3 del trattato CE;
- il secondo ed il terzo motivo riguardano la violazione dell'art.107, par. 1, TFUE;
- il quarto motivo fa riferimento alla violazione dell'obbligo di motivazione.

Con riguardo al primo motivo, la ricorrente contesta alla Commissione di non avere ordinato alla Repubblica italiana, in violazione dell'art. 14, par. 1, del regolamento n. 659/1999, di recuperare le esenzioni fiscali di cui gli enti non commerciali per fini specifici hanno beneficiato e che la Commissione aveva considerato illegittime e incompatibili con il mercato interno. La motivazione si può articolare in due distinte parti, la prima facente riferimento all'esistenza di un errore di diritto, la seconda, ad un errore di valutazione. L'errore di diritto è presente in quanto, a parere della ricorrente, la Commissione ha violato l'art. 14, par. 1, del regolamento n. 659/1999. La motivazione sussiste poiché non c'è stata la piena soddisfazione dei presupposti che avrebbero concesso di dichiarare l'impossibilità assoluta di recuperare l'aiuto illegittimo in un caso come quello di cui si sta trattando. Occorre rilevare, in via preliminare, che il regolamento n. 659/1999 prevede, al suo considerando 13, quanto segue: *"considerando che in caso di aiuti illegali non compatibili con il mercato comune occorrerebbe ripristinare la concorrenza effettiva; che a tal fine è necessario che l'aiuto, compresi gli interessi, venga recuperato senza indugio; che è opportuno che il recupero avvenga nel rispetto delle procedure di legge nazionali; che l'applicazione di queste procedure non dovrebbe impedire, facendo ostacolo ad un'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione, il ripristino della concorrenza effettiva; che, per ottenere detto risultato, gli Stati membri dovrebbero adottare tutte le misure necessarie per garantire l'efficacia della decisione della Commissione"*.

¹⁹⁴ "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." (art. 14, par. 1, regolamento (CE) n. 659/1999)

Nella decisione impugnata, la Commissione ha indicato l'impossibilità per la Repubblica italiana di procedere al recupero di possibili aiuti illegittimi concessi nell'ambito delle disposizioni dell'ICI. Sostanzialmente, alla base della motivazione mancava la possibilità di identificare il tipo di attività (se economica o meno, svolta negli immobili di proprietà degli enti non commerciali) mediante le banche dati catastali e le banche dati fiscali. Del tutto impossibile, inoltre, la possibilità di calcolare l'importo dell'imposta da recuperare. Occorre precisare, prima di tutto, che la ricorrente non nega che possa essere invocata un'impossibilità assoluta come giustificazione dell'omesso recupero degli aiuti illegittimi. Dall'altro lato è altrettanto vero che la Commissione, in merito agli aiuti di Stato, non può imporre degli obblighi la cui esecuzione sia impossibile da realizzare. Impossibilità che si verifica sin dall'origine in modo obiettivo ed assoluto. In merito alla possibile mancata cooperazione tra Repubblica italiana e Commissione, è necessario precisare che essa si è verificata. Infatti, la Repubblica italiana si è rivolta alla Commissione prima dell'adozione della decisione impugnata, affermando che le era assolutamente impossibile dare esecuzione ad un obbligo di recupero. Successivamente, la Commissione ha sottoposto a valutazione le problematiche riguardanti il recupero dell'aiuto controverso. Secondo il Tribunale, la prima parte del motivo presentato dalla ricorrente deve essere respinta, in quanto emerge che la Commissione non è incorsa in un errore di diritto per aver dichiarato l'impossibilità assoluta per l'Italia di recuperare gli aiuti considerati illegittimi nella decisione impugnata.

In riferimento al secondo motivo, la ricorrente sostiene che nessuna circostanza eccezionale ha consentito alla Commissione di dichiarare l'impossibilità assoluta di recuperare l'aiuto illegittimo. Sempre ad avviso della ricorrente, ci sarebbero stati metodi alternativi attraverso cui le autorità italiane avrebbero potuto procedere all'individuazione dei beneficiari dell'aiuto illegittimo ed al suo recupero (almeno in maniera parziale). La Commissione confuta tali argomenti. Il presupposto dell'impossibilità assoluta può essere riassunto nei seguenti punti:

- esso non è soddisfatto quando lo Stato membro convenuto si limiti a comunicare alla Commissione le difficoltà giuridiche, politiche o pratiche che l'attuazione della decisione presenta;

- non è considerata difficoltà assoluta quella situazione in cui vi è un elevato numero di imprese in combinazione con numerosi fattori di tipo individuale di calcolo;
- l'assolutezza dell'impossibilità deve essere oggettiva.

La ricorrente, con le sue motivazioni, non è riuscita a rimettere in discussione l'analisi della Commissione.

Un terzo motivo verte sulla violazione dell'art. 107, par. 1, TFUE, con riferimento alla mancata qualificazione come aiuto di Stato dell'esenzione dall'IMU. Secondo la ricorrente, contrariamente a quanto dichiarato dalla Commissione nella decisione impugnata, limitare l'agevolazione agli enti che esercitano attività economiche secondo "modalità non commerciali" non significa che tali enti non possano essere considerati imprese ai sensi del diritto della concorrenza. In aggiunta, la ricorrente afferma che i criteri fissati per la determinazione delle attività che possono beneficiare dell'agevolazione IMU sono vaghi e contrari alle norme in materia di aiuti di Stato. Anche in questo caso, la Commissione confuta tali argomentazioni. Le argomentazioni della ricorrente non possono essere prese in considerazione:

1. Dagli aspetti generali della nuova normativa IMU e dai requisiti concreti elencati al punto precedente risulta che tale normativa si applica solamente a enti che non possono essere considerati "imprese" ai fini dell'applicazione del diritto dell'Unione.
2. Il carattere vago della norma è infondato, in quanto la normativa italiana stabilisce i criteri da applicare in caso di utilizzazione promiscua di un immobile.

In conclusione, la ricorrente non è in grado di dimostrare che la normativa sull'IMU violi l'art. 107 TFUE.

Il Tribunale ha respinto il ricorso e la Scuola Elementare Maria Montessori è condannata a farsi carico, oltre che delle proprie spese, anche di quelle sostenute dalla Commissione europea¹⁹⁵.

¹⁹⁵ Deciso e pronunciato a Lussemburgo il 15 settembre 2016.

3.2 Bed&Breakfast di Pietro Ferracci

Nella causa T-219/13, il signor Pietro Ferracci, si presenta come parte ricorrente contro la Commissione europea. Oggetto del ricorso è la domanda basata sull'art. 263 TFUE e diretta all'annullamento della decisione 2013/284/UE della Commissione del 19 dicembre 2012, relativa all'aiuto di Stato riguardante l'agevolazione ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione. Il ricorrente è il sig. Pietro Ferracci, proprietario di una struttura ricettiva turistico-alberghiera Bed&Breakfast, sita nelle vicinanze di Roma. Nel corso del 2006, ha fatto parte della moltitudine di denunciati che si sono rivolti alle autorità europee in merito all'emendamento adottato dalla Repubblica italiana con riferimento all'applicazione del regime nazionale relativo all'ICI. L'exkursus storico delle decisioni che negli anni si sono susseguite da parte della Commissione europea, è lo stesso affrontato in precedenza con la Scuola Elementare Maria Montessori. Nell'atto introduttivo, il ricorrente chiede che il Tribunale voglia annullare la decisione impugnata e condannare la Commissione alle spese. Dall'altra parte, la Commissione, sostenuta dalla Repubblica italiana, chiede che il Tribunale voglia:

- respingere il ricorso in quanto irricevibile;
- in subordine, respingere il ricorso in quanto infondato;
- condannare il ricorrente alle spese.

In merito alla ricevibilità, alla condizione riguardante l'incidenza diretta e alla qualificazione come atto regolamentare della decisione impugnata, vale quanto già esposto con il caso affrontato in precedenza.

A sostegno del suo ricorso, il ricorrente deduce i seguenti motivi:

1. violazione dell'art. 14, par. 1, del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, recante modalità di applicazione dell'art. 93 del trattato CE;
2. violazione dell'art. 107, par. 1, TFUE;
3. violazione dell'obbligo di motivazione.

La Commissione confuta tali motivazioni e le respinge. Il ricorso nel suo complesso, quindi, viene respinto. Il ricorrente è condannato alle spese, conformemente alla

domanda della Commissione; per quelle sostenute dalla Repubblica italiana per il suo intervento, rimangono a suo carico.

3.3 Considerazioni e conseguenze delle due sentenze

Negli anni successivi alle sentenze analizzate, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea è giunta alla conclusione che l'Istituto Maria Montessori di Roma aveva ragione. Nello specifico, ha accolto il ricorso dell'istituto capitolino e annullato la decisione della Commissione del 2012 e la sentenza del Tribunale UE del 2016 che avevano sancito l'impossibilità di recupero dell'imposta da parte dello Stato italiano. Le esenzioni dall'IMU, invece, rimangono legittime¹⁹⁶.

Successivamente, Bruxelles ritorna a chiedere al governo italiano il recupero degli arretrati dell'ICI non pagata dalla Chiesa. L'antitrust UE, guidato da Margrethe Vestager propongono strade alternative al fine di individuare quali sono, in modo abbastanza preciso, gli aiuti illegali ed incompatibili che vanno recuperati. Secondo le stime eseguite, l'ammontare degli aiuti si aggira intorno ai 5 miliardi di euro. Momentaneamente, Roma continua a sostenere che è assolutamente impossibile riuscire a calcolare e controllare in che modo siano stati utilizzati gli immobili tra il 2006 ed il 2011. Bruxelles indica tre modalità alternative potenzialmente utilizzabili per quantificare l'aiuto da recuperare:

1. utilizzare le dichiarazioni sull'utilizzo degli spazi presentate dagli enti non profit con la riforma del 2012;
2. imporre a tutti gli interessati un obbligo di autocertificazione;
3. prevedere un sistema di controlli in loco tramite organi ispettivi¹⁹⁷.

Fino al 2011 l'ordinamento italiano ha garantito un'esenzione di fatto generalizzata dall'ICI agli immobili degli enti no profit. Tutti, anche se utilizzati per scuole, alberghi e altre attività commerciali. L'Istituto Maria Montessori ha giudicato il fatto come distorsivo della concorrenza. Attraverso l'individuazione delle superfici "paganti", la

¹⁹⁶ Giuliani A. (2018), *Corte Giustizia UE: la Chiesa paghi l'ICI, per le scuole paritarie altra mazzata. Suor Alfieri: caso strumentalizzato*, Tecnica della scuola, 13/11/2018.

¹⁹⁷ Trovati G. (2019), *Ici della Chiesa, la Ue in pressing: l'Italia deve recuperare gli arretrati*, Il Sole 24 ore, 19/04/2019.

normativa italiana ha cercato di superare le obiezioni UE attraverso la correzione fatta dal governo Monti¹⁹⁸.

Con la sentenza del 15 settembre 2016, ovvero quella relativa all'istituto Montessori, il Tribunale UE ha respinto le impugnazioni, ma dall'altro lato le ha dichiarate ricevibili sul piano processuale. Ha affermato quanto segue: *"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 adottate dallo Stato membro interessato e dall'altro, l'assenza di modalità alternative di recupero"*¹⁹⁹.

Dalla decisione della Corte di Giustizia europea del 27 giugno 2017 n. C-74/16, si può trarre la conferma della natura oggettiva del concetto di attività economica intesa quale offerta di servizi in un determinato mercato. All'offerta di servizi corrisponde una remunerazione a prescindere dalla finalità pubblico/private (compresa quella di lucro) o dalla natura e forma del soggetto offerente. Per la Corte, la qualificazione economica di un'attività si ha nel momento in cui sussiste un legame causale diretto tra somma pagata e servizio offerto. Non assume rilevanza, quindi, alcun indice di tipo quantitativo all'interno del rapporto di valore tra prestazione e controprestazione. Con decisione del 2 giugno 2016 n. C-263/15, la Corte di Giustizia al punto 45 aveva già precisato che: *"Va ricordato, infatti, che la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante rispetto alla quantificazione di operazione a titolo oneroso"*. Si può dedurre, indubbiamente, che la disciplina legale delle agevolazioni fiscali in materia di ICI-IMU-TASI è sempre più pervasa dal diritto comunitario: in particolar modo da quello in materia di tutela della concorrenza²⁰⁰.

¹⁹⁸ Marroni C. (2018), *Ici Chiesa, una sentenza che riapre il contenzioso chiuso dal "laico" Monti*, Il Sole 24 ore, 6/11/2018.

¹⁹⁹ Centore P. (2018), *L'esenzione IMU per gli enti no profit al test della Corte di Giustizia*, IPSOA Quotidiano, 01/12/2018

²⁰⁰ Lenzu R. (2018), *Esenzioni ICI-IMU agli enti non commerciali, per Bruxelles sono aiuti di Stato*, Quotidiano degli Enti Locali & della Pa, 06/2018.

Un esempio tangibile del cambiamento in merito al recupero dell'ICI arretrata, è dato dalla Corte di Cassazione. Il ricorso, presentato dal Comune di Livorno contro la sentenza d'appello emessa il 18 marzo 2013 dalla Commissione tributaria regionale, è stato accolto. Due scuole dell'infanzia paritarie di Livorno, gestite dalla Congregazione delle sorelle dei poveri di Santa Caterina da Siena e dall'Istituto delle suore Trinitarie, sono state condannate a pagare l'ICI non versata per il periodo d'imposta che va dal 2004 al 2009. In questo modo, la sentenza della Commissione tributaria regionale è stata ribaltata: essa stabiliva l'esenzione dal pagamento dell'ICI. Secondo la Suprema Corte, invece, l'esenzione si configura come aiuto di Stato, capace di falsare la libera concorrenza. La decisione della Corte di Cassazione è frutto di anni di studi della norma, nonché di modifiche effettuate al fine di tutelare la concorrenza all'interno del mercato comune. Già nel 2015, altre due scuole paritarie erano state condannate a pagare gli arretrati per più di 400 mila euro. Secondo il vescovo di Livorno, Simone Giusti, tale verdetto è ingiustificato considerando che, in ogni caso, le rette sono economiche rispetto al servizio e molte famiglie in difficoltà vengono aidate dalle suore con agevolazioni sul pagamento, facendo frequentare ugualmente la scuola. Si prospetta quindi, come un servizio alle famiglie più bisognose, che rischia così di sparire²⁰¹.

3.4 L'incidenza del tempo sulla possibilità di recupero: la prescrizione

In merito all'incidenza del tempo sulla possibilità del recupero dell'aiuto, l'art. 17 reg. (UE) n. 1589 del 2015²⁰² (già art. 15, reg. (CE) n. 659/1999) prevede che, con riferimento ai poteri della Commissione per quanto concerne il recupero degli aiuti, essi siano soggetti ad un termine di prescrizione di dieci anni. La Corte si è espressa su alcuni dubbi applicativi sorti in relazione al contenuto di questa disposizione. Ha affermato, infatti, che l'espressione "qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione" intende far riferimento all'insieme "dei mezzi che il regolamento mette a disposizione

²⁰¹ Domenici C. (2019), *Livorno. La Cassazione: due scuole dovranno pagare gli arretrati per l'ICI*, *Avvenire*, 23/04/2019.

²⁰² "1. I poteri della Commissione per quanto riguarda il recupero degli aiuti sono soggetti ad un termine di prescrizione di dieci anni. 2. Il termine di prescrizione inizia a decorrere il giorno in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario come aiuto individuale o come aiuto rientrante in un regime di aiuti. Qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione o da uno Stato membro, che agisca su richiesta della Commissione, nei confronti dell'aiuto illegale interrompe il termine di prescrizione. Ogni interruzione fa decorrere nuovamente il termine da principio. Il termine di prescrizione viene sospeso per il tempo in cui la decisione della Commissione è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione. 3. Ogni aiuto per il quale è scaduto il termine di prescrizione è considerato un aiuto esistente." (art. 17 reg. (UE) n. 1589 del 2015)

della Commissione". Sono quindi incluse le richieste d'informazioni che essa rivolge agli Stati membri relativamente ai possibili aiuti: dunque, anche esse debbono ritenersi idonee ad interrompere la decorrenza del termine di prescrizione. Gli atti della Commissione hanno la capacità di interrompere la prescrizione a prescindere ed indipendentemente dal fatto che vi sia stata notificazione al beneficiario dell'aiuto o che questi ne sia venuto a conoscenza. La Corte precisa, inoltre, che la decorrenza del termine di prescrizione avviene dal giorno in cui l'aiuto viene effettivamente concesso al singolo beneficiario e non da quello in cui si adotta la sua base giuridica. Nel concreto, nel caso in cui vi siano misure di esenzione fiscale concesse su base periodica, il termine decorre per ogni esercizio finanziario dalla data in cui si sarebbe dovuta l'imposta e non da quello di adozione della norma che la prevede. La disciplina che ha ad oggetto la prescrizione, non può essere derogata da norme nazionali che prevedano termini più brevi o una diversa decorrenza dei medesimi, con il fine di impedire il recupero dell'aiuto. Per quanto riguarda l'Italia, il problema non sussiste, in quanto l'art. 51, L. n. 234/2012 prevede che anche nell'ordinamento nazionale *"il diritto alla restituzione dell'aiuto oggetto di una decisione di recupero sussiste fino a che vige l'obbligo di recupero ai sensi del regolamento (UE) n. 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015"*. In riferimento all'ICI, è ragionevole far risalire l'azione intrapresa dalla Commissione al 5 maggio 2006. Data in cui ha inviato alle autorità italiane una lettera di richiesta di informazioni. A partire da questa data, e fino al 2012, si sono susseguiti numerosi atti della Commissione che hanno interrotto e fatto nuovamente decorrere il termine di prescrizione. Il ricorso presentato dall'Istituto Montessori ha fatto sì che il termine si interrompesse e proseguisse poi dalla sentenza in poi. In conclusione, la Commissione è autorizzata a chiedere il recupero dell'ICI non versata (nonché dei relativi interessi) a partire dal 1996, ovvero il decimo anno anteriore alla prima richiesta di informazioni sul regime di esenzione e fino al momento in cui è entrata in vigore l'IMU, ovvero gennaio 2012. La possibilità di recupero dell'aiuto relativo al triennio 1993-1995 è da ritenersi prescritta²⁰³.

²⁰³ Perego A. (2019), "Il recupero dell'ICI non versata dagli enti non commerciali (anche religiosi). Presupposti ed esiti di una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 26/2019, pp. 28-31.

3.5 Aiuti di Stato ed attuale epidemia da Covid: il quadro europeo

L'inaspettato ed improvviso scoppio dell'emergenza sanitaria mondiale, causato dalla rapida diffusione del virus SARS-CoV-2, ha comportato una vera e propria doppia crisi. Da un lato quella sanitaria, dall'altro quella economica, conseguenza inevitabile della prima. Data la straordinarietà dell'evento che ha colpito l'intero sistema mondiale, si è resa necessaria una collaborazione a livello internazionale al fine di attuare azioni di contrasto efficaci ed incisive. Allo scopo di limitare al minimo le ripercussioni negative sull'economia degli Stati membri, l'Unione Europea si è mossa in questa direzione, adottando varie misure dirette a fornire una risposta rapida, strategica e coordinata²⁰⁴.

Per rispondere alla crisi, la Commissione europea ha deciso di concedere agli Stati membri la piena flessibilità nell'applicazione della disciplina sugli aiuti di Stato. Il 19 marzo 2020 è stato adottato il "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza da Covid-19". Tale adozione ha autorizzato alcune tipologie di aiuti di Stato. Il Quadro ha subito una prima modifica il 3 aprile 2020 ed una seconda a maggio. Con la prima decisione sono state autorizzate 5 tipologie di aiuti:

- sovvenzioni dirette;
- agevolazioni fiscali e pagamenti anticipati fino a 800.000 euro per impresa;
- garanzie di stato;
- prestiti pubblici agevolati alle imprese;
- garanzie per le banche;
- assicurazioni al credito all'esportazione a breve termine.

Ad aprile, successivamente, ne sono state aggiunte ulteriori 5:

- aiuti per la ricerca e lo sviluppo in materia di Covid-19: viene posto l'accento sulla cooperazione fra gli Stati membri, prevedendo uno speciale bonus per i progetti di cooperazione);

²⁰⁴ Ciprandi A. (2020), "Aiuti di Stato nell'emergenza COVID-19: il legislatore italiano sospende la c.d "clausola deggendorf". Deroga giustificata o deviazione eccessiva da un principio fondamentale?", *Associazione Italiana Studiosi di Diritto dell'Unione Europea*, n. 4/2020, pp. 43-44.

- aiuti agli investimenti per le infrastrutture di prova e upscaling: un particolare riferimento viene fatto in merito ai vaccini, dispositivi medici, trattamenti e macchinari, ma anche tutti quegli strumenti digitali per raccogliere dati e processarli al fine di ridurre la diffusione della pandemia;
- aiuto agli investimenti per la produzione di prodotti connessi al Covid-19;
- aiuti sotto forma di differimento delle imposte e/o dei contributi previdenziali al fine di preservare il livello di occupazione per tutte le aree ed i settori colpiti dall'emergenza sanitaria;
- aiuti sotto forma di sovvenzioni per il pagamento dei salari dei dipendenti per evitare i licenziamenti durante la pandemia da Covid-19.

Tali agevolazioni sono state ammesse al fine di supportare la ricerca, la sperimentazione e la produzione di prodotti necessari a fronteggiare il Covid-19, anche mediante la cooperazione transfrontaliera. Ulteriore fine è quello di proteggere l'occupazione ed in generale supportare l'economia rispetto alle conseguenze della pandemia. A maggio, mediante comunicazione, la Commissione ha esteso le misure previste, fissando, inoltre, i criteri in base ai quali gli Stati membri possono erogare un sostegno pubblico a favore di imprese in difficoltà. In ogni caso, precisa la Commissione, rimane di fondamentale importanza e necessità evitare indebite distorsioni della concorrenza all'interno del Mercato unico. Tra i cosiddetti criteri anti-distorsivi, il più importante fa riferimento alla verifica delle condizioni di necessità, dell'adeguatezza e dell'entità dell'intervento, nonché alla necessità di rispettare le regole della trasparenza²⁰⁵. Il Quadro ha subito in seguito una terza ed una quarta modifica, quest'ultima il 13 ottobre 2020, che proroga le disposizioni per altri sei mesi, ovvero fino al 30 giugno 2021.

Il quadro temporaneo UE in merito agli aiuti di Stato trova legittimazione nell'art. 107 TFUE. Al paragrafo 2, lettera b), infatti, dispone che sono compatibili con il mercato interno gli aiuti pubblici destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali. Al paragrafo 3, lettera b), dispone che possono essere compatibili con il mercato interno gli aiuti destinati a porre rimedio ad un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro²⁰⁶. Ulteriori integrazioni del Quadro temporaneo riguardano l'applicazione nell'attuale contesto dell'art. 107,

²⁰⁵ Nota n. 52, Note su atti dell'Unione europea, Servizio studi del Senato.

²⁰⁶ Camera dei deputati - Servizio studi, *Gli aiuti di Stato nell'attuale epidemia da Covid: il quadro europeo*, 11 dicembre 2020.

paragrafo 3, lettera c), TFUE, che consente alla Commissione di considerare compatibili "gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse". In linea di principio, gli Stati membri possono notificare anche misure di aiuto che si differenziano in parte dagli orientamenti della Commissione. Quest'ultima dovrà, in seguito, valutare se tali misure siano o meno compatibili con l'art. 107 TFUE²⁰⁷.

In Italia, i sostegni sono stati erogati dal governo italiano a partire dal Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato stabilito. Essi sono stati erogati senza dover ricorrere alla preventiva notifica alla Commissione, seguendo cioè quella che è la falsariga di quanto normalmente avviene con il regime *de minimis*²⁰⁸. Come per il regime *de minimis*, anche il Quadro temporaneo prevede dei massimali di aiuto per singola impresa: al superamento di quelli, scatta il recupero²⁰⁹.

Tra le misure introdotte dal legislatore italiano, si riscontra la sospensione della cosiddetta "clausola Deggendorf" a favore delle imprese colpite dall'emergenza, in deroga all'art. 46, L. 234/2012²¹⁰. Tale clausola vieta l'erogazione di nuovi aiuti di Stato,

²⁰⁷ Micossi S. (2020), "Il quadro temporaneo per gli aiuti di Stato a sostegno dell'economia nell'emergenza Covid-19", *Associazione fra le società italiane per azioni*, Circolare n. 5/2020, pp. 24-25.

²⁰⁸ Gli aiuti definiti "de minimis" sono quegli aiuti concessi ad un'impresa in un determinato arco di tempo. Sono aiuti di piccolo valore che non superano un importo prestabilito e che sono perciò, esentati dall'obbligo di notifica alla Commissione Europea. Tali aiuti sono concessi in quanto non vanno ad alterare la concorrenza sul mercato.

²⁰⁹ Chiarello L. (2020), *Aiuti da Covid in corto circuito. Il ricorso smodato alle deroghe Ue limita le erogazioni*, ItaliaOggi, 30/10/2020.

²¹⁰ "1. Nessuno può beneficiare di aiuti di Stato se rientra tra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti che lo Stato è tenuto a recuperare in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999. 2. Le amministrazioni che concedono aiuti di Stato verificano che i beneficiari non rientrino tra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato aiuti che lo Stato è tenuto a recuperare in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999. 3. Le amministrazioni centrali e locali che ne sono in possesso forniscono, ove richieste, le informazioni e i dati necessari alle verifiche e ai controlli di cui al presente articolo alle amministrazioni che intendono concedere aiuti. 4. Qualora la verifica di cui al comma 2 sia effettuata mediante l'acquisizione di dichiarazioni effettuate ai sensi dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, le amministrazioni concedenti svolgono i prescritti controlli a campione sulla veridicità delle dichiarazioni medesime." (Divieto di concessione di aiuti di Stato a imprese beneficiarie di aiuti di Stato illegali non rimborsati, art. 46 L. 234/2012)

a quelle imprese che hanno il dovere di restituire aiuti precedentemente ricevuti e successivamente dichiarati illegali, e perciò incompatibili per la Commissione. Tale clausola discende da un principio di carattere giurisprudenziale, riscontrato per la prima volta nella sentenza Deggendorf del 1995, da parte del Tribunale dell'Unione europea. Il principio risponde all'esigenza di tutelare e non falsare le condizioni di concorrenza, mediante il recupero degli aiuti considerati incompatibili. La mancata restituzione degli aiuti di Stato non dovuti da parte di un'impresa, comporta il divieto di beneficiare di altri aiuti (perlomeno finché permane l'inadempimento). La funzione del principio Deggendorf mira ad impedire il verificarsi di un arricchimento senza causa, eliminando un vantaggio indebito e ripristinando così lo *status quo ante*²¹¹.

²¹¹ Ciprandi A. (2020), "Aiuti di Stato nell'emergenza COVID-19: il legislatore italiano sospende la c.d "clausola deggendorf". Deroga giustificata o deviazione eccessiva da un principio fondamentale?", *Associazione Italiana Studiosi di Diritto dell'Unione Europea*, n. 4/2020, pp. 55-61.

Conclusioni

Al termine della ricerca condotta, è importante svolgere alcune considerazioni di carattere generale, in merito al tema affrontato. Dall'attenta analisi e valutazione degli argomenti trattati, dapprima mediante lo studio dell'evoluzione della disciplina nazionale, e successivamente di quella comunitaria, si è giunti a comprendere quanto complesso sia il tema degli aiuti di Stato contestualizzato agli enti ecclesiastici. La questione della compatibilità degli aiuti di Stato da parte dei Paesi dell'Unione Europea, rimane un tema delicato, nonché attuale.

La consistente mole di pronunce giurisprudenziali, a livello nazionale e comunitario, evidenzia la difficoltà di fronte alla quale i giudici italiani ed europei si sono trovati durante il corso degli anni. Da un lato la radicale certezza della natura assistenziale e sociale degli enti della Chiesa Cattolica, dall'altra l'esistenza sul piano pratico di alcuni immobili adibiti ad attività oggettivamente di natura commerciale. Un dualismo messo alla prova della disciplina europea, avente lo scopo di tutelare e preservare la concorrenza all'interno di un ambiente privo di vantaggi illeciti. La doppia qualificazione, confessionale e civile, che caratterizza l'ente ecclesiastico si riflette inevitabilmente anche sull'attività di carattere negoziale e patrimoniale che tali enti svolgono. L'evoluzione dalla disciplina dell'ICI a quella dell'IMU, esprime la necessità di definire e distinguere i benefici fiscali verso gli enti ecclesiastici. Come analizzato nel corso dell'elaborato, la difficoltà di delineare in maniera netta le attività commerciali da quelle non commerciali, ha messo nella condizione il giudice comunitario di valutare la compatibilità con gli aiuti di Stato. Le decisioni, nel corso degli anni, hanno subito cambiamenti importanti. Inizialmente, l'impossibilità di recupero degli aiuti di Stato. In seguito alle denunce fatte alla Commissione Europea, il problema è stato riaffrontato e riconsiderato sotto un punto di vista differente. Permane comunque, la difficoltà di stabilire l'effettiva quantità di denaro che l'Italia deve versare all'Europa per l'erogazione di vantaggi fiscali non dovuti agli enti ecclesiastici.

Di fondamentale importanza è evidenziare che l'azione di controllo esercitata dalla Commissione sulle politiche statali di sostegno alle imprese, da un lato risulta senz'altro rigida, dall'altro non pregiudica nemmeno la possibilità di intervento pubblico verso quei settori, che lo Stato considera necessari. Sebbene sotto il controllo a livello tecnico e politico della Commissione, la normativa comunitaria ammette delle

previsioni che possono giustificare l'approvazione di misure di sostegno. Come visto, un esempio è senz'altro la situazione attuale a livello mondiale, ovvero la crisi economica dovuta alla pandemia. Le deroghe, da parte della Commissione, sono concesse sulla base di un preventivo bilanciamento tra effetti negativi e benefici, sia sociali che economici, comportati dalla concretizzazione dell'aiuto stesso. Lo scopo primario dell'organo sopracitato rimane quello di perseguire obiettivi comuni da parte degli Stati membri, nonché di eliminare il più possibile tutti quei sostegni che abbiano un forte effetto distorsivo della concorrenza. Tra le priorità d'azione da parte della Commissione rimane la lotta contro la concessione di aiuti illegali ed il miglioramento dell'applicazione a livello nazionale delle decisioni adottate dall'Unione Europea in merito al tema sugli aiuti di Stato.

In riferimento al caso Montessori e Ferracci, con sentenza del 6 novembre 2018, la Corte di giustizia, per la prima volta, riscontra le condizioni di applicabilità dell'art. 263, par. 4, che riconosce la legittimazione ad agire di ricorrenti ordinari/non privilegiati. Si può, senza ombra di dubbio, sostenere che questo è l'aspetto più innovativo della sentenza. Essa conferma la giurisprudenza sulle esenzioni fiscali di cui gode la Chiesa, che possono costituire un aiuto di Stato contrario al diritto dell'Unione, se concesse per attività economiche. Per quanto riguarda le nozioni di impresa ed attività economica applicabili agli enti ecclesiastici, la sentenza si allinea alla giurisprudenza in materia di aiuti di Stato. Assume fondamentale importanza anche l'obbligo di recupero delle somme non versate da parte degli enti ecclesiastici per le esenzioni dall'ICI negli anni 2006/2012. Tale obbligo rappresenta la naturale conseguenza della constatazione effettuata in merito all'incompatibilità dell'aiuto concesso con il diritto comunitario. Il governo italiano, perciò, è tenuto a mettere in atto ogni tentativo di recupero, dimostrando alla Commissione l'eventuale impossibilità, qualora sia effettivamente assoluta ed insormontabile. Nello specifico caso la Commissione non ha dimostrato l'impossibilità assoluta di detto recupero, pertanto la Corte ha annullato le sentenze in merito al non recupero degli aiuti: è stata così annullata la decisione del 2012. In merito alle diverse alternative per il recupero degli aiuti proposte dall'Antitrust UE, Roma sostiene di non poter controllare attualmente in che modo siano stati utilizzati gli immobili fra il 2006 ed il 2012. Bruxelles indica tre modalità differenti per poter quantificare l'aiuto da recuperare: le dichiarazioni sull'utilizzo degli spazi presentate dagli enti non profit con la riforma 2012, impone un

obbligo di autocertificazione o prevedere un sistema di controlli tramite organi preposti. Una possibilità da parte dell'Europa, al fine di recuperare gli aiuti, può essere quella di avvalersi dei Comuni, in quanto sono loro ad incassare l'imposta: potrebbero verificare loro le dichiarazioni. La questione rimane ancora aperta ed è, tutt'ora, difficile mettere un punto definitivo.

In conclusione è stato affrontato il tema degli aiuti di Stato in connessione al difficile momento che l'intero pianeta sta vivendo a causa della pandemia in corso. La Commissione, vista l'eccezionalità dell'evento, ha disposto norme maggiormente flessibili in materia di aiuti di Stato, in deroga all'ordinaria disciplina. La necessaria coordinazione a livello internazionale, ha indotto la Commissione europea, nel marzo 2020, ad adottare come prima iniziativa il "Quadro di riferimento temporaneo per gli aiuti di Stato a sostegno dell'economia". Viene così sfruttata la massima flessibilità prevista dalle norme sugli aiuti di Stato. Il quadro, nel corso dei mesi è stato modificato, integrato e prorogato nella sua operatività. Assume fondamentale rilievo la decisione di sospendere la cosiddetta "clausola Deggendorf", nel tentativo di tutelare, anche quelle imprese che hanno ricevuto aiuti in passato e non li hanno restituiti. Tale decisione denota, ulteriormente, l'unicità del momento che l'intero mondo ha vissuto e continua tutt'ora a vivere, e la conseguente necessità di prendere decisioni eccezionali che possano tutelare l'economia mondiale.

BIBLIOGRAFIA

LIBRI

Arrieta J. I. (a cura di) (2007), *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato - Studi sull'Istruzione CEI in materia amministrativa*, Marcianum Press, Roma.

Associazione Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili Cattolici (2018), *Guida normativa e fiscale per gli Enti Ecclesiastici*, Editrice Salentina - Galatina, Lecce.

Casuscelli G. (a cura di) (2015), *Nozioni di diritto ecclesiastico*, Giappichelli, Torino.

Dammacco G. (2018), *Fattore religioso, mercato e impresa*, Cacucci Editore, Bari.

Falsitta G. (2016), *Corso istituzionale di diritto tributario (VI edizione)*, Cedam, Vicenza.

Ferrante M. (2019), *Enti religiosi/ecclesiastici e riforma del terzo settore*, Giappichelli, Torino.

Fiorita N. Loprieno D. (2009), *La libertà di manifestazione del pensiero e la libertà religiosa nelle società multiculturali*, Firenze University Press, Firenze.

Folliero M. C. (2010), *Enti religiosi e non profit tra welfare state e welfare community. La transizione*, Giappichelli, Torino.

Folliero M. C. Vitale A. (2013), *Diritto ecclesiastico. Elementi. Principi non scritti. Principi scritti. Regole*, Giappichelli, Torino.

Fontana C. (2012), *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Giappichelli, Torino.

Fuccillo A. Santoro R. (2017), *Diritto, religioni, culture. Il fattore religioso nell'esperienza giuridica*, Giappichelli, Torino.

Maggioli Editore (2013), *Esenzione IMU enti non commerciali - Raccolta di normativa e prassi ministeriale*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna.

Pace A. (2012), *Le agevolazioni fiscali - profili procedurali e processuali*, Giappichelli, Torino.

Rivetti G. (2008), *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Giuffrè Editore, Milano.

Tartaglia E. (2011), *Compendio di Diritto ecclesiastico*, Maggioli Editore, Rimini.

Tosi L., Baggio R. (2018), *Lineamenti di diritto tributario internazionale (sesta edizione)*, Cedam, Vicenza.

Zizzo G. (a cura di) (2011), *La fiscalità del terzo settore*, Giuffrè Editore - Collana Università Cattaneo Castellanza, Milano.

RIVISTE

Allena M. (2011), "Municipalismo fiscale ed enti ecclesiastici", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 2, pp. 421-426.

Allena M. (2017), "Imu, enti ecclesiastici e aiuti di Stato: riflessioni a margine delle sentenze del Tribunale UE di primo grado, in attesa della decisione della Corte di Giustizia", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 8/2017, pp. 1-36.

Baldi E. C. (2014), "Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato e politica culturale europea. Le incoerenze di un sistema fortemente burocratizzato", *Aedon*, Fascicolo 3, pp. 1-10.

Berlingò S. (2007), "Enti ecclesiastici - Enti delle Confessioni religiose", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 4/2007, pp. 1-12.

Botti F. (2011), "Le confessioni religiose e il principio di sussidiarietà nell'Unione europea: un nuovo giurisdizionalismo attraverso il mercato", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 4/2011, pp. 1-37.

Cavana P. (2017), "Enti ecclesiastici e riforma del Terzo settore. Profili canonistici", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 22/2017, pp. 1-27.

Chianale A. (2020), "Appunti sui finanziamenti bancari agli enti religiosi operanti come impresa sociale e nel Terzo settore: la separazione patrimoniale", *Rivista di diritto bancario*, n. 3/2020, pp. 543-563.

Ciprandi A. (2020), "Aiuti di Stato nell'emergenza COVID-19: il legislatore italiano sospende la c.d "clausola deggendorf". Deroga giustificata o deviazione eccessiva da un principio fondamentale?", *Associazione Italiana Studiosi di Diritto dell'Unione Europea*, n. 4/2020, pp. 43-73.

Clementi P. (2004), "Enti ecclesiastici: contestata l'esclusione ICI se le attività esenti sono commerciali", *Enti non profit*, n. 6/2004, pp. 430-434.

Colombo G. M. (2005), "Le esenzioni ICI a favore degli enti ecclesiastici", *Enti non profit*, n. 6/2005, pp. 433-434.

Colombo G. M. (2018), "Obblighi contabili del "ramo" ETS degli enti religiosi", *Cooperative e Enti non profit*, n. 1/2018, pp. 7-22.

Consorti P. (2018), "L'impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli "enti religiosi", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n.4/2018, pp. 1-18.

Consorti P. (2019), "Questioni di diritto patrimoniale canonico. Alcune riflessioni a partire dagli adempimenti conseguenti alla riforma italiana in materia di Terzo settore", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 10/2019, pp. 1-31.

De Gregorio F. (2018), "Enti ecclesiastici e divieto di aiuti di Stato", *Diritto e pratica tributaria*, n. 2/2018, pp. 800-812.

Elefante C. (2017), "Fiscalità di vantaggio ed economia sociale religiosa nella dinamica dei rapporti tra diritto eurounitario e diritto interno. Principi consolidati ed applicazioni controverse", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 3, pp. 665-682.

Fabbri A. (2007), "Gli articoli 9 e 10 della legge 222/1985: piani paralleli per diverse tipologie giuridiche di associazioni cattoliche", *Stato, Chiese e pluralismo fiscale*, n. 1/2007, pp. 5-14.

Fattori G. (2013), "Diritto nazionale e supranazionale. Le prospettive ecclesiasticistiche sul processo giuridico di costruzione europea", *Studi Urbinati di scienze giuridiche, politiche ed economiche*, n. 64/2013, pp. 191-236.

Ficari V. (2018), "Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore e delle imprese sociali", *Rivista trimestrale di diritto tributario*, n. 1/2018, pp. 57-77.

Fiore F. (2012), "Ici, Imu ed aiuti di Stato tra vecchie e nuove regole. Un'analisi sulla tassazione degli enti ecclesiastici", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 3, pp. 659-683.

Floris P. (2018), "Enti religiosi e riforma del terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 3/2018, pp. 1-22.

Fuccillo A. (2019), "Le proiezioni collettive della libertà religiosa", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 18/2019, pp. 3-22.

Giuliani F. M. (2006), "Attività di religione/culto e attività commerciale in una sentenza sull'esenzione ICI per gli immobili ecclesiastici", *Contratto e impresa*, 22, pp. 329-338.

Giurisprudenza (2015), "La commercialità come "discrimen" per l'esenzione ICI/IMU agli istituti scolastici paritari", *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 11/2015, pp. 833-840.

Guarino A. (1998), "La giugla delle agevolazioni fiscali "religiose". Una via per non perdersi", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 1, pp.115-136.

Guarino A. (2006), "L'Ici e gli immobili religiosi", *Diritto&Religioni*, Fascicolo 1, pp. 283-300.

Lavenia V. (2014), "Debito, restituzione e fiscalità dalla città agli imperi: teologi e tasse nella prima età moderna", *Quaderni storici - Fiscalità e cittadinanza*, 49, pp. 835-869.

Licastro A. Ruggeri A. (2017), "Diritto concordatario *versus* diritto eurounitario: a chi spetta la *primauté*? (a margine della pronuncia della Corte di Giustizia del 27 giugno 2017, C-74/16, in tema di agevolazioni fiscali per le "attività economiche" della Chiesa), *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 26/2017, pp. 1-38.

Magrini M. (2019), "IMU per gli enti non commerciali", *La settimana fiscale*, n. 4/2019, pp. 42-46.

Mancuso A. S. (2007), "Alcune considerazioni sulle parrocchie alla luce delle prospettive aperte dal D.lgs. n. 460 del 1997", *Il diritto di famiglia e delle persone*, n. 4/2007, pp. 2047-2061.

Manzitti A. (2020), "Le agevolazioni fiscali ai "neo-residenti" tra il principio di eguaglianza e quello di capacità contributiva", *Novità fiscali*, n. 3/2020, pp. 126-132.

Margiotta Broglio F. (2004), "La riforma dei Patti Lateranensi dopo vent'anni", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 1, pp. 5-8.

Marin F. F. (2017), "Profili unioniali dell'efficacia e limiti dell'esenzione dell'imposta comunale sulle costruzioni, gli impianti e le opere a favore della Chiesa cattolica tra il diritto di concorrenza dell'UE e il diritto internazionale", *Giurisprudenza delle imposte*, n. 4/2017, pp. 206-211.

Martucci L. S. (2018), "Soggettività tributaria e tassabilità delle attività d'impresa nei luoghi religiosi", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 12/2018, pp. 1-26.

Martucci S. (2013), "ICI e IMU: un'emancipazione religiosa secondo diritto comune", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 2, pp. 447-460.

Miccinesi M. (2010), "L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 11/2010, pp. 1-21.

Miccinesi M. (2012), "Brevi note sulla rilevanza tributaria del patrimonio immobiliare degli enti non commerciali nell'ambito della neointrodotta imposta municipale unica", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 2, pp. 425-441.

Micossi S. (2020), "Il quadro temporaneo per gli aiuti di Stato a sostegno dell'economia nell'emergenza Covid-19", *Associazione fra le società italiane per azioni*, Circolare n. 5/2020, pp. 4-32.

Mistò L. (1998), "Il sostegno economico alla Chiesa cattolica", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 1, pp. 11-40.

Murciano L. P. (2015), "Esenzione ICI ed attività didattica svolta da enti religiosi", *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 11/2015, pp. 835-840.

Perego A. (2019), "Enti religiosi, Terzo settore e categorie della soggettività tributaria", *Jus-online (Rivista di scienze giuridiche)*, n. 3/2019, pp. 225-277.

Perego A. (2019), "Il recupero dell'ICI non versata dagli enti non commerciali (anche religiosi). Presupposti ed esiti di una recente pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione europea", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 26/2019, pp. 5-32.

Perrone A. (2011), "Enti non profit e diritto dell'Unione Europea", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 8/2011, pp. 1-8.

Perrone A. Marano V. (2018), "La riforma del Terzo settore e gli enti ecclesiastici: un rischio, un costo o un'opportunità?", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 35/2018, pp. 1-12.

Pianese R. (2010), "Esenzioni fiscali concesse alla Chiesa", *Innovazione e diritto*, n. 6/2010, pp. 177-196.

Piccolo P. (2013), "Gli obblighi contabili degli enti ecclesiastici tra attività non profit e for profit", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 21/2013, pp. 1-34.

Picozza P. (2004), "Gli enti ecclesiastici: dinamiche concordatarie tra innovazioni normative e disarmonie del sistema", *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Fascicolo 1, pp. 165-182.

Pisapia A. (2018), "Le esenzioni dalla tassa comunale (ICI) costituiscono aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno dell'UE", *Immobili & Proprietà*, n. 7/2018, pp. 443-445.

Pistilli M. (2012), "Enti ecclesiastici ed esenzione dall'IMU", *Immobili & Proprietà*, n. 2/2012, pp. 103-105.

Sabbatini C. Tinelli A. Villani M. (2019), "IMU: esenti anche gli immobili "pertinenziali" al culto", *Guida ai controlli fiscali*, N. 12/2019, pp. 52-59.

Scala S. (2016), "Il regime tributario Onlus per gli enti ecclesiastici: criticità", *Diritto e pratica tributaria*, n. 6/2016, pp. 2517-2531.

Selicato P. (2012), "L'imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi", *Federalismi*, n. 22/2012, pp. 1-25.

Selicato P. (2018), "La soggettività tributaria degli enti non profit (dalle Onlus agli ETS)", *Federalismi*, n. 22/2018, pp. 2-37.

Simonelli L. (2016), "L'ente ecclesiastico e la riforma del terzo settore", *Ex-lege*, n. 1/2016, pp. 13-54.

Simonelli L. (2018), "Gli Enti ecclesiastici fra Codice civile, diritto canonico e Riforma del Terzo settore", *Terzo settore, non profit e cooperative*, n. 3/2018, pp. 1-12.

Simonelli L. Clementi P. (2012), "L'IMU e gli enti non profit", *Enti non profit*, n. 5/2012, pp. 5-14.

Simonelli L. Clementi P. (2014), "Il punto sull'IMU per gli enti ecclesiastici", *Ex-lege*, n. 2/2014, pp. 56-72.

Tavani A. P. (2011), "Rassegna ricostruttiva della legislazione in materia di Onlus di ispirazione religiosa", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 4/2011, pp. 1-34.

Tozzi V. (2008), "Religiosità umana, fenomeno religioso collettivo e Costituzione italiana", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 1/2008, pp. 2-23.

Vitali E. (2008), "L'evoluzione del diritto ecclesiastico nella giurisprudenza della Corte costituzionale", *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 9/2008, pp. 1-8.

ARTICOLI PUBBLICATI SU ATTI

Brunelli C. (1999), *Studio n. 864 bis. Enti ecclesiastici con particolare riferimento al D.lgs. n. 460/1997*, Consiglio Nazionale del Notariato, 21/06/1999.

Clementi P. (2006), *Condizione degli enti ecclesiastici nell'ordinamento tributario italiano*, 3° Convegno Nazionale degli Economi Diocesani, Chianciano Terme, 27/29 marzo 2006.

Ruffini E. M. (2019), *Il fisco e gli immobili degli Enti ecclesiastici*, lavoro presentato al Convegno Nazionale Economi e Responsabili Uffici Amministrativi, Roma, 28 febbraio 2019.

Scuffi M. (2014), *Gli sviluppi della giurisprudenza nazionale in materia di aiuti di Stato*, lavoro presentato al XXVIII Convegno di studio su "Unione europea: concorrenza tra imprese e concorrenza tra stati", Courmayeur, 19-20 settembre 2014.

Simonelli L. Clementi P. (2018), *A "volo d'angelo" sull'ente ecclesiastico ed il Ramo Terzo Settore o Impresa Sociale*, lavoro presentato al Convegno Enti Ecclesiastici e riforma del Terzo settore, Tocco da Casauria, 20 ottobre 2018.

Comitato per gli enti e i beni ecclesiastici e per la promozione del sostegno economico alla chiesa cattolica, *Enti ecclesiastici e riforma del non profit*, lavoro presentato alla Conferenza Episcopale Italiana, Roma, 23 aprile, 1998.

ARTICOLI

Allegri M. R. (2012), *Enti non profit e imposta sui beni immobili: alcune questioni interpretative sul regime delle esenzioni*, Rivista telematica giuridica dell'Associazione Italiana Costituzionalisti, 08/05/2012.

Amoretti L. (2017), *Esenzione IMU enti ecclesiastici: privilegio o diritto accordato per un fine di particolare rilevanza sociale?*, Il Tributario, 29/09/2017.

Barbara G. (2018), *Recupero Ici e Chiesa cattolica: una sintesi sommaria?*, Il Sole 24 ore, 24/11/2018.

Caggiano G. (2018), *La legittimazione ad agire per annullamento di un atto regolamentare da parte di soggetti che dimostrino un interesse individuale: il caso Montessori/Ferracci in materia di aiuti di Stato e le esenzioni fiscali ICI/IMU agli enti ecclesiastici*, Eurojus, 23/12/2018.

Centore P. (2018), *L'esenzione IMU per gli enti no profit al test della Corte di Giustizia*, IPSOA Quotidiano, 01/12/2018.

Chiarello L. (2020), *Aiuti da Covid in corto circuito. Il ricorso smodato alle deroghe Ue limita le erogazioni*, ItaliaOggi, 30/10/2020.

Damiani M. (2015), *ICI sulle scuole ecclesiastiche: polemiche sulle sentenze della Cassazione*, IPSOA Quotidiano, 01/08/2015.

Damiani M. (2018), *Recupero dell'ICI sugli immobili degli enti ecclesiastici, un pasticcio all'italiana*, IPSOA Quotidiano, 21/04/2018.

Debenedetto G. (2020), *Soggettività passiva IMU*, Banca dati 24 - Gruppo 24 ore, 03/2020.

Domenici C. (2019), *Livorno. La Cassazione: due scuole dovranno pagare gli arretrati per l'ICI*, Avvenire, 23/04/2019.

Fiorita N. (2005), *Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali: brevi note su alcuni recenti provvedimenti governativi*, Osservatorio delle libertà ed istituzioni religiose, ottobre 2005.

Giuliani A. (2018), *Corte Giustizia UE: la Chiesa paghi l'ICI, per le scuole paritarie altra mazzata. Suor Alfieri: caso strumentalizzato*, Tecnica della scuola, 13/11/2018.

Lenzu R. (2018), *Esenzioni ICI-IMU agli enti non commerciali, per Bruxelles sono aiuti di Stato*, Quotidiano degli Enti Locali & della Pa, 06/2018.

Maiorino M. (2006), *L'ente ecclesiastico non è Onlus di diritto*, Fisco Oggi, 3/01/2006.

Marroni C. (2018), *Ici Chiesa, una sentenza che riapre il contenzioso chiuso dal "laico" Monti*, Il Sole 24 ore, 6/11/2018.

Marroni C. (2019), *Sul recupero Ici della Chiesa riaperta la partita Italia - Bruxelles*, Bancadati24 - Gruppo 24 ore, 07/02/2019.

Milano L. (2018), *L'aiuto di Stato nella legislatura europea*, Diritto.it, 31/01/2018.

Mobili M. Rogari M, *Pioggia di ritocchi sulla manovra, torna in ballo l'IMU della Chiesa*, Quotidiano degli Enti Locali & della Pa, 11/2019.

Paletta A. (2018), *Enti ecclesiastici e Corte di Giustizia UE sui miliardi di ICI non versati*, Diritto24, 11/2018.

Palladino R. (2017), *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 Escluelas Pías Provincia Betania C. Ayuntamiento de Getafe", Eurojus, 08/08/2017.

Pilon L. (2016), *L'Ente ecclesiastico ed il Terzo settore*, Osservatori enti religiosi e non profit, 02/2016.

Pirone P. (2020), *Nuova IMU: tutte le esenzioni confermate*, Fisco&Società, 21/02/2020.

Ragghianti S. (2008), *Leggi fiscali e volontariato, aggiornamento della raccolta normativa commentata*, Cesvot - leggi fiscali e volontariato, 12/2008.

Rivetti G. (2015), *Enti ecclesiastici: ammissibilità e limiti dell'esenzione in materia di ICI*, Il tributario, 05/09/2015.

Rivetti G. (2019), *Enti ecclesiastici e regime delle esenzioni tributarie nell'evoluzione della recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, Pacini Giuridica, Rivista di Diritto Tributario, 01/03/2019.

Sawicki J. (2013), *Imu, "patrimoniale", Costituzione e autonomie territoriali: qualche osservazione comparativa*, Rivista telematica giuridica dell'Associazione Italiana Costituzionalisti, 07/2013.

Simonelli L. (2014), *Le condizioni per avvalersi dell'esenzione IMU-TASI in relazione agli immobili posseduti ed utilizzati dagli Enti ecclesiastici per alcune specifiche attività*, Arcidiocesi di Milano, 10/07/2014.

Simonelli L. (2020), *Il regolamento del Ramo dell'ente religioso. Disciplina e prospettive*, Ratio Quotidiano, 25/05/2020.

Tassani T. (2009), *Il regime fiscale degli enti non commerciali e delle ONLUS: questioni attuali*, Consiglio Nazionale del Notariato, 01/10/2009.

Tosoni G. P. (2020), *Ente religioso e Onlus: l'esenzione IMU spetta solo se non c'è profitto*, Il Sole 24 ore, 30/03/2020.

Trovati G. (2018), *L'Avvocato Ue chiede di recuperare l'Ici 2006-2011 "abbuonata" alla Chiesa*, Il Sole 24 ore, 11/04/2018.

Trovati G. (2019), *Ici della Chiesa, la Ue in pressing: l'Italia deve recuperare gli arretrati*, Il Sole 24 ore, 19/04/2019.

Trovato S. (2020), *Nuova IMU, non profit esonerato - Esenzione totale o parziale per gli immobili degli enti*, Italia Oggi, 10/02/2020.

GIURISPRUDENZA

Cass. Civ. Sez. Trib., 20 novembre 2009, N. 24500.

Cass. Civ. Sez. Trib., 18 dicembre 2009, N. 26657.

Cass. Civ. Sez. Trib., Ord. 5 marzo 2010, N. 5306.

Cass. Civ. Sez. Trib., 16 luglio 2010, N. 16728.

Cass. Civ. Sez. Trib., Ord. 9 novembre 2011, N. 23314.

Cass. Civ. Sez. Trib., 25 febbraio 2005, N. 6316.